



A. MURAT YILDIZ - YMM

## KOOPERATİFLERİ

## İLGİLENDİREN TEMEL VERGİ HUKUKU

## DÜZENLEMELERİ



**A.Murat YILDIZ**  
**Yeminli Mali Müşavir**



# KOOPERATİFLERİ İLGİLENDİREN TEMEL VERGİ HUKUKU DÜZENLEMELERİ

## VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Her mükellefi olduğu gibi kooperatifleri de ilgilendiren vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için vergiyi doğuran gerçekleşmesi gerekmektedir. Daha sonra “ 4T Kuralı” olarak da adlandırılan ve verginin tarhi ile başlayıp, tahsili ile sona eren süreç aşağıdaki gibidir.

**Verginin tarhi**, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. Verginin tarh yetkisi vergi idaresine aittir. Kooperatifin kanundaki matrah ve nispete göre vergi borcunu hesaplama görev ve yetkisi yoktur. Bunun istisnası, posta ile gönderilen beyannamelerdeki matrah üzerinden ödenmesi gereken verginin mükellefçe hesaplanmasıdır.

**Tebliğ**, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Beyana dayanan tarhta, tahakkuk fişinin düzenlenmesi, tahakkuk için yeterlidir. Bu fişin mükellefe ayrıca tebliğine ihtiyaç yoktur. Diğer hallerde, verginin ilgiliye yazı ile mutlaka tebliğ edilmesi gerekir.

**Verginin tahakkuku**, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.

**Verginin tahsili**, kanuna uygun surette ödenmesidir.

## III- TARHİYAT TÜRLERİ

### A- BEYANNAMEYE DAYANAN TARH

Türk vergi sisteminde vergiler kural olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilir. Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "**Tahakkuk fişi**" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.

Bu esasa göre, vergi dairesine kooperatifçe verilen beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası kooperatife veya beyannameyi kooperatif adına vergi dairesine getirene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin kooperatife verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin kooperatife verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, kooperatifin beyannameye gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

### B- İKMALEN VERGİ TARHI

İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiyle ilgili olarak meydana çıkan ve **defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı** üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

### C- RE'SEN VERGİ TARHI

Re'sen vergi tarhi, **vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde** takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

Kooperatiflerin aşağıdaki hallerden herhangi birine isabet eden durumunun varlığı halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
5. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.
6. VUK'un mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.



## D- İKMALEN VE RE'SEN VERGİ TARHİNİN FARKLILIKLARI

a) Matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunması durumunda ikmalen aksi takdirde resen tarhiyat yapılır.

b) İkmalen vergi tarhiyatında daha önce yapılmış bir vergi tarhı vardır, ancak vergi eksik hesaplanmıştır. **Örneğin**, kooperatifin kanuni defterlerinde giderler fazla düşülmüş ya da amortisman fazla hesaplanmıştır. Re'sen vergi tarhında ise daha önce yapılmış bir tarhiyat olabileceği gibi olmaya dabilir.

c) İkmalen vergi tarhiyatında defter ve belgeler usulüne uygun olarak tutulmuştur. **Örneğin**, kooperatif tarafından beyannameye defterde yer alan gerçek gelirler gösterilmemiş ya da amortisman oranı yanlış uygulanmıştır. Re'sen vergi tarhında ise vergi farkının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere göre tespit edilemeyecek nitelikte olması gerekir.

## E- İHBARNAME ESASI

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.

## IV- TEBLİĞ ESASLARI

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir (VUK md. 21). VUK'da tebliğ esasları genel hükümlerden farklı olarak, vergi hukukunun özellikleri göz önünde tutulmak suretiyle düzenlenmiştir. İstisnai durumlar dışında vergilendirme ile ilgili tebliğlerin bu esaslara göre yapılması gerekir.<sup>1</sup>

### A- TEBLİĞİN KONUSU

Tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden belge ve yazıların mükellefe tebliğ hükümleri dahilinde tebliğ edilmesi gerekir. (VUK md. 93)

Beyana göre alınan ilave olarak istenecek vergi ve bununla ilgili ceza ve ilave verginin doğuş veya kesinleşmesini etkileyecek tebliğ suretiyle ilgililere duyurulması zorunludur. **Örneğin**:

- Vergi ve ceza ihbarnameleri,
- Bazı hallerde takdir kararları,
- Vergi yargı organları kararları üzerine düzenlenen ödeme ihbarnameleri,
- Ödeme emirleri,
- Defterlerin ibrazı için gönderilen yazılar,
- Düzeltme talebinin reddine dair yazılar,
- Mahsup fazlasından doğan alacağın iadesi ile ilgili yazılar,
- İncelemeye yetkili olanlarca çıkarılacak yazıların,

<sup>1</sup> ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998, sf. 275.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

hüküm ifade etmesi için mükellefe tebliğ edilmesi gerekir.<sup>2</sup>

### B- TEBLİĞ ESASLARI

Tebliğ edilecek belge ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilir. İlgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması da mümkündür. (VUK md. 93)

Kooperatiflere yapılacak tebliğ, kooperatifin yönetim kurulu üyeleri veya müdürlerine yapılır. Kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde, kooperatif adresindeki memur ya da müstahdemlerinden birine de tebliğ yapılabilir. Ancak, muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir. (VUK md. 94)

#### 1- Posta İle Tebliğ Usulü

Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır. (VUK md. 99)

Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK md. 100).

Bilinen adresler şunlardır: (VUK md. 101)

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İş bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (ilgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);

Tebliğ olunacak evrak posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir. Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu ciheti şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran mercie iade olunur. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilan yolu ile yapılır. (VUK md. 102)

#### 2- İlan Yoluyla Tebliğ Usulü

<sup>2</sup> ÖZBALCI, a.g.e., sf. 275,276.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

### a- Tebliğin İlanla Yapılacağı Haller

Aşağıda yazılı hallerde tebliğ ilan yolu ile yapılır: (VUK md. 103)

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.

### b- İlanın Şekli

İlan aşağıdaki şekilde yapılır: (VUK md. 104)

1. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve ilana çıkarılır. Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 1.200 YTL'den (2006 yılı için) az vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ayrıca ilan yapılmaz ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

2. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

3. İlan ile yapılan tebliğin konusu 1.200 - 120.000 YTL (2006 yılı için) arasındaki vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın 120.000 YTL'yi aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

### c- İlanın Muhteviyatı

İlanlarda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilmek suretiyle unvanları yazılı muhataplara aşağıdaki hususlar ihtar olunur: (VUK md. 105)

1. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama müracaat etmeleri veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri;

2. Kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı.

### d- İlanın Neticeleri

İlan üzerine müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara ise bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. (VUK md. 106)

### 3- Memur Vasıtasıyla Tebliğ

Maliye Bakanlığı posta yerine memur vasıtası ile tebliğ yaptırmaya yetkilidir. (VUK md. 107)



## V- VERGİ HATASI

**Vergi hatası**, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki gruba ayrılır.

### A- HESAP HATALARI

Hesap hataları şunlardır:

#### 1- Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. **Örneğin**, kooperatif hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda 100.000 YTL'lik matrah takdir edilmesine rağmen ihbarnamede hataen 1.000.000 YTL'lik matrah gösterilmesi gibi.

#### 2- Vergi Miktarında Hatalar

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Kooperatif tarafından verilen kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen matrah üzerinden % 20 kurumlar vergisi alınması gerekirken, oranın % 30 olarak dikkate alınması bu duruma örnek olarak verilebilir.

#### 3- Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

### B- VERGİLENDİRME HATALARI

Vergilendirme hataları şunlardır:

#### 1- Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (Örneğin, A Kooperatifi yerine B Kooperatif Birliğinden vergi istenmesi);

#### 2- Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatif için kurumlar vergisi tarhiyatı yapılması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

#### 3- Mevzuda Hata



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. **Örneğin**, KVK'na göre risturn istisnasından yararlanan kooperatif için istisnaya ait gelir üzerinden vergi istenmesi gibi.

### 4- Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Muafiyet şartını 2004 yılının Şubat ayında kaybeden kooperatifin mükellefiyetinin 2005 yılında başlatılması bu duruma örnek olarak verilebilir. Hatırlanacağı üzere muafiyet koşulunu kaybeden kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti içinde bulunduğu hesap döneminin başında başlamış sayılacaktır.

## C- VERGİ HATALARINI DÜZELTME YETKİSİ VE REDDİYAT

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;
3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;
5. Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde talep hakkı kalmaz.

## VI- GECİKME FAİZİ

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

**a)** Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

**b)** Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir.

Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.





## A. MURAT YILDIZ - YMM

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar kooperatifler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

### VII- GECİKME ZAMMI

Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 2,5<sup>3</sup> oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.

Gecikme zammı; 213 sayılı VUK'a göre uygulanan vergi ziyayı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.

### VIII- CEZALAR

#### A- USULSÜZLÜK CEZALARI

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir. Usulsüzlük cezaları I. ve II. derece usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **I inci derece usulsüzlüklere aşağıdakiler örnek gösterilebilir.**

1. Kooperatiflerce vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Kooperatiflerce , bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Kooperatif defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. Kooperatifler tarafından bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
5. Kooperatifler tarafından işe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
6. Kooperatiflerce tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);

#### **II inci derece usulsüzlüklere aşağıdakiler örnek gösterilebilir.**

<sup>3</sup> 2006/10302 sayılı BKK ile 21.04.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen oran.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

1. Kooperatiflerce vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
2. Kooperatifler tarafından tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
3. Kooperatiflerin vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uymaması;
4. Kooperatiflerin hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaları bulundurmaması veya ibraz etmemesi.

USULSÜZLÜK DERECELERİ VE CEZALARI ( 2006 YILI ) (KANUNA BAĞLI CETVEL)	TUTAR ( YTL )
<b><u>Birinci derece usulsüzlükler</u></b>	
1- Sermaye şirketleri	70
<b>2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı</b>	46
3 - İkinci sınıf tüccarlar	23
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	11,80
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	6
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	2,90
<b><u>İkinci derece usulsüzlükler</u></b>	
1-Sermaye şirketleri	40
<b>2-Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı</b>	23
3-İkinci sınıf tüccarlar	11,80
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	6
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	2,90
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	1,60

213 sayılı VUK'un 352 nci maddesine göre kesilecek usulsüzlük cezalarında; kooperatifler için cetvelin ikinci sırasına göre, yani sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar yönünden geçerli olan tutarlarda ceza kesilir.

## B- ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

1. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için **129 ( 2006 yılı için )** YTL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı **60.000 ( 2006 yılı için )** YTL' yi geçemez. (VUK md. 353/1, VUK G.T. 354)

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca



## A. MURAT YILDIZ - YMM

düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için **129 YTL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için **6.000 YTL** 'yi , bir takvim yılı içinde ise **60.000 YTL** 'yi aşamaz. (VUK md. 353/2, VUK G.T. 354)

**3.** 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayanlara verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer. (VUK md. 353)

**4.** Günü gününe tutulması gereken defterlerin günü gününe tutulmamış olması, işyerinde bulundurulmaması, yoklamaya ve incelemeye ibraz edilmemesi, levha asma (ÖKC Levhası vb. ) zorunluluklarına uyulmamış olması hallerinde her bir tespit için 129 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK md. 353/4, VUK G.T. 354)

**5.** VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 2.900 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK md. 353/6, VUK G.T. 354)

**6.** Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için maddede yer alan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK mükerrer md. 355/son)

## C- VERGİ ZİYAI CEZASI

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. (VUK md. 341)

Haksız yere vergi iadesine geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere ziya uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. (VUK md. 344)

5479 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen Geçici 27 nci madde hükmüne göre; 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası



## A. MURAT YILDIZ - YMM

kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

### D- AĞIR OLAN CEZANIN KESİLECEĞİ

Cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

### E- HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZA İLE CEZALANDIRILACAK SUÇLAR VE CEZALAR

#### 1- Kaçakçılık Suçları ve Cezaları : ( VUK madde 359)

##### a- Para Cezasına Çevrilebilecek Kaçakçılık Suçları

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

##### b- Para Cezasına Çevrilemeyecek Olan Kaçakçılık Suçları

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini



## A. MURAT YILDIZ - YMM

tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

### 2- İştirak ( VUK madde 360)

Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.



## İKİNCİ BÖLÜM

# KOOPERATİFLERİN MUHATAP OLDUKLARI VERGİ VE CEZALARIN KALKMASI VE BUNLARA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Ödeme vergi ceza alacağı'nın ortadan kalkmasının en doğal yolu olmakla birlikte bazı hallerde ceza alacağı maddi bir şekilde oluşmadan ortadan kalkar ya da oluşan ve tebliğ edilen ceza yapılan idari işlem sonucu kısmen ya da tamamen ortadan kalkar. Aşağıdakilerden zamanaşımı, af, vergi hatalarının düzeltilmesi, ödeme, terkin, yargı kararı ve uzlaşma hallerinde vergi cezalarının yanı sıra vergi asılları da tamamen veya kısmen kalkabilmektedir. Bu haller ve bu hallerin dışında kalan aşağıda yer alan diğer tüm hallerde ise vergi cezaları ortadan kalkar.

### I- YANILMA

VUK'un 369 uncu maddesi yetkili makamların mükellefin kendisine yazıyla yanlış açıklamada bulunmuş olmaları ya da bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş ve düşüncelerini değiştirmiş ya da bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda kooperatifler, kendilerine bildirilen görüşlere uygun olarak yaptıkları uygulamadan dolayı, bu görüşün yanlış olduğu ya da daha sonra değiştiği gerekçesiyle cezalandırılmazlar. Aynı şekilde Bakanlığın görüşünde gerek kendiliğinden gerekse yargı kuruluşlarında yerleşen bu içtihadın etkisiyle değişiklik olması halinde daha önceki uygulamadan dolayı kooperatifler cezalandırılmaz.

### II- PİŞMANLIK VE ISLAH

VUK'un 371 inci maddesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belli kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

Pişmanlık ve ıslahın uygulanabilmesi için kooperatiflerce aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- 1) Kooperatifin başvurusundan önce aynı konuda ihbarda bulunulmamış olması;



## A. MURAT YILDIZ - YMM

- 2) Başvurudan önce kooperatif nezdinde vergi incelenmesine başlanmamış ya da takdir komisyonuna başvurulmamış olması;
- 3) Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin kooperatifin başvuru dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması;
- 4) Eksik ya da yanlış yapılan vergi beyanının kooperatifin başvurusundan başlayarak 15 gün içinde tamamlanması ya da düzeltilmesi;
- 5) Kooperatifçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemesinin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında ( her ay için arı ayrı % 2 ) bir zamlarla birlikte başvuru tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Kooperatifler tarafından yukarıdaki şartlara uyulmak suretiyle kanuna aykırı hareketlerin kendiliğinden haber verilmesi durumunda, vergi ziyayı cezalarını gerektiren kanuna aykırı hareketler için vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir.

### III- MÜCBİR SEBEPLER

Daha önce açıklandığı üzere, VUK'un 13 üncü maddesine örnek olarak sayılan yangın, yer sarsıntısı, sel, zorunlu bulunmayı gibi nedenlerle vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmemesi halinde kanunda öngörülen süreler durmaktadır.

VUK'un 373 üncü maddesi de mükellefin iradesi dışında ve kusuru olmaksızın mücbir nedenlerle kanunda belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ceza kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır. Mücbir nedenin bilinmesi ya da belgelendirilmesi ve kanıtlanması gerekmektedir. Örneğin; kooperatifin anarşik olaylar nedeniyle bürosunun tahrip ve yağma edilmesi sonucu işyerinde bulunan defter ve belgelerin kaybolması bir mücbir neden sayılır, ceza kesilemez.

### IV- CEZALARDA İNDİRİM

Cezalarda indirim, VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara uygulanabilmektedir. Bu kurumdan yararlanabilmek için re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergi ya da vergi farkını ve 376 ncı maddede gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına mükellef ya da vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliği tarihinden başlayarak otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 sayılı Kanunda sayılan türden teminat göstererek vadenin bitmesinden başlayarak üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekmektedir.

Bu koşullar yerine getirildiği takdirde mükellef ya da ceza sorumlusundan vergi ziyayı dolayısıyla kesilen cezanın;

- Birinci defada yarısı,
- Müteakiben kesilen cezaların üçte biri, indirilir.

Usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının ise üçte biri indirilir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Şayet kooperatif yukarıdaki süreler içinde ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını ödemez ya da dava konusu yaparsa indirim hükümlerinden faydalanamaz. Cezalarda indirim vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

### V- VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK'da ayrı ayrı düzenlenen hallerde mükellefle idare arasında çıkan uyuşmazlığın idare aşamasında çözülmesini sağlayan kurumlardır. Bu kurumlar aynı zamanda vergi cezalarını da kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmaktadır. Vergi ve cezalardaki hataların düzeltilmesi, VUK'un 116-126 ncı maddeleri hükümlerine göre gerçekleştirilir.

### VI- UZLAŞMA

Kooperatifler tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda vergi ziyama sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde kooperatif ile uzlaşabilir.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Kooperatif dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.

Kooperatif; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki farklı şekilde yapılabilir.

### VII- ÖDEME

Vergi cezaları:

1. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten (Dava açma süresi ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden itibaren 30 gündür.);

2. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden;





## A. MURAT YILDIZ - YMM

Başlayarak **bir ay içinde** ödenir.

### VIII- TERKİN

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzur hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden: varlıklarının en az üçte birini kaybeden kooperatiflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığınca zararla orantılı olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

### IX- YARGI KARARLARI

Uyuşmazlık konusu işlemlerde mahkemece vergi ve cezanın tamamen veya kısmen kaldırılmasına karar verilmesi durumunda bu yargı kararı çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

### X- ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, kooperatifin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.

#### A- TAHAKKUK ( TARH ) ZAMANAŞIMI ( VUK MD. 113,114 )

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve kooperatife tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ve mücbir sebepler tarh zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

Zarar mahsubunda zaman aşımı, zararın doğduğu dönemden değil mahsubun yapıldığı dönemden itibaren başlar. **Örneğin;** 1999 yılı zararı 2002 yılı karından mahsup edilmişse 1999 yılına ilişkin zamanaşımı da 01.01.2003'ten itibaren başlar.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde söz konusu evrağa ait vergi alacağı yeniden doğar.

#### B- TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİ İLE BU SÜREYİ DURDURAN VE KESEN HALLER

Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Zamanaşımından sonra kooperatifin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.

### 1- Tahsil Zamanaşımının Kesilmesi

6183 sayılı AATUHK'nın 103 üncü maddesinde, aşağıdaki hallerde zamanaşımının kesileceği öngörülmüştür.

- 1- Ödeme,
- 2- Haciz tatbiki,
- 3- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsil,
- 4- Ödeme emri tebliği,
- 5- Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- 6- Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- 7- İhtilafli amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
- 8- Amme alacağının teminata bağlanması,
- 9- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
- 10- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
- 11- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı, amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı "takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür".

Zamanaşımının kesileceği haller sayılmıştır. Sayılan bu hallerin meydana gelmesi durumunda zaman aşımı kesilecektir. Zamanaşımının kesilmesinde geçmiş olan süre ortadan kalkar ve zamanaşımı kesildiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren yeniden işlemeye başlar. Yani yeni beş yıllık tahsil zamanaşımı süresi, kesilmenin cereyan ettiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

### C- TAHSİL ZAMANAŞIMININ İŞLEMEMESİ ( DURMASI )

Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı süresi durur. Borçlunun;

- 1- Yabancı memlekette bulunması,
- 2- Hileli iflas etmesi,
- 3- Terekesinin tasfiyesi.

dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.

### D- CEZA ZAMANAŞIMI SÜRESİ

Ceza hukukunda ise zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle, devletin cezalandırmak hakkını düşüren bir durumdur. Vergi cezalarında, ceza kesmede ve ceza tahsilinde olmak üzere iki tür zamanaşımı söz konusudur.

Ceza kesmede zamanaşımı VUK'un 374 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyai cezasında 5 yıl; usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın gününden başlayarak 2 yıl; 353 ve mükerrer 355 inci maddelerdeki özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen takvim yılının birinci gününden başlayarak 5 yıl geçtikten sonra ceza kesilmez.

Suçların birleşmesi halinde kesilecek ceza vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı sürelerine tabidir

### E- DÜZELTME ZAMANAŞIMI

114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;

Tarihten başlayarak **bir yıldan** aşağı olamaz.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNUNUN KOOPERATİFLERİ İLGİLENDİREN HÜKÜMLERİ

### I- VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) geniş anlamda vergi ilişkisinin tahsil aşamasını kurallara bağlamaktadır.

Vergi borcu ya yükümlü tarafından iradi olarak vadesinde ya da vade geçirilmekle birlikte yine iradi olarak, ancak gecikme zammı ile birlikte ödenir.

İşte kooperatifin iradi olarak ödemediği vergi borcu için vergi idaresi harekete geçerek zor ile, cebir ile tahsile yönelir. 6183 sayılı AATUHK, esas itibariyle devletin yaptırım gücü kullanılarak vergi alacağının cebren tahsilini düzenler.

Vergi alacağının cebren tahsili mekanizması ana hatlarıyla şöyle işler: Vadesinde borcunu ödemeyen kooperatife vergi dairesince ödeme emri çıkartılır, ödeme emrine rağmen borç ödenmezse cebren tahsil yoluna gidilir. Bu arada alacağın tahsilini güvence altına almak için vergi dairesi haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi bir kısım önlemlere başvurur. Tahsil aşamasına özgü olmak üzere, ödeme emrine karşı kooperatifçe dava açılabilceği gibi, uygulanacak güvence önlemleri için belli yargısal yollara gidilebilir. Tüm bu mekanizmalar AATUHK ile İYUK'da düzenlenmektedir. Ancak tahsil aşamasına ilişkin bu mekanizmalar yalnız VUK kapsamındaki vergi ve vergiye yakın nitelikte kamu gelirleri için değil, 6183 sayılı Yasanın daha geniş kapsamı gereği tüm kamu alacakları için geçerlidir. Bu genel açıklamadan sonra vergi icra hukukunun niteliğini, kamu alacağı kavramını, cebren tahsil işlemlerini, güvence önlemlerini ve tahsil aşamasına özgü yargı uyuşmazlıklarını aşağıda daha ayrıntılı olarak inceleyebiliriz.

### II- CEBREN TAHSİL ŞEKİLLERİ

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkartılır. Yazılı şekle tabi olan ödeme emrinde borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunması gereği tebliğ olunur (AATUHK md. 55). Ödeme emirlerine borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarı, nereye ödeneceği yazılır. Ödeme emirlerinde idarenin yapacağı hatalar bakımından VUK'un hata düzeltmeye ilişkin hükümleri geçerli değildir, bu hatalara karşı dava yoluna gidilmesi gerekir. Borç yedi gün içinde ödenmez ya da mal bildiriminde bulunmazsa alacağın cebren tahsili yoluna gidilir. Yasa borçlunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak için üç



## A. MURAT YILDIZ - YMM

ayı geçmemek üzere tazyik hapsi uygulanmasını hükme bağlamıştır (AATUHK. m55/2,60). AATUHK hükümlerine göre teminat gösterilmişse (m.9-12), borç yedi gün içinde ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilir, kefalet söz konusu ise kefil takip edilir (m.56, 57). Teminata bağlı alacaklar vadesinde ödenmemiş ise bunlar için ödeme emri çıkarılmaz. Borcun yedi gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği hususu borçluya bir yazı yazılarak bildirilir, bu yazı ödeme emri hükmündedir. Bir başka cebren tahsil şekli ise haciz ve paraya çevirmedir (AATUHK. m.62-99). İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde iflas yoluyla takip de ayrı bir cebri tahsil usulüdür (AATUHK.m.100). Ancak yasa tasdik edilen konkordatonun kamu alacakları için mecburi olmadığını hükme bağlamıştır. (AATUHK.m.101)

### III- ÖDEME EMRİ

Tarh ve tahakkuktan sonra vâdesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkartılır; borcunu ödemeyen kooperatife tebliğ edilir. Kooperatifin tutumuna göre ya borç kalkar (ödeme) ya da alacaklı kamu idaresi cebri tahsil yollarına başvurur (haciz, teminatın paraya çevrilmesi ya da iflâsa katılma). Ödeme emrine karşı yükümlü yargı uyuşmazlığı çıkartabilir.

Ödeme emri ile kooperatif (borçlu), kamu alacağını ödemeye çağrılır. Başka deyişle ödeme emri tahsil işleminin yazı ile bildirilmesi niteliği taşır. Ödeme emrinde borcun bir hafta içinde ödenmesi ya da mal beyanında bulunulması, aksi takdirde mal beyanı için zorlama hapsi uygulanacağı da borçluya bildirilir.

6183 sayılı kanununun 58 inci maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi davalarına bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.

Maddeden açıkça anlaşıldığı üzere tahsile ilişkin, yani ödeme emrine karşı açılacak davaların üç nedene dayanması gerekir:

- a) Borcun olmaması (veya ödenmiş olması),
- b) Borcun kısmen ödenmiş olması,
- c) Borcun zamanaşımına uğramış olması.

Buna göre kooperatif tarh sırasındaki bir yanlışlığı, yasanın yanlış uygulanmış olmasını tahsil aşamasında ileri süremeyecektir. Kısmi dava açılması halinde de dava edilen kısmın açıkça belirtilmesi madde hükmü gereğidir. Ödeme emrine karşı davalar İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre çözümlenir.

6183 sayılı Kanununun 58 inci maddesinde; davasında haksız çıkan borçlunun borcunu % 10 zam ile ödemesini öngörülmektedir.

İYUK'a göre, tarh edilen vergi için dava açılması tahsilatı durdurur. Oysa tahakkuk eden, yani ödenmesi gereken bir vergi ya da diğer kamu alacaklarının tahsiline karşı dava açıldığında ödeme kendiliğinden durmaz; bunun için borçlunun teminat göstermesi gerekmektedir.



#### IV- KAMU ALACAĞI İÇİN GÜVENCE ÖNLEMLERİ

AATUHK vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı uygulanmasını öngörmek suretiyle bir yandan devletin zararını karşılamayı amaçlarken bir yandan da vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsil konusu kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere bir kısım güvence önlemleri getirmiştir. Yasa bu önlemleri İkinci Bölümde, “Kamu Alacaklarının Korunması” başlığı altında düzenlemiş bulunmaktadır (AATUHK, m.9-36). Kooperatifler tarafından rızaen yapılmayan ödemeler nedeniyle doğan kamu alacağı için tanınan bu koruma ya da güvence önlemlerini aşağıda altı grupta inceleyeceğiz.

##### A- RÜÇHAN HAKKI

6183 sayılı kanununun 21 inci maddesi haciz ve iflâsta kamu alacaklısına alacağın tahsili bakımından, “rüşhan hakkı” adı verilen bir ayrıcalık tanımıştır. Buna göre, üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacaklısı da takibe geçtiği takdirde hacze iştirak eder; satış bedeli özel alacaklı ile hazine arasında garameten paylaşılır.

Kamu alacaklısının rüşhan hakkı rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Buna karşılık haciz konusu mal ile doğrudan ilgili aynı vergilerin tahsili söz konusu olduğunda kamu alacaklısı rehinli alacaklılar karşısında da önceliğe sahiptir (AATUHK, m.21/2).

##### B-TEMİNAT

VUK hükümleri çerçevesinde kooperatifçe vergi ziyat ve kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde re’sen ve ikmalen vergi tarhi işlemlerinde, gerek kayba uğratılan verginin gerek kesilecek cezanın tahsilini güvence altına almak üzere, kooperatiften teminat istenir (AATUHK.m.9/1).

Nelerin teminat olarak gösterileceğini 6183 sayılı yasa 10 uncu maddesinde saymıştır. İlgili hükme göre, banka teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, menkul ve gayrimenkul mallar vb. teminat konusu yapılabilir. Yasada belirtilen teminat türlerinden hiçbiri bulunmadığı takdirde kefalet de geçerli olur; ancak kefaleti ve gösterilen kefilin kabul edip etmemekte kamu alacaklısı serbesttir (AATUHK. m.11). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ayrıca teminat hükmünde sayılan bir kısım eşyayı da belirlemiştir (m.12). Kamu borcu ödenmediği takdirde teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi suretiyle tahsil yoluna gidilir.

##### C- İHTİYATÎ HACİZ

AATUHK’da getirilen güvence önlemlerinden biri de belli koşullar gerçekleştiğinde kamu alacaklısının mahallî en büyük memurunun kararıyla ihtiyatî haciz yoluna gitmesidir. Örneğin kooperatifin teminat vermeyi gerektiren durumu varsa, veya kooperatifin mal kaçırma olasılığı varsa, kooperatifçe mal bildiriminde bulunmamışsa ihtiyatî haciz uygulanır (AATUHK.m.13). Kooperatifin sonradan teminat göstermesi durumunda ihtiyatî haciz kaldırılır (AATUHK. m.16). İhtiyatî haciz işlemine karşı yedi gün içinde vergi mahkemesinde dava açılarak ihtiyatî haciz nedenlerine itiraz edilebilir.



## D- İHTİYATÎ TAHAKKUK

Bu güvence önlemi, diğerlerinden farklı olarak tüm kamu alacakları için değil, yalnız vergiler için uygulanır. İleride tahakkuk edebilecek vergi borcunun tahsilini güvence altına almak üzere uygulanan bu önlem için gerekli koşullar yasa da şöyle sıralanmıştır: Belli ihtiyatî haciz nedenleri varsa (bu arada, örneğin re'sen ve ikmalen vergi tarhi işlemlerine girişildiğinde teminat istenmesini gerektiren durum varsa), yükümlü (kooperatif) mal kaçırmaya tevessül etmişse, teşebbüsün muvazaalı olduğuna dair delil elde edilmişse vergi dairesi müdürünce defterdardan ihtiyatî tahakkuk uygulaması istenebilir (AATUHK. m.17).

İhtiyatî tahakkuk uygulaması da takdirîdir. Bu işlemin önemli pratik sonucu, ihtiyatî tahakkuk konusu vergi miktarının derhal tahakkuk ettirilmesidir. Her ne kadar bu vergi vâde gelmeden ödenmez ise de ihtiyatî haciz uygulamasına da tevessül edilir (daha sonra o vergi borcu bakımından ortaya çıkan duruma göre ihtiyatî tahakkuk işlemi düzeltilir). İhtiyatî hacizde olduğu gibi, ihtiyatî tahakkuk işleminin nedenlerine ve miktarına karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir.

## E- HÜKÜMSÜZ SAYILAN İŞLEMLER

6183 sayılı yasa, 24 ilâ 31 inci maddelerde sayılan belli işlemlere girişen kamu borçlusunun gerçekleştirdiği bir kısım temlik işlemleriyle borç yüklenimlerinin adlî yargıda açılacak davalar ile hükümsüz saydırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinin sağlanmasını öngörmektedir. Buna göre, zamanaşımı süreleri içinde kalmak koşuluyla, kamu borçlusu sıfatıyla kooperatifin yaptığı bağışlar, ivazsız tasarruflar, belli yakınlıktaki kimselere temlik edilip de bağışlama sayılan tasarruflar, kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak için yapılan işlemler iptal ettirilip hükümsüz saydırılabilir. Böylece kamu alacaklısı, borçlu olan kooperatifin malvarlığında sayılan, iptale ilişkin işlemlere konu değerler üzerinden alacağını tahsil etme olanağına kavuşur. Görüldüğü gibi bu gruptaki güvence önlemleri esas itibariyle borçlunun “mal kaçırmak” üzere giriştiği işlemlerin iptaline yöneliktir.

## F- DİĞER ÖNLEMLER

Bu başlıkta topladığımız değişik önlemler, 6183 sayılı yasanın çeşitli maddelerine serpiştirilmiş koruma hükümlerinde bulunmaktadır. Örneğin 22 nci madde kamu alacağını kesmek zorunda onların sorumluluğunu hükme bağlamaktadır. Bu maddede düzenlenen sorumluluk vergi sorumluluğuna paralel olmakla birlikte, her türlü kamu alacağını kapsadığından, ondan daha geniştir. Vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında ayrıntılı olarak incelediğimiz, kamu alacak ve borçlarında takası düzenleyen 23 üncü madde hükmü uyarınca takas uygulaması da kamu alacağına tahsil bakımından bir güvence getirmektedir. AATUHK'nın 32 ve 34 üncü maddelerinde, kamu alacaklarını ayırmadan herhangi bir ödeme yapan tasfiye memurlarına yüklenen müteselsil sorumluluk da aynı koruma amacına yöneliktir. Kamu alacağının, borçlunun sermayesi paylara bölünmemiş şirketlerdeki paylarından tahsil edilebilmesi için bu şirketlerin feshinin istenilebilmesi (AATUHK md. 34), limited şirketlerde ortakların şirketin kamu borçlarından payları oranında sorumlu tutulmaları (AATUHK md. 35), ödenmeyen kamu borçlarından kanunî temsilcilerin kendi malvarlıklarıyla sorumlu sayılmalarının öngörülmesi (AATUHK mk.md.35) ve son olarak tüzel kişilerde birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme durumlarında küllî halefiyet statüsünün kabulü (AATUHK.m.36) kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınması amacıyla getirilmiş çeşitli önlemlerdir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### KOOPERATİFLERİN VERGİSEL ÖDEVLERİ

#### I- BİLDİRİM ÖDEVLERİ

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin sürekliliği, mükelleflere ve vergi sorumlularına vergilemeye ilişkin olayları ve değişiklikleri vergi idaresine bildirme yükümlülüğü getirmiştir. Bu yükümlülüğün Vergi Usul Kanunu'nda belirlendiği usulde ve zamanda yerine getirilmesi gerekir. Aksi takdirde ilgililer hakkında çeşitli yaptırımlar söz konusu olabilecektir.<sup>4</sup>

Kooperatiflerin işe başlama ve işi bırakmanın yanı sıra; adreslerinde, işletmelerinde ve işte meydana gelen değişiklikleri vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

#### A- İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun<sup>5</sup> 153 üncü maddesinde işe başlamayı bildirmek zorunda olan mükellefler sayılmıştır. Bu maddenin 1 inci fıkrasının 3 üncü bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin işe başlamayı bildirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Kooperatifler gerek 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>6</sup> (KVK), gerekse bu Kanunun yerine yürürlüğe gire 5520 sayılı KVK<sup>7</sup> ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışlardır. Dolayısıyla kooperatifler VUK'un söz konusu maddesine göre işe başlamayı bildirmek durumundadırlar.

Maddenin 2 nci fıkrasında ise; ticaret sicil memurluklarının, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettireceği, bu suretle mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılacağı belirtilmektedir. Buna göre, kooperatifler de tescile tabi kuruluşlar olduğundan, işe başlama bildirimleri ticaret sicil memurluklarıncaya yerine getirilecektir. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirilmemesi halinde işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası, ilgili ticaret sicili memurluğu hakkında uygulanacaktır.

<sup>4</sup> Aykut KELECİOĞLU, D.Erkan ATEŞLİ; Mükellefin Ödevleri, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, Eylül 2002, Sayı 168, sf.9

<sup>5</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.





## A. MURAT YILDIZ - YMM

VUK'da hangi hallerde işe başlanmış sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre işe başlamanın en önemli belirtisi işyeri açmaktır. (VUK md. 154/1)

İşyeri, VUK'un 156 ncı maddesinde “*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

İşyeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari ve sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması işyerinin açıldığını göstermez. Öte yandan, işyeri açılmamış olsa bile, kooperatifin ticaret siciline kaydolması işe başlanması anlamına gelmektedir. (VUK md. 154/2)

## B- DEĞİŞİKLİKLERİN BİLDİRİLMESİ

### 1- Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi

Kooperatifler, VUK'un 101 inci maddesinde tanımı yapılmış olan bilinen adreslerini değiştirmeleri halinde yeni adreslerini bağlı buldukları vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Söz konusu maddeye göre bilinen adresler şunlardır:

- Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
- İş bırakmada bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler.

### 2- İş Değişikliklerinin Bildirilmesi

İşe başladıkları bildirilen kooperatifler;

- a- Yeni bir vergiye tabi olmayı,
- b- Mükellefiyet şeklindeki değişikliği,
- c- Mükellefiyetten muafliğa geçmeyi,

Gerektirecek şekilde işlerinde değişiklik olması halinde, bu değişiklikleri bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Örneğin, ortak dışı kişilerle işlem yapılmaya başlanması nedeniyle kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal eden bir kooperatif, yapmış olduğu işlem yeni bir vergiye tabi olmasını gerektirdiği için değişikliğe ilişkin bağlı olduğu vergi dairesine bildirimde bulunmak zorundadır.

Benzer şekilde üst birliğe üye olmadığı gerekçesiyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen bir kooperatifin, daha sonra üst birliğe üye olarak kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaya başlaması halinde de yine bağlı olunan vergi dairesine bildirimde bulunulması gerekir.

### 3- İşletme Değişikliklerinin Bildirilmesi

Kooperatifler, işyerlerinin sayısında meydana gelen artış ve azalışları bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. (VUK m. 159)

Daha önce de belirtildiği üzere, VUK'da işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla kooperatifler işleri ile ilgili olarak yeni bir yazıhane, imalathane, şube, depo gibi yerler açtıklarında veya yeni bir inşaat şantiyesi kurduklarında bağlı oldukları vergi dairesine bildirimde bulunmalıdırlar.

### C- İŞİ BIRAKMANIN BİLDİRİLMESİ

VUK'un 160 ıncı maddesinde; 153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanların, keyfiyeti vergi dairesine bildirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Dolayısıyla kooperatifler VUK hükümlerine göre işi bıraktıklarında durumu bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

İşi bırakmanın tanımı VUK'da yapılmıştır. Buna göre işi bırakma, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir. İşlerin herhangi bir sebepten dolayı geçici bir süre için durdurulması ise işi bırakma olarak değerlendirilmemektedir.

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi; tasfiye ve iflas kararlarını ve iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmek zorundadırlar. Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 82 nci maddesinde; iflastan gayri hallerde kooperatifin dağılması, yetkili organlar tarafından Ticaret Siciline tescil ile ilan ettirileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda, tasfiyeye giren kooperatiflerde tasfiye bitim tarihinin, kooperatifin ticaret unvanının ticaret sicilinden terkin edildiği tarihin kabul edilmesi ve tasfiye beyannamesinin bu tarihten itibaren 30 gün içinde verilmesi gerekir.

İşi bırakmalar, işe başlama/bırakma bildirimini ile veya dilekçe ile yapılır. İşi bırakan kooperatiflerden kullanılan belgelerin (fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu vb.) en son ciltleri ile kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerin ciltleri istenir.



## D- BİLDİRİMLERDE SÜRE

VUK'un 168 inci maddesinde; şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimlerinin işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılacağı; şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılacağı belirtilmektedir.

Buna göre kooperatiflerin, işe başlama bildirimleri işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ilgili ticaret sicil memurluğunca yapılacaktır. İş bırakma ve değişiklik bildirimleri ise bildirilecek olayın gerçekleşmesi tarihinden itibaren bir ay içinde kooperatif tarafından ilgili vergi dairesine yapılmalıdır.

## E- BİLDİRİM ÖDEVİNİN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN YAPTIRIMI

İşe başlama bildiriminde bulunulmamasının yaptırımı birinci derece usulsüzlük cezasıdır. Diğer bildirim ödevlerinin (İş bırakma ve değişiklik bildirimleri) yerine getirilmemesi ise ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. (VUK m.352) Cezanın tutarı 2006 takvim yılı için 46,00 YTL'dir.<sup>8</sup>

Kooperatifler VUK hükümlerine göre birinci sınıf tacir sayıldıklarından işlemiş oldukları genel usulsüzlük fiilleri ile ilgili olarak ekli listede yer alan cezalardan "sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccarlar" için geçerli olan ceza tutarları uygulanacaktır.

VUK'un 374 üncü maddesine göre bu ceza için geçerli olan zaman aşımı süresi, fiilin işlendiği yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır. Bu sürenin geçmesi halinde bildirim ödevinin yerine getirilmediği gerekçesiyle usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.

## II- DEFTER TUTMA

Devlet toplayacağı vergileri sağlam bir temele dayandırmak için işletmeleri, faaliyetlerini belirli bir usul dahilinde, şekli Devletçe belirlenmiş defterlere intikal ettirmeye zorunlu kılmıştır. Mükellefin en temel vergi ödevleri arasında sayılan defter tutma yükümlülüğü Devlet açısından önemli olduğu kadar işletme açısından da önemlidir. İşletme sahibi de işletmesinin mevcut durumunu, borçlarını, alacaklarını, gider ve gelirlerini takip ve kontrol etmek için defter tutmak zorundadır. Bu bağlamda hem Devlet hem de müteşebbis açısından defter tutma bir zorunluluktur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği' nin muhasebe usulleri ve tutacakları defterler hakkında daha önce de belirtildiği üzere 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 89 uncu maddesi gereğince çıkarılan Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Muhasebe Yönetmeliği bulunmaktadır. (Bundan sonra kısaca Muhasebe Yönetmeliği olarak anılacaktır.) Kooperatifler muhasebe

<sup>8</sup> 17.12.2005 tarih ve 26 026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 354 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile 2006 takvim yılı için belirlene tutar.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

işlemlerini bu yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştireceklerdir. Anılan yönetmeliğe göre; kooperatifler ve bunların üst kuruluşları aşağıda belirtilen defterleri tutacaklardır.

- a) Kanuni defterler,
- b) Diğer kanuni defterler,
- c) Yardımcı defterler.

### A- KANUNİ DEFTERLER

Kooperatiflerin tutacakları kanuni defterler, Muhasebe Yönetmeliğinin 2/A maddesine göre VUK'un 182 ve 6762 sayılı TTK'nın 66 ncı maddeleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerdir.

Kooperatifler VUK'un 177/5 inci maddesi uyarınca birinci sınıf tüccarlardandır. Dolayısıyla, aynı Kanunun 176 ncı maddesine göre bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Kanuni defterlerin tutulmasında, kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, kurumlar vergisinden muaf kooperatifler de aşağıda açıklanan kanuni defterleri tutmak zorundadırlar.

#### 1- Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri kayda geçirilmesi gereken işlemleri belgelerden çıkararak tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir.

Yevmiye defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralı olur. Vergi kanunlarına göre, müteharrik yapraklı yevmiye defterinin kullanılmasına müsaade olduğu takdirde, vergi kanunlarına uygun olarak bu defterler de kullanılabilir.

Yevmiye defterinin en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi gerekmektedir.

- 1) Madde sıra numarası,
- 2) Tarih,
- 3) Borçlu hesap,
- 4) Alacaklı hesap,
- 5) Meblağ (Yardımcı hesaplara taksim edilenlerin izahat sütununda gösterilmesi şarttır)
- 6) Her kaydın dayandığı vesikaların nev' i, varsa tarih ve numarası.

Bu defter; borç, alacak, izahat, fiş numarası, yevmiye defteri, madde numarası, defteri kebir sahife numarası ve varsa tarih kayıtlarının yazılmasına imkan verecek şekilde tertip edilir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Nakden yapılan işlemler için tahsil veya tediye, mahsuben yapılan işlemlerde mahsup fişi kullanılır.

Günlük işlemleri ihtiva eden bu işler, yevmiye defterine aşağıda belirtilen şekilde kaydedilir.

İş hacminin genişliği, işlemlerin bir yevmiye defterine kaydına imkan vermediği durumda tek ve çift günler veya tek ve çift aylar için ayrı ayrı yevmiye defteri kullanılabilir.

İş yılı bittiği halde defter dolmamışsa, gelecek yıl işlemlerinin kaydında da kullanılabilir.

Yevmiye defterinin borç ve alacak toplamlarının birbirine eşit olması gerekir.

Her iş yılı sonunda kati mizanın çıkarılmasını müteakip kati mizan bakiyeleri esas alınmak ve borç bakiyesi veren hesaplar alacak, alacak bakiyesi veren hesaplar borç kaydedilmek üzere bir mahsup fişi düzenlenerek yevmiye defterinin sonuna kapanış maddesi kaydedilir. Yeni iş yılında yevmiye defterinin ilk maddesine kati mizan bakiyeleri yazılır.

Yevmiye defteri, VUK'da; "*kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.*" şeklinde tanımlanmıştır. (VUK m.183) Bu maddeye göre, yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

### 2- Defteri Kebir

Defteri kebir, yevmiye defterine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Defteri kebir en azından şu bilgileri ihtiva etme zorundadır.

- 1) Tarih,
- 2) Yevmiye defteri madde numarası,
- 3) Meblağ,
- 4) Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri.

Defteri kebir ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralıdır. Karşılıklı iki sahifesi bir hesaba tahsis edilir. Birinci sahifeye ilgili hesabın borç işlemleri, ikinci sahifeye alacak işlemleri kaydolunur.

Defteri kebir sayfeleri, hesap planındaki sıraya ve hesabın işleme durumuna göre takdim olunur.

Kasa ve mahsup işlemlerinin tarih sırasıyla düzenli ve müfredatlı alacak kaydına mahsustur. Ciltli olup sayfeleri müteselsil sıra numaraları taşır.



### 3- Envanter ve Bilanço Defteri

Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları, kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Envanter defteri, işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanter ve bilançoların kaydına mahsus defterdir.

Envanter defteri ciltli ve sahifeleri müteselsil sıra numaralıdır.

Kanunda aksine hüküm olmadıkça iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır.

Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Ancak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük kooperatifler, envanterlerini listeler halinde tanzim ederek listeler muhteviyatını envanter defterine icmalen kaydedebilirler.

Bu takdirde envanter cetvellerinin;

a) Sahifelerinin numaralanarak sıraya konulması,

b) Envanterleri çıkaran memurla yetkililer tarafından imzalanması ve tanzim tarihinin konulması gerekir.

### 4- Karar Defterleri

Karar defterleri kooperatifin yetkili organlarınca (Genel Kurul ve Yönetim Kurulu) alınan kararların kaydına mahsus defterlerdir.

#### a- Genel Kurul Karar Defteri

Bu deftere, genel kurul tarafından alınmış olan kararlar, toplantı tarihi, toplantıda bulunan ortakların ortak numarası, ad ve soyadları ile, alınan kararlarda oy sayısı ve müzakerelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar kaydedilir, kararların altı imzaya yetkili olanlar tarafından imzalanır.

Defter ciltli ve müteselsil sıra numaralı olacaktır.

Bu defter, sahifeleri bitinceye kadar kullanılır.

#### b- Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim kurulu karar defteri yönetim kurulu tarafından alınan kararların kaydına mahsustur.

Ciltli ve müteselsil sıra numaralıdır.

Yönetim kurulu tarafından alınan kararların, deftere yazılması ve altının toplantıda hazır bulunan üyeler, tarafından toplantı sırasında imzalanması mecburidir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Verilen karara aykırı oy kullanılan veya çekimser kalan üyeler sorumluluktan kurtulabilmek için karar altına aykırı oy kullanma ve çekimserlik sebeplerini belirterek kararı imzalarlar ve bu durumu denetçilere bildirirler.

Karar metninde; toplantı günü, karar numarası, toplantıda hazır bulunan üyelerin ad ve soyadları, beyan edilen oy ve müzakerelerin tam bir suretle bilinmesi için gerekli diğer hususlar bulunur.

### 5- Ortaklar Defteri

Bu deftere; ortakların ad ve soyadları, iş ve konut adresleri, ortaklığa giriş çıkış tarihleri ve çıkarılma sebepleri, taahhüt ettikleri sermaye payları ile bu paylara karşılık yapılan tahsilat ve iadeler, ortaklığa kabul ve çıkışları ile ilgili yönetim kurullarının kararı tarih ve numaraları kaydedilir.

### B- DİĞER KANUNİ DEFTERLER

Diğer kanuni defterler, Muhasebe Yönetmeliğinin 2/B maddesine göre tutulması zorunlu olan defterlerdir. Söz konusu maddede, VUK uyarınca işletmelerin özelliğine göre bazı ilave defterlerinin tutulmasının gerekli kılındığı belirtilmiştir. Eğer kooperatif, sınav bir işletme kurmuşsa, bu işletme için İmalat Defteri ile İstihsal Vergisi Defteri tutulacak, kooperatif nakliyat işleri ile uğraşıyorsa Nakliyat Vergisi Defteri veya zirai işletme söz konusu ise Çiftçi İşletme Defteri tutacaktır.

Ancak, Yönetmeliğe göre VUK'a göre tutulması zorunlu olan bu defterlerden İstihsal Vergisi Defteri ve Nakliyat Vergisi Defterleri; VUK'da 3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası tutulması zorunlu olan defterler kapsamında çıkarıldığından, kooperatiflerce tutulması zorunlu olan diğer kanuni defterler yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kooperatifin türüne göre sadece, imalat defteri ve çiftçi işletme defteridir.

### C- YARDIMCI DEFTERLER

Muhasebe Yönetmeliğinin 2/C maddesine göre kooperatifler ve üst kuruluşlar kanuni defterler dışında aşağıda belirtilen yardımcı defterleri tutmak zorundadırlar.

- 1- Stok giriş-çıkış defteri veya kartları,
- 2- Sabit kıymetler ve demirbaş defteri,
- 3- Kıymetli evrak defteri,
- 4- Teftiş defteri,
- 5- Gelen-giden evrak kayıt defteri.

Bu defterler dışında ihtiyaca göre her hesap için ayrı ve müfredatlı diğer defter ve föyler tutulabilir.

Bu defterler tasdike tabi değildir. Defter veya kalamoza şeklinde tutulur. Şekilleri ihtiyaç ve iş icaplarına göre değişik olabilir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

### 1- Stok Giriş ve Çıkış Defteri

Depoya giren ve çıkan malların kaydına ve depodaki malların kontroluna mahsus bir defterdir.

Bu defterin borç kısmına depoya giren mallar, alacak kısmına depodan çıkan mallar miktar ve bedel olarak kaydedilir. Her malın cinsine göre bu defterde aynı bölümler tahsis edilebildiği gibi işin önemine göre çeşitli türdeki mallar için ayrı ayrı defterler de tutulabilir.

### 2- Sabit Kıymetler ve Demirbaş Defteri

Bu defter, kooperatif kuruluşlara ait sabit kıymetlerle, demirbaşların alım tarihini, cinsini, maliyet bedellerini, miktarını, yıllar itibariyle ayrılan amortismanları gösteren bir defterdir. Sabit kıymetler ve demirbaş defteri şeklinde ayrı ayrı olarak da düzenlenebilir.

### 3- Kıymetli Evrak Defteri:

Bu defteri kooperatifte kullanılan çekler, tahsil, tediye ve mahsup fişleri, ambar giriş ve çıkış fişleri, çek pusulaları, nakliye fişleri gibi evrakın giriş ve çıkışlarının kaydına mahsus defterdir.

### 4- Teftiş Defteri

Bu defter Sanayi ve Ticaret Bakanlığı veya görevlendireceği kuruluşların müfettişleri veya kontrolörleri tarafından yapılan teftişler ve düzenlenen raporlarla ilgili defterdir.

### 5- Gelen-Giden Evrak Defteri

Kooperatife gelen, kooperatiften gönderilen yazıların kaydına mahsus defterdir.

## D- HESAP DÖNEMİ

Muhasebe Yönetmeliğinin 3 üncü maddesi tutulacak defterlere ilişkin hesap dönemi kavramını açıklamıştır. Buna göre; defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayan kooperatif kuruluşları Maliye Bakanlığına müracaat ederek 12 aylık özel hesap dönemleri uygulayabilirler. (VUK. m. 174).

## E- KANUNİ DEFTERLERİN TASDİKİ

### 1- Açılış Tasdiki

Yevmiye defteri, defteri kebir ( veya yevmiyeli defteri kebir), envanter ve bilanço defteri, karar defterlerinin kullanılmaya başlanılmadan önce notere tasdik ettirilmesi gerekir (TTK. m. 69).





## A. MURAT YILDIZ - YMM

Vergi mükellefiyeti yönünden defterlerin tasdiki hakkında Vergi Usul Kanununun 220 ve 221 inci maddeleri hükümleri saklıdır.

VUK'a göre kooperatifler yevmiye defteri, envanter defteri ve varsa imalat defterlerini Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tasdik ettirmek zorundadırlar.

Tasdik zamanları şöyledir.

- Öteden beri işe devam edilmesi halinde; hesap dönemi takvim yılı olan kooperatifler için Aralık ayında (Özel hesap dönemi söz konusu ise, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda);

- İşe yeni başlanması halinde, işe başlama tarihinden önce; vergi muafiyetinin kalkması halinde, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde;

- Tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle veya sair nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanılmasının gerekmesi halinde, bunlar kullanılmaya başlanmadan önce;

tasdik işlemlerinin yaptırılması gerekmektedir. (VUK m. 221)

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemeye mecburdurlar. (VUK m.222)

### 2- Kapanış Tasdiki

Kooperatifler için kapanış tasdiki yükümlülüğü sadece TTK'da, yevmiye defteri ve envanter defteri için getirilmiştir. VUK'da defterlerin kapanış tasdiklerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Yasa koyucunun yevmiye defteri ile envanter defteri için kapanış tasdiki öngörmesindeki amacı; bu defterlere sonradan kayıt düşülmesini ve böylece tartışmalı işlemlere yer verilmesini önlemektir. Uygulamada yevmiye defteri ile envanter defterinin kapanış tasdiklerinin yaptırıldığına çok ender rastlanılmakta, tasdik ettirilmeyen defterler için de yetkililer adına savcılığa suç duyurusunda bulunmaktadır. (TTK m. 67) Bu husus ve ayrıca kapanış tasdiki yaptırılmayan defterlerin kooperatif lehine delil sayılmadığı da dikkate alındığında, kooperatif yöneticilerinin ve muhasebecilerinin bu defterlerin kapanış tasdiklerini mutlaka yaptırılmalarının kooperatif ve kendileri açısından ne kadar önem taşıdığı ortaya çıkmış olacaktır.<sup>9</sup>

Yevmiye defterinin, yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirmek şarttır. (TTK m. 70/5)

Envanter defterinin ise kapanış tasdikinin ne zaman yapılacağı hakkında açık bir hüküm yoktur. TTK'ya göre, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması gerekir. Noterin yapacağı işlem hakkında 70 inci maddenin son fıkrası uygulanır. (TTK m. 72)

<sup>9</sup> Ahmet KURTULAN, Kooperatifler Kanunu ve Açıklaması, Gözlem Yayınları 2. Baskı, Ankara 1998, sf. 697



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Envanter defteri ile ilgili olarak, yevmiye defteri kapanış tasdikine ilişkin maddeye yapılan bu atıftan, envanter defterinin tasdikinin de envanter ve bilançoların tamamlanması için öngörülen sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde, yani gelecek iş yılının dördüncü ayı sonuna kadar yapılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

### 3- Beyanname Verme

Muhasebe Yönetmeliğinin 4/A maddesine göre, Kooperatif ve üst kuruluşlar tutmaya mecbur oldukları diğer defterlerle tutmak istedikleri defterlerin her birin nevi ve mahiyetleriyle sayfa sayılarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdur.

Memur bunlardan birisini tasdik ederek ilgili kuruluşa geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen kooperatif kuruluşun bu gibi defterleri lehine delil olamaz. ( TTK. m. 69).

### 4- Tasdiki Yenileme

Muhasebe Yönetmeliğinin 4/B maddesine göre, yevmiye ve envanter defteri ile VUK'a göre tutulması mecburi olan diğer defterleri ertesi yıl da kullanmak isteyen kooperatifler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler ise bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemeye mecburdurlar. Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan bu hüküm, aynen VUK'un 222 nci maddesinde de yer almaktadır.

### 5- Tasdik Makamı

Kanuni defterler, kooperatif merkezinin bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından tasdik olunur. (VUK m.223)

Noterlerin yapacağı tasdik şerhleri defterin ilk sayfasına yazılır ve aşağıdaki malûmatı ihtiva eder.

Defter sahibinin;

1. Kooperatifin unvanı
2. İşyeri adresi;
3. İş veya mesleki nevi
4. Defterin nevi;
5. Defterin kaç sayfadan ibaret olduğu;
6. Defterin kullanılacağı hesap dönemi;
7. Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi;
8. Tasdik tarihi;
9. Tasdik numarası;
10. Tasdiki yapan makamın resmi mühür ve imzası.



## F- KAYIT NİZAMI

Muhasebe Yönetmeliğinin 5 inci maddesinde kooperatiflerin kayıt nizamına ilişkin açıklamalar VUK'un ilgili hükümlerine atıf yapılarak açıklanmıştır. Buna göre, kooperatif kuruluşlarının tutacakları defter ve kayıtların:

a) Kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. ( VUK. m. 215 )

b) Mürekkeple veya makine ile yazılması gerekir. (VUK. m. 216)

Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemle yapılabilir. Bu mizan çıkarılarak mutabakat sağlandıktan sonra mürekkeplenir ve müteakip aya kurşun kalem ile yazılmış yazı veya yekun bırakılamaz. (VUK. m. 216)

Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde, düzeltmeler ancak yalnız rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üste veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır. ( VUK. m. 217 )

Defterlerde, kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz.

Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. (VUK. m. 218)

Yapılan işlemler defterlere zamanında kaydedilir. Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. (VUK. m. 219)

Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez. (VUK. m. 219)

## G- KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF KOOPERATİFLERİN DEFTER TUTUP TUTMAYACAKLARI

Defter tutma yükümlülüğü ile ilgili olarak, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Yukarıda da belirtildiği gibi, kooperatifler VUK'un 176 ve 177 nci maddeleri uyarınca birinci sınıf tacir sayıldıklarından bilanço esasına göre defter tutmaktadırlar.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Öte yandan, gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma mecburiyeti hakkında istisnaların yer aldığı 173 üncü maddede ise defter tutma mecburiyetinin aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmayacağı belirtilmiştir.

1- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler;

2- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü olarak tespit edilenler ile götürü gider usulüne tabi olan çiftçiler;

3- Kurumlar Vergisinden muaf olan;

a) İktisadi kamu müesseseleri;

b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukarıdaki kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, sadece kurumlar vergisinden muaf iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma mecburiyeti dışında bırakılmıştır.

Bu nedenle kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olması defter tutma mecburiyetini ortadan kaldırmamaktadır.

## H- DEFTER TUTMA İLE İLGİLİ ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN YAPTIRIMI

Kooperatiflerin defter tutma yükümlülükleri ile ilgili ödevlerini yukarıda açıklanan şekillerde yerine getirilmemesi ile ilgili olarak gerek VUK'da, gerekse TTK'da ceza hükümlerine yer verilmiştir. Söz konusu hükümlere ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

### 1- Usulsüzlük Cezası

Kooperatifler, defter tutma ile ilgili ödevlerini VUK'da belirtildiği şekilde yerine getirmedikleri takdirde, 352 nci maddede yer alan usulsüzlük cezaları ile muhatap olabileceklerdir.

Anılan maddeye göre;

- Tutulması mecburi olan defterlerin herhangi birinin tutulmamış olması,

- Kayıt nizamına ilişkin hükümlere (madde 215-219) uyulmamış olması,

- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.),

birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.<sup>10</sup> Ayrıca, ilerleyen bölümlerde belirtileceği üzere bu usulsüzlük fiilleri aynı zamanda re'sen takdir nedeni de olduğundan usulsüzlük cezasının 2 kat uygulanması gerekir.

<sup>10</sup> 2006 takvim yılı için 46 YTL.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ise ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. (2006 takvim yılı içi 23 YTL)

### 2- Re'sen Takdir Nedeni Sayılması

- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi veyahut vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, VUK'un 30/3 üncü maddesine göre;

- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması ise, VUK'un 30/4 üncü maddesine göre,

- Tutulması zorunlu olan defterlerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması VUK'un 30/6 ncı maddesine göre,

re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü ile ilgili olarak yukarıdaki fiilleri işleyen kooperatiflerin ilgili dönemde ödemeleri gereken vergileri, yukarıdaki madde hükümlerine göre re'sen ve cezalı olarak tarh edilebilir.

### 3- Kaçakçılık Cezası

VUK'un 359 uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları tanımlanmıştır. Bu maddeye göre;

Vergi kanunlarına göre tutulan, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, (VUK md. 359-a/2)

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) (VUK md. 359-a/2)

hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması ise on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasını gerektirmekte olup, be gerekçe ile hükmolan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi mümkün değildir. (VUK md. 359-b/1)

### 4- TTK'ya Göre Kesilecek Ceza

Defter tutma yükümlülüğü ile ilgili olarak VUK'da belirtilen yukarıdaki hükümlerin yanı sıra, TTK'da da tutulması gereken defterlerin tutma mükellefiyetinin hiç veya kanuna



## A. MURAT YILDIZ - YMM

uygun şekilde yerine getirilmemesinin ağır para cezasıyla cezalandırılacağı belirtilmiştir. Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde, bunları tutmakla vazifelendirilmiş olan kişiler de aynı cezaya mahkum edilirler. (TTK m. 67/3)

### III- KAYITLARIN TEVSİKİ

Gelir, kurumlar, gider vergileri gibi mükellefiyetlerde, vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelelerin, prensip olarak vesikaya bağlanması gerekir. Anılan mükellefiyetlerde, vergi matrahı mükellef tarafından tutulan kayıt ve hesaplara dayanılarak tespit ve beyan olunur. Bu kayıtların geçerliliği, vesikalarla tevsik edilebilmesi şartına bağlıdır. Vesika mükellef yönünden beyanın doğruluğunu gösteren bir ispat aracıdır. Vergi idaresi bakımından ise, vergi denetiminin aracını ve bazını teşkil eder.<sup>11</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda aksine bir hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, ön görülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Kanuni defterlere yapılan kayıtların dayanağını tevsik edici belgeler; fatura ve fatura yerine geçen belgelerdir. Fatura yerine geçen belgeler; perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordroları ve uygunluk belgesi olup bunlar fatura ile birlikte hasılat ve giderlerin tevsikinde kullanılacak asıl belgelerdir. Fatura ve fatura yerine geçen belgelerin yanı sıra hasılat ve gider kayıtlarına ilişkin bir takım belgelerin daha düzenlenmesi öngörülmüş olup bunlar ise sevk irsaliyeleri, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, bono, poliçe, muhabere evrakı ve sair belgelerdir. Bu belgeler fatura ve fatura yerine geçen belgeler gibi tek başına bir hasılat veya gider kaydının dayanağı olamaz. Fakat, fatura ve fatura yerine geçen belgeleri destekleyici mahiyette fonksiyon görürler.<sup>12</sup>

Muhasebe Yönetmeliğinin 6 ncı maddesine göre, kooperatif kuruluşların işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki belgeler kullanılır;

#### A- FİŞLER

- 1- Tahsil fişi,
- 2- Tediye fişi,
- 3- Mahsup fişi.

#### 1-Tahsil Fişi

<sup>11</sup> Yılmaz ÖZBALCI, a.g.e., sf.509

<sup>12</sup> Aykut KELECİOĞLU, D. Erkan ATEŞLİ; Mükellefin Ödevleri, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, Eylül 2002, Sayı 168, sf.23



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Tahsil fişleri, numaraları, teselsül eden ve her numarası biri dip koçan olmak üzere ikişer nüshalı olan matbu belgelerdir. Kasaya giren paralar için kullanılır.

### 2- Tediye Fişi

Tediye fişleri de tahsil fişleri şeklinde matbu belgelerdir. Kasadan çıkan paralar için kullanılır.

Fişlerin üzerinde borçlu veya alacaklı hesapların numara ve isimleri, tahsil veya tediye yapıldığı şahıs veya müessesenin ismi, meblağ ve muamelenin açık şekilde müstenidatının cins, numara ve tarihini de belirtecek izahat bulunur.

Fişlere eklenen evrakı müsbitenin cinsi ve adedi fiş üzerine kaydedilir. Fiş onu yazan tarafından ve ayrıca yetkililer tarafından imzalanır. Fişlere istinaden kasadan yapılacak tediye veya tahsilatı müteakip bunların üzerine veznedar tarafından "tahsil edilmiştir", "tediye edilmiştir" damgası vurulur ve imzalanır.

Bu fişlerin ilk nüshaları müspet evrak olarak kayıt ve muhafaza olunur. Dip koçanı ayrıca muhafaza edilir.

### 3- Mahsup Fişi

Mahsup fişlerinin numaralı olması zorunlu değildir. Bu fişte de tahsil ve tediye fişlerinde olduğu gibi muamelenin mahiyetini açıkça belirtecek şekilde izahat, müstenidatın cins, tarih ve numarası, borçlu ve alacaklı hesapların isim ve numaraları, miktar, fişi yazanın ve yetkililerin imzası bulunur. Fişlerin dayanağı olan eklerin adetleri de fişe kaydedilir.

Tahsil, tediye ve mahsup fişleri yevmiye defterine işlendikten sonra yevmiye defterinin madde numarası kırmızı mürekkeple bu fişlerin üzerine kaydedilir.

## B- MAKBUZ

Kasaya giren paralar ile depoya giren ayniyat karşılığında verilen vesikalara makbuz denir.

Kasaya giren para karşılığında ve yatranın isteği üzerine verilen kasa makbuzları iki nüsha olarak düzenlenir. Makbuz numaraları matbu ve müteselsildir. İlk nüsha ilgili şahıs ve müesseseye verilir. Sabit nüshası dip koçan olarak saklanır.

Makbuz üzerinde paranın niçin alındığı, parayı verenin adı, alınan paranın yazı ve rakamla miktarı, makbuzu yazanın ve ayrıca yetkililerin imzaları ve tarih bulunur.

## C- ÇEK

Kooperatif bankalar nezdinde açtırmış olduğu mevduat hesaplarından veya bankalarca kooperatif lehine açılmış bulunan kredi dahilinde borçlu cari hesaplardan çekilecek paralar için kullanılan, usulüne uygun şekilde düzenlenen matbu bir vesikadır. Çekler ilgili bankalardan temin edilir. Kullanılan çeklerin dip koçanları saklanır.



## D- FATURALAR

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. (VUK m. 229)

### 1- Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

VUK'un 230 uncu maddesine göre kooperatifçe düzenlenen faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır.

- 1- Faturanın seri ve sıra numarası ile düzenlenme tarihi,
- 2- Faturayı düzenleyen kooperatifin ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- 3- Müşterinin ticaret unvanı, adresi ve varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- 4- Emtianın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- 5- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

### 2- Fatura Düzenlenmesi

VUK'un 231 inci maddesi gereğince kooperatifler tarafından düzenlenecek faturalarda aşağıdaki kurallara uyulması gerekir.

1- Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri ayrı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde, bu faturalara şube ve kısımlara göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

2- Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kalemiiyle doldurulur.

3- Faturalar en az bir asıl ve bir örnek çıkarılır. Birden fazla örnek çıkarıldığı takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

5. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami **yedi gün** içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır

### 3- Fatura Kullanma Mecburiyeti

Kooperatifler VUK hükümlerine göre birinci sınıf tüccar olarak mütalaa edilir.

Bu bakımdan kooperatifler;

- 1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,





## A. MURAT YILDIZ - YMM

- 2- Serbest meslek erbabına,
- 3- Kazançları götürü usulde tespit olunan tüccarlara,
- 4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- 5- Vergiden muaf esnafa,

sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların kooperatiften satın aldıkları emtia veya kooperatife yaptıkları iş bedelinin 520 YTL'yi<sup>13</sup> lirayı geçmesi veya bedeli 520 YTL'den az olsa dahi istemeleri halinde kooperatifin fatura vermesi mecburidir. (VUK m. 232)

### 4- Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi

Sevk irsaliyesi fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler tarafından kullanılma mecburiyeti olan bir vesikadır. Düzenlenen faturalarda bulunması gereken zorunlu bilgilerden bir tanesi de satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasıdır. Sevk irsaliyesi, emtianın herhangi bir nedenle bir yerden bir yere hareketini belgeleyen bir vesika olarak kabul edilebilir. Mal tesliminde fatura, teslim tarihinden itibaren azami 7 gün içinde düzenlenebilir, fakat sevk irsaliyesi malın sevki ile birlikte anında düzenlenen bir vesikadır. Bu nedenle ne maksatla olursa olsun işletmeden çıkan her mal için sevk irsaliyesi düzenlenir. Eğer emtia satışı söz konusu ise düzenlenen bu mala ilişkin sevk irsaliyesinin numarası faturanın üzerinde teslim tarihi ile birlikte ayrıca gösterilir.<sup>14</sup>

Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır.

Ancak, nihai tüketicilerin tüketim amacı ile perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartı ile ayrıca sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmemektedir.

### E- PERAKENDE SATIŞ VESİKALARI

Kooperatiflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biriyle tevsik olunur. (VUK m. 233)

- 1- Perakende satış fişleri,
- 2- Makineli kasaların kayıt ruloları,
- 3- Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir.

<sup>13</sup> 17.12.2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 354 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenen, 2006 yılı için geçerli tutar.

<sup>14</sup> KELECİOĞLU, ATEŞLİ; a.g.e., sf. 71



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Perakende satış fişî ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişî) verilmemesi halinde, perakende satış fişî tanzim ve müşteriye verilmesi mecburidir.

### F- GİDER PUSULALARI

VUK'un 234 üncü maddesine göre kooperatiflerin vergiden muaf olan esnafa yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

### G- MÜSTAHSİL MAKBUZU

Kooperatifler ve üst kuruluşları birinci sınıf tüccar gibi defter tutmak mecburiyetinde olduklarından, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Alınan bu nüsha fatura yerine geçer. (VUK. m. 225)

Müstahsil makbuzunda en az aşağıdaki yazılı bilgiler bulunur.

- 1- Makbuzun tarihi,
- 2- Kooperatif veya üst kuruluşun adı, unvanı ve adresi,
- 3- Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgah adresi,
- 4- Satın alınan malın, cinsi, miktarı ve bedeli.

Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

### H- ÜCRET BORDROSU

Kooperatifler işveren sıfatıyla her ay çalışanlarına ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. (VUK. m. 238). Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarında en az aşağıdaki bilgiler yazılır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

1- Hizmet erbabının soyadı, adı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir).

2- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,

3- Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti),

4- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,

5- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı (Varsa diğer kesintiler),

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek kooperatif yetkilileri ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İş verenler, ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim ederler.

### **İ- KAYITLARIN TEVSİKİ İLE İLGİLİ ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN YAPTIRIMI**

#### **1- Usulsüzlük Cezası**

Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmekte olup bu ceza 2006 takvim yılı için 23 YTL'dir.

#### **2- Özel Usulsüzlük Cezası**

Fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunun verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek veya almak zorunda olan kooperatiflere, her bir belge için 129 YTL'den (2006 yılı için) aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 60.000 YTL'yi geçemez. (VUK md. 353/1, VUK G.T. 354)

Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, sevk irsaliyesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 129 YTL (2006 yılı için) özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 6.000 YTL'yi, bir takvim yılı içinde ise 60.000 YTL'yi aşamaz. (VUK md. 353/2, VUK G.T. 354)

#### **3- Re'sen Takdir Nedeni Sayılması**



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Defter kayıtları ile ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması, VUK'un 30/4 üncü maddesine göre re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, kayıtları ile ilgili belgeleri noksan, usulsüz ve karışık olan kooperatiflerin vergileri, bu madde hükmüne göre re'sen ve cezalı olarak tarh edilebilir.

## IV- MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİ

### A- MUHAFAZA EDİLECEK DEFTER VE VESİKALAR

Türk Ticaret Kanununa göre, defterin son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtların tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklanması mecburidir. (TTK m. 68).

Kooperatiflerin, işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafların kopyalarını ve mukavelenameleri, taahhüt ve kefalet vesair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir (TTK m. 66).

Bu defter ve kağıtlar, yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyana uğrarsa, ziyanın öğrenildiği tarihten itibaren 15 gün içinde kooperatif yetkilileri kooperatifin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendilerine bir vesika verilmesini isteyebilirler.

Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını de emredebilir. Böyle bir vesikanın alınmaması halinde defterlerin ibrazından kaçınılmış sayılır (TTK m. 68).

Vergi Usul Kanunu'nda ise kanuni defterlerin saklanma süresi TTK'dan farklıdır. VUK'a göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle, bu defterdeki kayıtların dayanağı olan vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye zorunludurlar. VUK'da muhafaza süresi 5 yıl olarak belirlenmesine karşın, TTK'da 10 yıllık bir süre öngörüldüğünden kooperatiflerin kanuni defter ve belgelerini 10 yıl süre ile muhafaza etmelidirler.

### B- DEFTER VE VESİKALARIN İBRAZ ZORUNLULUĞU

Kooperatifler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. (VUK m. 256)

### C- MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİNİN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN YAPTIRIMI

VUK'a göre, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı ile ilgili ödevlere uyulmaması özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir. Buna göre; kanuni defter ve belgelerin muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme arz



## A. MURAT YILDIZ - YMM

edilmemesi halinde 1.290 YTL (2006 yılı için) özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde, yeniden verilen süre içerisinde de zorunluluk yerine getirilmez ise yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır. (VUK md. 256, mk.md. 355, VUK G.T. 354)

Öte yandan, VUK'a göre tutulan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, VUK'un 30/3 üncü maddesi uyarınca re'sen takdir sebebidir.

## V- SEKİZ BİN YTL'Yİ AŞAN TAHSİLAT VE ÖDEMELERİN TEVSİK EDİLMESİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

### A- TEVSİK ZORUNLULUĞUNUN KAPSAMI VE İŞLEM TUTARI

Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Genel Tebliğler çerçevesinde, tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğunun kapsamı, işlem tutarı, başlangıç tarihleri ve uygulanma esasları aşağıda açıklanmıştır. (VUK GT: 320<sup>15</sup>, 323<sup>16</sup>, 324<sup>17</sup>, 332<sup>18</sup>)

Kooperatifler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ve vergiden muaf esnaf ile yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 YTL'yi aşan tahsilat ve ödemelerini banka veya özel finans kurumlarını aracı kılarak yapmalıdırlar. Toplam tutarı 8.000 YTL'yi aşan her türlü mal ve hizmet bedeli, avans, depozito, pey akçesi gibi ödeme veya tahsilatları tevsik zorunluluğu kapsamındadır.

Banka ve özel finans kurumları aracılığıyla yapılan tahsilat ve ödemelere ilişkin olarak bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunludur. Tespit edilen tutarın altında kalan tahsilat veya ödemelerin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ihtiyaridir.

Tespit edilen tutarı aşan avansların da banka veya özel finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsiki zorunludur.

Tespit edilen tutarın üzerinde kalan işlemlerin tevsik zorunluluğundan kaçınmak amacıyla parçalara ayrılması kabul edilmeyecek, aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemler tek bir ödeme veya tahsilat kabul edilecektir.

### B- TEVSİK ZORUNLULUĞU OLMAYAN ÖDEME VE TAHSİLATLAR

Tevsik zorunluluğu kapsamına giren kooperatiflerin genel ve katma bütçeli idareler ile döner sermaye işletmelerine yapacakları ödeme veya tahsilat işlemlerinin banka veya özel finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsiki zorunlu değildir.

<sup>15</sup> 04.07.2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> 01.08.2003 tarih ve 25186 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> 28.10.2003 tarih ve 25273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>18</sup> 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Bunun yanı sıra,

- 1-Sermaye piyasası aracı kurumlarında,
- 2-Yetkili döviz müesseselerinde,
- 3-Noterlerde,
- 4-Tapu dairelerinde,

yapılan işlemlere konu ödeme ve tahsilatların da belirtilen kurumlar aracı kılınarak yapılması zorunlu değildir.

Ayrıca; genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarları, belirtilen limiti aşsa bile bunlara ilişkin ödeme ve tahsilatların; banka, özel finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınarak yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

### C- TAHSİLAT VE ÖDEMELERİN YAPILACAĞI ARACI KURUMLAR

Ödeme ve tahsilatların banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunludur. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, (PTT) aracılığıyla yapılacak tahsilat ve ödemeler de tevsik kapsamındadır.

Yukarıda belirtilen kurumlar aracı kılınmak suretiyle; havale, çek, kredi kartı ve bu kurumlar aracılığıyla tahsil edilen senetler gibi bankacılık araçları kullanılarak yapılan ödemeler ve tahsilatlar karşılığında dekont veya hesap bildirim cetveller düzenlendiğinden tevsik edilmiş sayılacaktır. Banka ve özel finans kurumlarının internet şubeleri üzerinden yapılan işlemler de aynı kapsamdadır.

### D- VADELİ SATIŞLARDA UYGULAMA

Söz konusu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerin ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapılacak tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğunda olduğu belirtilmiştir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tevsik kapsamında olan mal ve hizmet bedelinin 8.000 YTL'yi aşması yeterli olacaktır. Bir başka ifadeyle faturada gösterilen meblağın tevsik kapsamındaki tutarı aşması yeterlidir. Bu bedelin farklı tarihlerde ödenmesinde her bir ödemenin tahsilat ve ödemenin yapılacağı kurumlardan geçirilmesi gerekecektir.

#### Örnek:

S.S. Erdem Tüketim Kooperatifi 30.000.- YTL bedelindeki malını satmış ve bunun faturasını düzenlemiştir. Ancak malın bedeli 5 taksit halinde tahsil edilecektir. Fatura bedeli



## A. MURAT YILDIZ - YMM

belirlenen limiti aştığından taksit tutarları banka, özel finans kurumları ve PTT aracılığıyla tahsil edilecektir.

### E- CARİ HESAP KULLANILMASINDA

Kooperatiflerin kendi ortakları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketlerinde işlem tutarı 8.000 YTL'yi aşılıyor ise bunlar da tevsik kapsamında olacağından banka, özel finans kurumları veya PTT aracılığıyla tahsilat ve ödemeler yapılacaktır

**Örnek:** S.S. Vilokent Konut Yapı Kooperatifi, ortağı olan Hikmet VURAL'dan nakit olarak borç almıştır. Bu borç ticari bir içeriği olmamakla beraber nakit hareketi söz konusu olduğundan bedelin 8.000 YTL'yi aşması halinde tahsilat ve ödemeler banka, özel finans kurumları ve PTT aracılığıyla yapılacaktır

### F- CEZAI MÜEYYİDE

VUK'un mükerrer 355 inci maddesinde yer alan hükme göre, mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

### VI- KOOPERATİFLERİN VERGİ LEVHASI ASMA ZORUNLULUKLARI BULUNUP BULUNMADIĞI

Mükelleflerin vergi levhası asma zorunlulukları ile ilgili olarak, VUK'un 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında; *"Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ve mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar."* hükmü yer almaktadır.

Bu maddeden anlaşılacağı gibi, kurumlar vergisi mükelleflerinden vergi levhası asma zorunda olanlar anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler (sermaye şirketleri) olarak belirlenmiş olup, kooperatifler bu kapsamda yer almamaktadır. Dolayısıyla, kooperatiflerin vergi levhası asma zorunlulukları yoktur.

### VII- KOOPERATİFLERİN BEYANNAMELERİNİ İMZALATMA ZORUNLULUĞU

213 Sayılı VUK'un 227 nci maddesi ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef gurupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak; kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin



## A. MURAT YILDIZ - YMM

gelir vergisi, kurumlar vergisi, muhtasar beyanname ve katma değer vergisi beyannamelerinin, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar 4 sıra nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ<sup>19</sup> belirtilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğde, 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak bahsi geçen mükelleflerce verilecek beyannamelerin meslek mensupları tarafından imzalanması zorunluluğu belirli tutarlara bağlanmıştır. Ayrıca müteakip yıllarda yeni hadlerin Maliye Bakanlığı'na belirlenmemesi halinde, tebliğde belirtilen hadlerin her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı açıklanmıştır.

Kurumlar Vergisi mükellefi olan kooperatiflerinde yukarıda belirtilen tebliğ uyarınca beyannamelerini Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere imzalatması zorunluluğu bulunmakla birlikte bu zorunluluk 5 seri Numaralı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ<sup>20</sup> ile kaldırılmıştır. Buna göre **özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturdukları birlikler, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın, beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorunda değildirler.**

Kooperatiflerin ve bunların oluşturdukları birliklerin istemeleri halinde beyannamelerini adı geçen meslek mensuplarına imzalatacakları tabidir.

## VIII- KOOPERATİFLERİN MAL VE HİZMET ALIM-SATIMLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM FORMLARINI ( Form Ba, Form Bs ) VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

VUK'un 148 ve 149 uncu maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 350 seri numaralı VUK Genel Tebliğ<sup>21</sup> ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim" ile "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim"i verme zorunluluğu getirilmiştir. Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere, kooperatifler bilanço esasına göre defter tutmaktadırlar. Dolayısıyla kooperatifler 350 no.lu Genel Tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde bahsi geçen bildirimleri bağlı olduğu vergi dairesine vermek zorundadırlar. Kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olup olmaması bildirim yükümlülüğünü etkilemeyecektir.

Söz konusu Genel Tebliğ ile, mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (Form Ba) ile bildirilmesi gereken, bir kişiden yapılan mal ve hizmet alımları toplamı, katma değer vergisi hariç 30.000 YTL (otuz bin Yeni Türk Lirası) olarak; mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (Form Bs) ile bildirilmesi gereken, bir kişiye yapılan mal ve hizmet satışları toplamı katma değer vergisi hariç 30.000 YTL (otuz bin Yeni Türk Lirası) olarak belirlenmiştir.

<sup>19</sup> 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>20</sup> 27.02.1998 tarih ve 23271 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>21</sup> 21.07.2005 tarih ve 25882 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.





**A. MURAT YILDIZ - YMM**

Ba ve Bs formlarının belirlenen sürelerde verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunulması VUK'un mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekte olup, 2006 yılı için bu cezanın tutarı 1.290 YTL'dir. (VUK G.T. 354)



## IX- KOOPERATİFLERİN VERGİSEL ÖDEVLERİ İLE İLGİLİ MUKTEZALAR<sup>22</sup>

### 1- Kooperatiflerin Vergi Levhası Asma Zorunlulukları Bulunmadığı Hk.

( . . . )

*Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesinin 3. bendinde; " Gelir Vergisi mükellefleri (Götürü usulde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ve mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar." hükmü yer almaktadır.*

*Söz konusu maddeden de anlaşılacağı gibi, Kurumlar Vergisi mükelleflerinden vergi levhası asmak zorunda olanlar anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler (sermaye şirketleri) olarak belirlenmiş olup kooperatifler bu sıralamada yer almamaktadır.*

*Buna göre, Kurumlar Vergisi mükellefi olup, sermaye şirketi olarak kabul edilmeyen kooperatiflerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5/3. maddesi gereğince vergi levhası asma mecburiyetleri bulunmadığından, ödevli kooperatif adına kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinin gerekmektedir.*

### 2- Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerin Tutmak Zorunda Oldukları Defterler Hk.

( . . . )

*Öte yandan, gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma mecburiyeti hakkında istisnaların yer aldığı aynı kanunun 173.maddesinde; " Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:*

*1- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler;*

*2- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü olarak tespit edilenler ile götürü gider usulüne tabi olan çiftçiler;*

*3- Kurumlar Vergisinden muaf olan;*

*a) İktisadi kamu müesseseleri;*

*b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.*

*denilmektedir.*

*Yukarıdaki kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, sadece kurumlar vergisinden muaf iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma mecburiyeti dışında bırakılmıştır.*

*Bu nedenle kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması defter tutma mecburiyetinizi ortadan kaldırmamaktadır.*

<sup>22</sup> Örnek muktezalardaki Bakanlık görüşleri, tereddüte yol açan konunun ait olduğu hesap döneminde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre verilmiş olup, güncel mevzuat için kitabımızdaki açıklamaların dikkate alınması gerekir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Diğer taraftan; 142 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde' açıklandığı üzere,Kooperatiflerin ve iktisadi kamu müesseselerinin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi levhası asma zorunluluğu bulunmamaktadır.*

### **3- İdari Makamlarca Muhafaza Altına Alınan Defterlerin Tasdiki Hk.**

( . . . )

*Kooperatifinizin ..... tarihli Olağanüstü Genel Kurulu'nda, eski yönetimin mahkemeye verilmesinin kararlaştırılması üzerine, ..... sayılı dosya ..... Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulduğu, kooperatifle ilgili tüm belge ve defterlerin ..... tarih ve ..... sayılı yazınız ile ..... tarihinde anılan Savcılığa teslim edildiğini belirterek bu durumda; kayıtları tamamlanamayan kanuni defterlerin noterce tasdik işleminin nasıl yapılacağı hususunda görüş istenilmekte olan ilgi sayılı dilekçeniz incelendi.*

*Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kayıtların Yeniden İşlenmesi" başlıklı 146'ncı maddesinde; "Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle, 219'ncü madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ve mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre 1 aydan az olamaz.*

*Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir." hükmüne yer vermiştir.*

*Buna göre, 1992 takvim yılına ait defter ve belgelerinizin söz konusu Savcılığa tarafınıza iadesinden sonra yukarıda belirtilen süre içerisinde kaydedilmesi gerekmektedir.*

*Öte yandan, öteden beri işe devam etmekte olan mükelleflerin bu kanunda yazılı defterleri kullanacakları yıldan önce gelen son ayda tasdik ettirecekleri anılan kanunun 221'nci maddesinin bir numaralı bendiyle hüküm altına alındığından 1993 yılında kullanacağınız defterlerinde bu süre içerisinde tasdiki gerekmektedir.*

### **4- Defter ve Belgelerin Muhafaza Süreleri Hk.**

( . . . )

*Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 253 ncü maddesinde; "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." denilmekte olup, 254 ncü maddesinde ise;" Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar 232,234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." hükmüne yer verilmiştir.*

*Diğer taraftan, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun Saklama Müddeti başlıklı 68 nci maddesinde; " Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri, defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar..." denilmektedir.*

*Buna göre, kooperatifinizce kullanılan idari ve mali belgelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri gereğince 5 yıl, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri gereğince de 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi ve bu sürenin bitiminde Kooperatifinizce gerekli imha işlemlerinin yapılması gerekmektedir.*



**5- Birim ve Fiyat Sütunları Yazılmadan Düzenlenen Faturanın Geçerli Sayılıp Sayılmayacağı Hk.**

( . . . )

..... Konut Yapı Kooperatifi tarafından Defterdarlığımıza verilen ..... tarih ve ..... sayılı dilekçede; dairenizin ..... vergi numaralı mükellefi ..... ile ..... tarihinde inşaat taahhüt sözleşmesi düzenlediği, karşılıklı olarak ..... tarihinde sözleşmenin tasfiye edildiği, tasfiye tutanağı tarihine kadar müteahhit firmaya avans mahiyetinde .....-lira ödemede buldukları, şantiyede mevcut bulunan sac, pano, ahşap dikme ve kereste karşılığı olarak müteahhit firmaya net olarak ödeme tarihleri farklı olarak toplam ..... -lira ödeme yapılmasının kararlaştırıldığı, toplam miktar üzerinden müteahhit firmanın ..... tarihinde ... ve ... no.lu faturaların düzenlendiği belirtilerek, müteahhit firmanın ..... tarihinde düzenlediği ..... no.lu faturaya esas teşkil eden sac, pano, dikme ve kerestenin fatura tekniği ve içeriği açısından miktar ve fiyatının belirlenme mecburiyetinin bulunup bulunmadığı, söz konusu firmanın girişi olmayan bir mala fatura kesip kesemeyeceği ile taraflarca ödeme miktarı sabitleştirilmesine rağmen artı katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı konularında görüş verilmesi istenilmiştir.

( . . . )

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" başlıklı 20 nci maddesinin 1 numaralı bendinde "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir" İbaresini yer almaktadır. Aynı maddenin 2 numaralı bendinde ise, "Bedel değimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder" denilmektedir.

Diğer taraftan, aynı kanunun "Matraha Dahil Olmayan Unsurlar" başlıklı 25 inci maddesinde; "Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir" denilmekte olup, maddenin (b) bendinde ise; "Hesaplanan katma değer vergisi" ibaresi yer almaktadır.

Buna göre, ..... Şti. tarafından ..... Konut Yapı Kooperatifine yapılan mal teslimi ve hizmet ifası karşılığı tanzim edilen dilekçe eki ..... tarih ve ..... sıra no.lu faturalarda yer alan katma değer vergisine ilişkin hesaplamalar ilgili Kanun hükümlerine uygun bulunmaktadır.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." denilmiş olup, 230 uncu maddesinde de faturada bulunması gereken bilgilerin neler olduğu açıklanmıştır

Ayrıca , 227 nci maddesinde de; "...Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." denilmiştir.

Buna göre, daireniz mükellefi ..... San. ve Tic.Ltd.Şti. tarafından adı geçen kooperatife düzenlenen faturalarda, Vergi Usul Kanununun 230/4 üncü maddesinde belirtildiği şekilde miktar, birim ve fiyat sütunları yazılmadığından ve düzenlenen faturalar da hiç düzenlenmemiş sayılacağından ödevli şirket adına gerekli cezai işlemlerin yapılması gerekmekte ise de, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında söz konusu cezanın kesilmemesi gerekmektedir.

**6- Kooperatif Üyelerine Konut ve İşyeri Teslimlerinde Fatura Düzenlenip Düzenlenmeyeceği Hk.**

( . . . )



## A. MURAT YILDIZ - YMM

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ..... vergi numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, kooperatifinizin ..... tarihinde ..... Belediyesinden yapı ruhsat izninin, ..... tarihinde ise inşaatınızın yapı kullanma izin belgesinin alındığını, kooperatifinizin üst birliğe kayıtlı olduğunu, kurumlar ve katma değer vergisi muafiyet belgesine sahip olduğunu belirterek, üyelerinize konut ve işyeri teslimlerinde fatura tanzim edilip edilmeyeceği ile vergi mevzuatı açısından uyulması gereken esaslar hakkında görüş verilmesi istenilmiştir.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetleri" düzenleyen 7 inci maddesinin 16 numaralı bendinin parantez içi hükmü, 4369 sayılı Kanunun 81/D-7 inci maddesiyle 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere " Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara giremeyen kooperatifler muafiyetten yararlanamaz." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, ..... yazılarımızda da belirtildiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 inci maddesinde belirtilen muafiyet şartlarına ana sözleşmesinin 70 inci maddesinde yer veren kooperatifinizin fiiliyatta da bu şartlar dahilinde faaliyet göstermesi ve üst birliğe üyeliğinizin devam etmesi kaydıyla (...) üst birliğe üye olduğu tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulmanız gerekmektedir.

Öte yandan, yapı kooperatifleri ortaklarını ucuz konut sahibi yapmak gayesiyle kurulurlar. Konutların inşaatının tamamlanması ile de kooperatifin amacı gerçekleşmiş olur.

Bu itibarla, Genel Kurul kararı gereğince 19 üyeniz olup, 16 konut ve 3 adet işyeri yapılacak olan "konut yapı kooperatifinizin" amacının ortaklarınızın konut ihtiyacını karşılamak olduğu ve inşaatın tamamlanması ile bu amacın gerçekleştiği açıktır.

Bu nedenle, kooperatifinizin üyelerine konut tesliminin kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan, 14.08.1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 69 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri" başlıklı bölümünde;

"Konut teslimlerinde katma değer vergisi istisnası net alanı 150 M2'ye kadar konutlar için 31.12.1997 tarihine kadar uygulanmıştır. Sürenin dolması nedeniyle 1.1.1998 tarihinden itibaren vergiye tabi tutulan bu teslimler % 1 vergi oranı kapsamına alınmıştır.)

Bu defa 4369 sayılı Kanunun 60 ncı maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 17/4 ncü maddesine eklenen (k) bendinde, sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri 1.8.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu istisna sürekli olup, istisnanın uygulanması bakımından kooperatifler tarafından teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlama söz konusu değildir.

Bu düzenlemeye göre, istisnanın başladığı 1.8.1998 tarihinden sonra kurulan ve vergiye tabi başka işlemleri bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

1.8.1998 tarihinden önce kurulmuş olan konut yapı kooperatiflerinin ise vergiye tabi işlemlerinin bulunmaması halinde, Temmuz, Ağustos, Eylül/1998 dönemini kapsayan 3 aylık beyannamelerini verdikten sonra mükellefiyetleri silinecektir. Bu kooperatifler vergiye tabi işlem yapmadıkları sürece bu tarihten sonra katma değer vergisi beyanname vermeyeceklerdir.

Öte yandan, 25.10.1998 tarihine kadar verilmesi gereken son katma değer vergisi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi toplamı gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

4369 sayılı Kanunla getirilen istisna sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacağı konut teslimlerine münhasırdır. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine giren diğer konut teslimlerinde, net alanı 150 M2 den küçük olan konutlar için %1, büyük olanlar için % 17 oranında vergi uygulanmasına devam edilecektir." denilmiştir.

Diğer yandan, Kanunun 28. maddesinde ekli 1 sayılı listeye 97/10465 sayılı kararla eklenen 10. bendine göre; (01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak, 69 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Konutlara İlişkin İnşaat Taahhüt İşleri" başlıklı bölümünde ise;

"3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 15.madde ile 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlarla ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile sadece 150 M2'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna hükmü 1.1.1998 tarihi ile 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.7.1998 tarihi arasında % 1 vergi oranı uygulanmış bu tür işlemler bakımından da geçerlidir. Bu dönem içinde kendilerine yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle müteahhitlere katma değer vergisi ödeyen konut yapı kooperatifleri, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelerin müteahhitlerle birlikte vergi dairesine başvurmaları halinde, ödenmiş olan bu vergiler için 3065 sayılı Kanunun 8/2. maddesi gereğince işlem yapılacaktır."açıklamalarına yer verilmiştir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ise, 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (b) bendinde açıklanmış olup, buna göre;

Alt yapı işleri (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi) duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri (demir doğrama işleri dahil), parke döşenmesi, mutfak dolap ve tezgahlarının yapılması, çevre düzeni işleri, elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri, kooperatifinize ait arazi dahilinde kalan ara yolların betonlanması, saha tanzim faaliyetleri, pis su arıtma tesisi, televizyon anteni, merkezi kollektif uydu anten sistemi, güneş enerjili ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma düzeltme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, EGO Genel Müdürlüğü tarafından doğalgaz sayaç kabini ve servis hattı döşenmesi, enerji nakil hattı, deri n kuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler inşaat taahhüt işi kapsamındadır.

Ayrıca, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konması işinin, belirtir bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olduğu, bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilebileceği Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucunda anlaşılmıştır.

Bu itibarla, çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması olan hazır beton işi inşaat taahhüt kapsamında bulunmaktadır.

Ancak, hazır betonun imalat yerinde alıcının araçlarına yüklenmesi şeklinde tesliminde ise katma değer vergisi istisnası uygulanması söz konusu değildir.

Kooperatifinizin piyasadadan yapacağı her türlü mal ve hizmet satın alımları Kanunun 28. maddesinde ekli listelerde belirtilen katma değer vergisi oranına tabi olacaktır.

Diğer yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4. maddesine eklenen (k) bendinde, Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimi ile kanuna eklenen geçici 15. madde ile 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce



## A. MURAT YILDIZ - YMM

bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile sadece 150 M2 'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, kooperatifinizin üyelerine yapacağı işyeri teslimlerini yukarıda belirtilen kapsamda değerlendirmek mümkün olmadığından, üyelerinize yapılacak işyeri teslimleri ile piyasadan yapacağınız mal ve hizmet alışlarınız katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde " Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, yukarıda yer açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işyeri teslimleri ile ilgili olarak fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

### 7- Serbest Meslek Makbuzu Alınması Hk.

( . . . )

Bilindiği üzere, fatura 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde de belirtildiği üzere birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından kullanılan ticari bir vesikadır.

Öte yandan, fatura yerine geçen vesikalardan olan serbest meslek makbuzu ile ilgili olarak aynı kanunun 236. maddesinde; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." denilmiş ve 237. maddesinde de; "Serbest meslek makbuzlarına:

1. Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın alındığı tarih;

Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiş, 67. maddenin birinci bendinde ise, serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylıklar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış olup, serbest meslek kazancında elde etme, tam anlamıyla tahsil esasına bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca, proje çiziminin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, kooperatif üyelerinin kooperatife çizmiş oldukları projeler dolayısıyla herhangi bir bedel tahsil etmemeleri durumunda 'serbest meslek kazancında elde etme' den bahsedilmesi söz konusu değildir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Aynı kanununun 94. maddesinde; kimlerin, hangi ödemeler dolayısıyla tevkifat yapacağı açıklanmış olup, kooperatif tarafından herhangi bir ödeme yapılmaması durumunda söz konusu maddenin 2/a bendi uyarınca tevkifat yapılması kanunen mümkün değildir.

Öte yandan, kooperatifiniz ile ..... Mim. Müşv. Bür. Arasında yapılan ..... tarihli konut projesi hazırlanmasına ait sözleşmenin .... maddesinde; "Proje firması yaptığı proje çalışmalarına karşılık olarak alacağı bedeller sonucu; hazırladığı ve onaylattığı projenin her miktarda kullanımı halinde dahi bütün telif hakkı bedellerini ve proje ücretlerini almış olacağından, kooperatif imarlı alanında ne sayıda konut yapılırsa yapılsın ayrıca telif hakkı bedeli veya proje bedeli konusunda hiçbir hak talebinde bulunmayacak, işin bitiminde bu konuda kooperatife bir ibraname de verecektir." denilmektedir.

Bu itibarlar, yukarıda belirtilen sözleşmeye göre yaptırılan projeler için bedeli ödenip ilgili bürodan serbest meslek makbuzu alındığından ve söz konusu projelerin telif hakkı kooperatifinize geçtiğinden, üyelerinizin herhangi bir ücret ödemeksizin kooperatifinizden alıp uygulayacakları tip projeler yukarıda belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilemeyeceğinden söz konusu faaliyet için yeniden fatura ve serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

### **8- Kooperatifin Vergi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Yaptığı İşler Dolayısıyla Gider Pusulası Düzenleyip Düzenleyemeyeceği Hk.**

( . . . )

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetleri" i düzenleyen 7 nci maddesinin 16 numaralı bendinin parantez içi hükmü, 4369 sayılı Kanununun 81/D-7 nci maddesiyle 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe gitmek üzere "Esas Mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifle; muafiyetten faydalanamaz." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, İlgi (b) yazımızda da belirtildiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 ncı maddesinde yazılı muafiyet şartlarına ana sözleşmesinde yer veren kooperatifinizin fiiliyatta da bu şartlar dahilinde faaliyet göstermesi kaydıyla (...) üst birliğe üye olduğu tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekir.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanununun 17 inci maddesinin 4/a bendinde; Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin 4/b bendinde ise; Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanununun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda, kooperatifinize Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmaması gerekmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak, mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin;

3. Vergiden muaf esnafa;





## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Yaptırdıkları İşler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir..." hükmü yer almaktadır.*

*Bu nedenle, kooperatifiniz tarafından vergi mükellefi olmayan gerçek kişilere yaptırılan işler dolayısıyla gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.*

*Konu ile ilgili olarak 15.09.1995 tarih ve 22405 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 188 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 3 üncü bendinin 2 nci fıkrasına göre götürü usule tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları, karşılığında yapılan ödemelerden tevkif edilecek gelir vergisinin gider pusulası esasına bağlanması uygulamasından vazgeçilmiştir.*

*Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olanlar belirtilmiş ve aynı maddenin 13 numaralı bendinde ise; (4369 sayılı Kanunun 81/c-8 maddesiyle değişen ibare) ( 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış olup, ( c ) alt bendinde diğer mal alımları için % 5, (d) alt bendinde ise 95/7137 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı İle diğer hizmet alımları (a,b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılmaması hali de bu kapsamdadır) için % 10 oranında tevkifat yapılacağı belirlenmiştir.*

*Yine aynı Kanununun 98 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, "94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan, tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı, yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır..." hükmü yer almıştır.*

*Bu itibarla, kooperatifiniz tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre, esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı ve yapılan tevkifatların Gelir Vergisi Kanununun 98 İnci maddesine göre ilgili vergi dairesine verilen muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödeneceği tabiidir.*

### **9- Gider Pusulası Düzenlenmesi Hk.**

*..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ..... vergi numarasında kayıtlı mükellefi ..... Konut Yapı Kooperatifi tarafından Defterdarlığımıza verilen ..... gün ve ..... kayıt sayılı dilekçede , Kooperatif olarak vergi mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere yaptırdıkları işler dolayısıyla gider pusulası düzenlemelerinin uygun olup olmadığı, gider pusulası düzenlemeleri halinde katma değer vergisi oranının ne olacağı ile stopaj vergisinin ne zaman ödeneceği hususlarında görüş verilmesi istenilmiştir.*

*Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1.maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.*

*Diğer taraftan, aynı kanunun 17 nci maddesinin 4/a bendinde; Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin, 4/b bendinde ise; Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.*

*Bu durumda, adı geçen kooperatife Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmaması gerekmektedir.*



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 234 ncü maddesinde; “ Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

( . . . )

### 3. Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir....” hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle, adı geçen kooperatif tarafından vergi mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere yaptırılan işler dolayısıyla gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

### 10- Kooperatife Ait Binanın Kiralanması İşlemi İçin Fatura Düzenlenmesinin Gerekip Gerekmediği

..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ..... sicil numarasında kayıtlı kurumlar vergisi mükellefi olduğunuzu, kooperatifinizin aktifine kayıtlı binayı kiraya verdiğinizi belirterek, elde edilen gelir karşılığında düzenleyeceğiniz faturada K.D.V. mi yoksa Gelir Vergisi Kanununa göre stopaj mı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilen ilgede kayıtlı dilekçeniz incelendi.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229.maddesinde: "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde ise; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin 5/c bendinde kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkif edileceği hükme bağlanmış, 1995/6429 sayılı B.K.K. ile söz konusu ödemelerden yapılacak tevkifat nispeti %25 olarak belirtilmiştir.

Ayrıca, 11.3.1995 tarih ve 22224 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 50 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Diğer Hususlar" Başlıklı C Maddesininin 3 numaralı bendinde; Kurumlar Vergisi Kanununun l'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'Uncu maddesinin 5 numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Sözü edilen kurumlar, elde ettikleri kira gelirlerini yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edeceklerdir. Ancak, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden söz konusu gelir vergisi tevkifatı her halükarda yapılacaktır. Kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması bu tevkifatın yapılmasına engel teşkil etmeyeceği açıklanmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f. maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri katma l değer vergisine tabi bulunmaktadır. Aynı Kanunun 20/1'inci maddesine göre verginin matrahı, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Kiralama işlemlerinde katma değer vergisi matrahının kira bedeli olacağı tabiidir.



*Bu itibarla, kooperatifinizin aktifinde kayıtlı binanın kira geliri karşılığında fatura düzenlenmesi ve faturada da katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir.*

## **KOOPERATİFLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ**

Katma Değer Vergisi (KDV) adından anlaşılacağı üzere, vergilemede katma değeri esas alan bir vergidir. Bu vergi bir firmanın, aldığı mallara teşebbüs, işgücü ve sermayesi ile eklediği değer üzerinden alınmaktadır. KDV, teoride ve uygulamada çok safhalı, yayılı bir satış vergisi mahiyetindedir.<sup>23</sup>

Bir başka anlatımla, katma değer vergisi, mal ve hizmet satışlarında üretimin her bir aşamasında oluşan katma değer üzerinden alınan genel nitelikli bir tüketim vergisidir. Türk katma değer vergisi sistemi de mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimlerine kadar tüm safhalarda uygulanan ve her safhada oluşan katma değerleri vergilendirmeye yönelik bir yapıya sahiptir.

Türk vergi sistemine, 02.11.1984 gün ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) çerçevesinde, kooperatiflerin KDV mükellefiyet ve sorumlulukları aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

### **I- KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU VE KOOPERATİFLERCE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERİN KDV’NİN KONUSUNA GİRİP GİRMEDİĞİ**

#### **A- KDV’NİN KONUSU**

3065 sayılı KDVK’nın 1 inci maddesine göre; Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Millî Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,

<sup>23</sup> Katma Değer Vergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 1985, sf. 37.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.

Maddede belirtildiği üzere, yukarıda sayılan işlemlerin KDV'nin konusuna girmesi için öncelikle Türkiye'de yapılmış olması gerekmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılmasından ne anlaşılması gerektiği Kanunun 6 ncı maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; işlemin Türkiye'de yapıldığının kabulü için malların teslim anında Türkiye'de bulunması; hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

## **B- KOOPERATİFLERCE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERİN KDV'NİN KONUSUNA GİRİP GİRMEDİĞİ**

Yukarıdaki maddelerden anlaşılacağı üzere, genel olarak Türkiye'de yapılan ticari, sınaî ve zirai faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla kooperatiflerin bu mahiyetteki teslim ve hizmetleri ile her türlü mal ve hizmet ithali KDV'ye tabi olacaktır. Ancak, aşağıdaki bölümlerde açıklanacağı üzere, kooperatifler KDVK'da yer alan bazı genel nitelikteki istisnalar ve sadece kooperatiflere özgü bir takım istisnalardan yararlanabilmektedirler.



### C- ORTAK İÇİ İŞLEMLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Kooperatiflerde gerek kurumlar vergisi muafiyeti gerekse risturn istisnası müessesesi, kooperatifin ortakları ile yaptığı işlemlerden elde edilen artı değerın ticari kazanç değil "gelir-gider farkı" mahiyetinde olduğu temel gerekçesine dayanmaktadır. KDVK'nın genel sistematığı içerisinde kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerin vergisel boyutu, uygulamada karşılaşılan sorunlara rağmen yasal bazda çizilmeye çalışılmıştır. Ancak, kooperatiflerde ortak içi işlemlerin KDV karşısındaki durumu için KVK'da yapılan düzenlemelere paralel hükümler ihdas edilmemiş, genel hükümler dairesinde uygulamaya yön verilmiştir.<sup>24</sup>

Kooperatiflerin ortak dışı kimselere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifalarının genel hükümler dairesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği açıktır. Ancak, kuruluş amaçları doğrultusunda, ortaklarının müşterek menfaatlerini sağlamak amacıyla ortaklara yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinin konusuna girip girmediği tartışmalıdır. Konu ile ilgili farklı görüşler bulunmakta olup, uygulamaya Vergi İdaresinin görüşü doğrultusunda yön verilmiştir.

Ortak içi işlemlerin KDV'nin konusuna girmediğini savunanlara göre; KDVK'nın 1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ve üç ayrı bent halinde sayılan işlemlerin katma değer vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Kanunun 1 inci maddesi kapsamına girmeyen teslim ve hizmetler katma değer vergisine konu edilemeyecektir.

Söz konusu maddede, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin GVK hükümlerine göre; GVK'nda açıklık bulunmayan hallerde TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, ancak ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği hususunda açık bir tanıma yer verilmemiştir. GVK ve TTK hükümlerinden hareketle, ticari faaliyette kazanç sağlamayı hedef tutmak ve devamlılık asli unsurlardır.

Oysa ki kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1 inci madde hükmü uyarınca ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulurlar. Kooperatiflerin kâr amacıyla kurulması 1163 sayılı Kanun açısından yasal olarak mümkün değildir. Zaten 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38 inci maddesinde kooperatifin ortaklarla yaptıkları işlemlerden doğan artı değer ticari kazanç olarak değil "gelir-gider farkı" olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla kooperatiflerin kuruluş amaçlarına uygun olarak ortaklarının müşterek menfaatlerini temine yönelik olarak ortaklarına yapmış oldukları mal teslimi ve hizmet ifalarını katma değer vergisine tabi tutmak mümkün değildir. Öte yandan, KDVK'da, tarımsal kooperatiflerin arazi ıslahına ait hizmetlerini istisna kapsamına alan 17/4-h bendinin mefhumu muhalifinden hareketle kooperatiflerin bu teslimler dışındaki tüm teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu şeklindeki görüş doğru değildir. Zira anılan hüküm, tarımsal kooperatiflerin ortak dışı kimselere yaptıkları ve bu özelliği dolayısıyla katma değer vergisine

<sup>24</sup> Erdal SÖNMEZ - Garip AYZAZ, Kooperatiflerde Ortak İçi İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:190, Haziran 1997, sf.96



## A. MURAT YILDIZ - YMM

tabi bulunan arazi ıslahına ait hizmetleri katma değer vergisinden istisna kılmıştır. Bu hüküm bulunmasaydı bile, tarımsal kooperatiflerin kuruluş amaçlarına uygun olarak ortaklarına sunduğu arazi ıslahına ait hizmetleri katma değer vergisine tabi tutmak mümkün olmazdı. Zira, KDVK'nın 1 inci maddesi hükmü uyarınca ticari mahiyeti haiz olmayan ve bu sebeple de verginin konusuna girmeyen bir hizmet ifasını genişletici yorumla ve hukuk yaratarak vergiye tabi tutmak söz konusu olamaz. Ayrıca vergi hukukunda, verginin konusunun ve mükellefinin açık olarak tespit edildiği durumlarda verginin konusu ile ilgili olmayan kanun maddelerinin mefhumu muhaliflerinden hareketle yeni vergi konuları ve mükellefleri yaratmak vergilerin yasallığı ilkesine de aykırıdır.<sup>25</sup>

Ortak içi işlemlerin de ortak olmayan kişilerle yapılan işlemler gibi KDV'nin konusuna girdiği görüşünü savunanlara göre ise; KDVK'nın, 1 inci maddesinde kooperatiflerle ilgili özel bir belirleme yer almamaktadır. Bunların ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyetinde bulunan diğer kişi ve kuruluşlar gibi vergi kapsamına girmeleri öngörülmüştür. Öte yandan, KDVK'nın 17 nci maddesinde tarımsal amaçlı kooperatiflerle ilgili istisna hükümlerine ve konut yapı kooperatiflerine özgü bir istisna hükmüne yer verilmiştir. Bu da, kooperatiflerin mal teslimi ve hizmet ifalarının, KDV'nin konusuna girdiği görüşünü desteklemektedir. Zira, verginin konusuna girmeyen bir işlem ile ilgili olarak istisna hükmü konmasına gerek olmazdı.

Öte yandan, kooperatiflerin KVK'daki şartları taşıması nedeniyle kurumlar vergisinden muaf olması da, yapmış olduğu teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi tutulmamasını gerektirecek bir neden değildir. Çünkü, KDVK'nın 19 uncu maddesinde bu vergi ile ilgili istisna ve muafiyetlerin ancak KDVK ile kabul edilebileceği, diğer kanunlardaki istisna ve muafiyet hükümlerinin katma değer vergisinde geçerli olmayacağı açık olarak hükme bağlanmıştır.

**Vergi İdaresinin uygulamaları kooperatifler tarafından kooperatife ortak olan kişilere yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının da, kooperatifin diğer kişilere yaptığı işlemler gibi KDV'ye tabi olduğu yönündedir. Dolayısıyla, kooperatiflerin ortaklarına yapmış oldukları kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri de KDV'ye tabi tutulmaktadır.**

## II- VERGİNİN MÜKELLEFİ VE SORUMLUSU OLMA

Genel ifadesi ile KDV mükellefi, bu verginin konusuna giren işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu işlemlere de yer vererek ifadelendirdiğimizde, KDV mükellefi, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde, bağımsız ve devamlı bir şekilde (Kanun'daki özel durumlar hariç) teslim ve hizmet ifasında bulunan, ithalat yapan ve de Kanun'un 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişilerdir. Kişi kavramı, gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Kooperatifler ve üst kuruluşları da, tüzel kişi olarak ve vergiden istisna edilmemiş mal teslimleri ve hizmet ifalarıyla, yaptıkları ithalatları için ve de KDVK'nın 8 inci maddesindeki işlemleri yapar durumda bulduklarında, KDV mükellefiyetleri söz konusu olmaktadır.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> SÖNMEZ - AYAZ, a.g.m., sf. 96

<sup>26</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf. 92



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Vergi sorumluluğuna ilişkin düzenleme KDVK'nın 9 uncu maddesinde yapılmıştır. Buna göre; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir.

KDVK'nın Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye istinaden çıkarılmış olan katma değer vergisi genel tebliğleri ile yurt dışından sağlanan hizmetlerde, kiralama ve reklam verme işlerinde, GVK'nın 18 inci maddesinde yer alan işlemlerin yaptırılmasında, fason tekstil işleri yaptırılmasında, bu işleri yaptırılanlar yönünden sorumluluk ihdas edilmiştir.

Kooperatifler, kendi faaliyetleri sürecinde, ilgili genel tebliğlere göre vergiye tabi işlemlere taraf konumunda veya diğer ilgili bir şahıs konumunda bulduklarında, bu durumda olan diğer gerçek ve tüzel kişiler gibi, Maliye Bakanlığı tarafından, vergi alacağının emniyeti için, verginin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Örneğin, yurt dışından hizmet sağlandığında, yurt içinde iktisadi işletmelere dahil olmayan kiralama işlemi yapıldığında, gerçek usulde katma değer vergisine tabi olmayanlara reklam verildiğinde, sorumluluk söz konusu olmaktadır.

### III- VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Mal teslimi veya hizmetin ifasıyla birlikte, genel olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hususu, KDVK'nın 10 uncu maddesinin ilk bendinde belirtilmiştir. Aynı maddenin sonra gelen 9 bendinde, diğer hangi hallerde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiğine de yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmü şöyledir:

*“Vergiyi doğuran olay:*

- a) *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*
- b) *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*
- c) *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,*
- d) *Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,*
- e) *Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi sürücüye tevdi,*
- f) *(4369 sayılı Kanununun 82'nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)*
- g) *Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,*



h) (3316 sayılı Kanununun 2'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

anında meydana gelir.”

Vergiyi doğuran olayların saptanmasında, verginin konusuna giren işlemlerin bir kısmının, ekonomik, sosyal, kültürel, ilmi ve sıhhi amaçlarla vergiden istisna edildikleri görülmektedir. İstisna edilen işlemlerin belirlenmesinde, bizde olduğu gibi, katma değer vergisini uygulama durumundaki diğer ülkelerin, kendilerine özgü şartları etkili olmuş ve dikkate alınmıştır. Kanunumuzda muafiyet ve istisnalar olarak bir ay

rım yapılmamış, belli edilen işlemlerle ilgili olarak, sadece istisnalara yer verilmiştir. İstisna tanınan işlemler de tanınmayan işlemler de, kooperatiflerin uğraş konuları içinde olabilmektedirler. Bu durumda kooperatifler ve üst kuruluşları, istisna kapsamına girmeyen işlemleri yapmakla, vergiyi doğuran olayı da meydana getirmiş olmaktadır.<sup>27</sup>

#### IV- KOOPERATİFLERİN YARARLANDIKLARI KDV İSTİSNALARI

KDVK'da gerek tüm KDV mükelleflerinin yararlanabileceği genel nitelikli istisnalara, gerekse sadece belirli türlerdeki kooperatiflerin yararlanabilecekleri istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnaların yanı sıra 4325 sayılı Kanun<sup>28</sup> ile getirilmiş istisnadan da diğer KDV mükellefleri gibi kooperatifler de yararlanmaktadır.

**KDVK'da yer alan genel nitelikli istisnalar, ana başlıkları itibari ile şunlardır:**

- İhracat istisnası (KDVK m. 11),
- Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna (KDVK m. 13),
- Taşımacılık İstisnası (KDVK m. 14),
- Diplomatik İstisna (KDVK m. 15),
- İthalat istisnası (KDVK m. 16),
- En az iki tam yıl süreyle aktifte tutulan iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimleri istisnası (KDVK m. 17-4/r)

**Sadece belirli türdeki kooperatiflerin yararlanabilecekleri KDV istisnaları ise ana başlıkları itibariyle aşağıdaki gibidir:**

- Tarımsal amaçlı kooperatiflerin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler (KDVK md. 17/1-a),

<sup>27</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.93

<sup>28</sup> 23.01.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.





## A. MURAT YILDIZ - YMM

- Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları (KDVK md. 17/2-b),
- Tarımsal amaçlı kooperatiflerin arazi ıslahına ait hizmetleri (KDVK md. 17/4-h),
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan kooperatiflerin arsa ve işyeri teslimleri (KDVK md. 17/4-k),
- Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri (KDVK md. 17/4-k).

Aşağıdaki bölümlerde, kooperatiflerin yararlandıkları genel nitelikli istisnalara kısaca değinildikten sonra kooperatiflere özgü istisnalar açıklanacaktır.

### A- İHRACAT İSTİSNASI

Özellikle üretim ve tüketim kooperatiflerinde gündeme gelebilecek olan bu istisna; kooperatiflerin ürettiği veya satın aldığı ürünleri ortak dışı işlemlerle aşağıda belirtilen ihracat şekilleri ile satması durumunda oluşmaktadır.

#### 1- Doğrudan İhracat

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. (KDVK md. 11/1-a)

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması gerekmektedir. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için ise; hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalı ve hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

İhracat istisnasından, doğrudan yurt dışındaki müşterilere mal teslimi yapan veya hizmet ifa eden ihracatçılar, dolayısıyla bu durumdaki kooperatifler yararlanmaktadırlar. İhracatçılar teslim ettikleri mallarla ve ifa ettikleri hizmetlerle ilgili olarak düzenledikleri faturalardaki bedel üzerinden, katma değer vergisi hesaplamamakta ve faturada da göstermemektedirler.

#### 2- Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Mal Satışları

Türkiye’ye geçici olarak gelen kişilerin Türkiye’den satın aldıkları malları yurtdışına çıkarmaları halinde, malların yurtdışında tüketimi söz konusu olduğundan ihracat benzeri bir



## A. MURAT YILDIZ - YMM

durum ortaya çıktığı için KDVK 11/1-b bendine göre, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın aldığı mallara ödediği KDV, bu malların yurtdışına çıkarılması üzerine iade edilecektir.

İstisnanın uygulama şartlarını 43 Seri Numaralı KDVKGT’de<sup>29</sup> belirlemiştir.

Söz konusu istisnadan, Türkiye’de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir. Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar vergi dairesinden "izin belgesi" almış, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından yapılabilir.

Alıcının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının tebliğlerle belirlenen tutarın üzerinde olması halinde istisna uygulanabilir.

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanacaktır. Buna göre, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir. Bu vergi alıcıya 43 numaralı KDVKGT’de belirlenen esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

### 3- Bavul Ticareti

Son yıllarda komşu ülkelerde, özellikle Sovyetler Birliği’nin dağılması üzerine yeni oluşan cumhuriyetlerde meydana gelen ekonomik gelişmeler, Türkiye’den bu ülkelere önemli ölçüde mal ihraç edilmesi sonucunu doğurmuştur. Literatürümüzde “bavul ticareti” olarak giren bu ihracatın boyutları o hale gelmiştir ki, resmi ihracat rakamları içinde yer almaması büyük bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır. Bu şekildeki mal ihracatının ihracat rejiminde yerinin olmayışı, geçici kabulde ithal edilen mallara ait vergilerin tecil edilememesine neden olmaktadır. Bu da satıcıların ihracatla ilgili teşviklerden yararlanamaması demektir. Bu olumsuzlukların aşılması ve bavul ticaretinin kayıtdışı kalmasının önlenmesi 61 numaralı KDVKGT<sup>30</sup> ile mümkün olmuştur.<sup>31</sup>

Tebliğe göre; vergi dairesine başvurarak "Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat İstisnası İzin Belgesi" (kısaca "İstisna Belgesi" olarak anılacaktır) alan mükellefler, bu tür satışlarını katma değer vergisi tahsil etmeden yapabileceklerdir.

### 4- İhraç Kaydıyla Teslimler

Bu düzenleme ile imalatçının KDV’li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber, teslim KDV’si kadar olan borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına, hatta KDV borcu çıkmışsa veya çıkan KDV borcu tecili gereken miktardan az ise, aradaki farkı nakden veya başka vergi borçlarına mahsubu suretiyle, ihracatçıdan alamadığı KDV’nin tamamını vergi dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır.

<sup>29</sup> 28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> 05.04.1997 tarih ve 22955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>31</sup> OKTAR, a.g.e.,sf. 21



## A. MURAT YILDIZ - YMM

İhracatçılar ihraç kaydıyla aldıkları malı KDV indirimini yapmaksızın kayıtlarına geçirirler. İhraç kaydıyla teslim faturasında görülen KDV zahiridir ve ihracatçıyı ilgilendirmez. Söz konusu KDV ihracatçı tarafından yevmiye kaydına alınmayacağı gibi KDV beyannamesinde de indirimler arasında gösterilmez. İhracatçılar bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı KDV hesaplamaksızın ihraç ettikleri için KDV sorunu ihracatçı açısından hemen hemen tamamiyle çözülmüş olmaktadır.<sup>32</sup>

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinin (1-c) bendine göre; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

## B- ARAÇLAR, KIYMETLİ MADEN VE PETROL ARAMALARI İLE ULUSAL GÜVENLİK HARCAMALARI VE YATIRIMLARDA KDV İSTİSNASI

Kooperatifler açısından uygulama alanı sınırlı olan KDVK'nın 13 üncü maddesinde hükme bağlanan bu istisnaya ilişkin açıklamaları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

1. Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler KDV'den istisnadır.

2. Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler KDV'den istisnadır.

3. Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

4. Yatırım Teşvik Belgesi sahibi kooperatiflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDVK'nın 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası gereğince KDV'den istisna edilmiştir. Ancak yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

<sup>32</sup> Mehmet MAÇ, KDV Uygulaması, 4.Baskı, 1998, sf.11.41.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

5. Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir.

6. Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

## C- TAŞIMACILIK İSTİSNASI

Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri KDVK'nın 14 üncü maddesi gereğince bu vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini en geniş şekilde kullanarak 84/8889 sayılı kararname ile;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçip, yine bir yabancı ülkede sona eren yük ve yolcu taşıma işlerinin tamamını KDV'den müstesna tutmuştur.

KDVK'nın uluslararası taşımacılık istisnasına ilişkin 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası bu istisnanın; ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi, iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellefler bakımından ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla uygulanacağı hükmündedir.

## D- DİPLOMATİK İSTİSNA

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinde, diplomatik istisna başlığı altında bir takım teslim ve hizmetler için KDV istisnası getirilmiştir. Buna göre; karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

Kooperatifler, yukarıda sayılan kişilere ve kuruluşlara, Maliye Bakanlığı'nın getirdiği düzenlemeler çerçevesinde, yaptıkları teslim ve hizmetler için, KDV hesaplamayacaklar ve tahsil etmeyeceklerdir.

Diplomatik istisnadan yararlanacak olan teslim ve hizmetler Dışişleri Bakanlığınca belirlenecektir.



## E- İTHALAT İSTİSNASI

KDV Kanunu'nun 16 ncı maddesinde, ithalat istisnasına ilişkin hükme yer verilmiştir. Anılan Kanun'da, ihracat esas itibarıyla vergiden müstesna tutulurken, ithal edilen mal ve hizmetler ise çoğunlukla vergiye tabi tutulmuştur. Ancak vergi yükünün dengeli dağılımı, eşitliğin, adaletin ve tarafsızlığın sağlanması için, kooperatiflerin de yapabilecek durumda oldukları, bir kısım ithalat, vergi konusu dışında bırakılmıştır. İthalat istisnası üçe ayrılarak incelenebilir.<sup>33</sup>

### 1- Vergiden İstisna Edilen Mal ve Hizmetlerin İthalı

Yurt içinde teslim veya ifaları vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalleri de, eşitliğin ve tarafsızlığın temini bakımından, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. (KDVK md. 16/1-a) Kanunun, dahilde teslim ve ifalara yönelik ve kooperatifleri de ilgilendiren istisna hükümleri, 13, 15 ve 17 nci maddelerinde yer almakta olup, bu istisnalara ilişkin işlemler ithalata konu olduklarında, ithalat istisnası açısından da aşağıda açıklandığı üzere, değerlendirilmekte ve uygulama kazanmaktadır.

### 2- Gümrük Vergisinden Muaf veya Müstesna Olan Malların İthalı

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167 nci maddesi (5 numaralı fıkrasının a bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç), geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali KDV'den müstesna tutulmuştur. (KDVK md. 16/1-b)

### 3- Özel Rejime Konu Olan İşlemler

Transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar, KDV'den müstesnadır. (KDVK md. 16/1-c) Belirtilen bölgelerde özel rejime tabi olan mallara, millileşmemiş ve milli sınırlar dışında oldukları için, ithalat rejimi uygulanmamaktadır. İthalat rejiminin uygulanmadığı bu mallar KDV'ye de tabi olmayacaktır.

## F- İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL SATIŞLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

KDVK'nın 17/4-r maddesine göre; kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

<sup>33</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.93



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Kurumların mali yapılarını güçlendirme ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırma amacını taşıyan istisnanın uygulamasında dikkat edilecek hususları şu şekilde sıralamak mümkündür.

1. İstisna, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hissesi ve gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve tesliminde uygulanabilecektir. Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin müzayede yoluyla yapılanlar dahil devir ve teslimleri ise mali sektörün özelliği göz önüne alınarak bu şartın dışında tutulmuştur. Yani bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin devir ve teslimlerinde iki yıl elde bulundurma şartı aranmayacaktır.

2. İstisna "satış" yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanabilecektir. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

3. İştirak hissesi ve gayrimenkullerin ticaretini yapanların ticaret amacıyla elde ettikleri bu mevcutların devir ve teslimi istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

4. Madde hükmüne göre, istisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren katma değer vergisinin, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısmının indirimi kabul edilmekte, indirilemeyen kısmı ise teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Böylece, düzenlemenin genel amacına uygun olarak kısmi istisna uygulamasının yol açabileceği ek mali yük önlenmiş olmaktadır.

## G- TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLERİNİN, TARIMI YAYMAK ISLAH VE TEŞVİK ETMEK AMACIYLA YAPTIKLARI TESLİM VE HİZMETLER

Tarımsal amaçlı kooperatiflerin, tarımı yaymak ıslah ve teşvik amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır. (KDVK md. 17/1-a) Dolayısıyla, tarım satış kooperatifleri, tarım kredi kooperatifleri, köy kalkınma kooperatifleri gibi tarımsal amaçlı kooperatifler; tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla yapmış oldukları mal teslimleri ve hizmet ifaları için KDV hesaplamayacak ve tahsil etmeyeceklerdir.

İstisnanın uygulanmasında, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetin, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmeye yönelik olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan bir teslim veya hizmet bu kapsamda değerlendirilecek nitelikte değilse bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

**Söz konusu istisna, sadece kooperatif ortaklarına değil ortak olmayan kişilere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları için de geçerlidir.** Çünkü, Kanun maddesinde, sadece ortaklara yapılan teslim ve hizmetlerin istisna olacağına dair bir belirleme yoktur. Dolayısıyla, kooperatif ortağı olmayan kişilere yapılan bu tür mal teslimi ve hizmet ifaları da KDV'den müstesnadır.

Öte yandan tarımsal amaçlı kooperatiflere **bedelsiz olarak** yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları için de KDV hesaplanmayacaktır. (KDVK md. 17/2-b)



## H- TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLERİN ARAZİ ISLAHINA AİT HİZMETLERİ

Tarımsal amaçlı kooperatiflerin arazi ıslahına ait hizmetleri KDVK'nın 17/4-h maddesi ile KDV'den müstesna tutulmuştur. **Bu maddeye göre yapılacak istisnanın uygulamasında, hizmetin sunulduğu kişinin ortak olup olmamasının önemi yoktur.**

Ayrıca, istisna kapsamına sadece arazi ıslahına ilişkin **hizmet ifaları** girmektedir. Dolayısıyla, arazi ıslahına ait olsa dahi yapılan mal vb. teslimleri genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır.

## İ- ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNİN KURULMASI AMACIYLA OLUŞTURULAN KOOPERATİFLERİN ARSA VE İŞYERİ TESLİMLERİ

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur. (KDVK md. 17/4-k) Dolayısıyla, bu amaçları gerçekleştirmek maksadıyla kurulan kooperatiflerin arsa veya işyeri teslimleri katma değer vergisine tabi olamayacaktır.

### 1- İstisnanın Uygulanabilmesi İçin Teslim Konusunun Arsa veya İşyeri Olması Gerektiği

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla, müteşebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında iktisadi işletmeler oluşturulmaktadır. Bu organizasyonlar, arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, işyerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmaktadır.

Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinde arsa ve işyeri teslimleri ile ilgili olarak 69 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde<sup>34</sup> açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla kurulan kooperatiflerin **sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır**. Bu kooperatiflerin yapacakları her türlü hizmetler ile arsa ve işyeri dışındaki teslimleri genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır. Ayrıca bunlara yapılan mal ve hizmet satışlarında genel hükümler çerçevesinde vergi uygulanacağı tabiidir.

### 2- İstisnanın Uygulanabilmesi İçin Teslim Konusu Arsa veya İşyerinin, Bölge veya Site İçerisinde Olması Gerektiği

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla kurulan kooperatiflerin arsa ve işyeri teslimlerinin KDV'den istisna olabilmesi için teslim konu arsanın veya işyerinin, **organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitesi sınırları içerisinde olması gerekir**. Söz konusu kooperatiflerce bu alanlar dışında yer alan arsa ve işyerlerinin teslimi katma değer vergisine tabidir.

### 3- Ortak Olmayan Kişilere Yapılan Arsa ve İşyeri Teslimlerinin İstisna Kapsamına Girip Girmediği

<sup>34</sup> 14.08.1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Organize sanayi bölgesi ve küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan kooperatiflerin, organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitesi alanı içerisindeki arsa veya işyeri teslimleri, alıcının bu kooperatifin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın KDVK'nın 17/4-k maddesiyle düzenlenen istisna kapsamındadır. Çünkü, söz konusu maddede sadece ortak olanlara yapılan teslimlerin istisna olacağına dair bir sınırlama yoktur. Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalara bakıldığında vergi idaresinin görüşünün de bu doğrultuda olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, söz konusu teslimler kooperatif ortağı olmayan üçüncü şahıslara yapılmış da olsa, teslim bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

## **J- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN ÜYELERİNE KONUT TESLİMLERİ**

Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri KDV'den müstesna tutulmuştur. (KDVK md. 17/4-k) İstisnanın uygulanması bakımından kooperatifler tarafından teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlama söz konusu değildir. Teslim edilen konutun net alanı ne olursa olsun (150 metre kareden fazla veya az) istisna kapsamına girecektir.

### **1- Kooperatif Ortağı Olmayan Kişilere Yapılan Konut Teslimleri KDV'ye Tabidir**

Konut yapı kooperatiflerine özgü olan bu istisna sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine (ortaklarına) yapacağı konut teslimlerinde geçerlidir. KDVK'nın 1 inci maddesi kapsamına giren diğer konut teslimleri genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulacak olup; teslim bedeli üzerinden, net alanı 150 metrekareden küçük olan konutlar için % 1, büyük olanlar için % 18 oranında KDV uygulanacaktır.

Ayrıca, konut yapı kooperatiflerinin işyeri satışları, satış kooperatif üyesine yapılsa dahi genel hükümler çerçevesinde %18 oranında KDV'ye tabidir.

### **2- KDV'ye Tabi İşlemleri (Teslimleri) Olmadığı Sürece Konut Yapı Kooperatifleri KDV Beyannamesi Vermeyeceklerdir**

KDVK'nın 40 ıncı maddesinin 3 numaralı bendine göre, KDV mükelleflerinin herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa da KDV beyannamesi vermeleri gerekir.

Genel durum bu olmakla beraber, **konut yapı kooperatifleri için** 69 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde<sup>35</sup> özel düzenleme yer almaktadır. Buna göre; kurulan konut yapı kooperatifleri KDV'ye tabi işlem (işyeri teslimi, üye olmayanlara konut teslimi vb.) yapmadıkları sürece KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmeyecekler ve dolayısıyla KDV Beyannamesi vermeyeceklerdir.

<sup>35</sup> 14.08.1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.





## V- KDV'DE İNDİRİM VE İADE MEKANİZMASI İLE KOOPERATİFLERİN VERGİDEN İSTİSNA EDİLMİŞ İŞLEMLERİ İÇİN YÜKLENDİĞİ KDV'NİN DURUMU

Günümüzün en gelişmiş dolaylı vergisi olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamında uygulamasına geçilen KDV, esas itibarıyla indirim mekanizmasına dayanmaktadır. KDV uygulamasında bir mal veya hizmetin nihai tüketiciye kadar olan tüm safhalarından vergi alınmakta, ancak her bir safhada hesaplanan KDV'den bir önceki safhanın vergisi indirilerek, bakiye vergi Hazineye intikal ettirilmektedir.<sup>36</sup>

Katma değer vergisi uygulamasında ilk üreticiden nihai tüketiciye kadar olan her safhada, sadece katılan değer vergisinin alınması esastır. Bu nedenle sistemimizde her safhada, hesaplanan KDV'den, bir önceki safhada ödenen KDV indirilerek, o safhada katılan değere ilişkin vergi idareye aktarılmaktadır. Kooperatifler de ister üretim, ister dağıtım safhasında bulunsunlar, teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesapladıkları KDV'den, önceki safhada yükledikleri KDV'yi indirerek, kattıkları değer vergisini belirleyip ödemektedirler. Diğer işletmelere olmadığı gibi, verginin, kooperatiflere de taraflı etkisi olmamaktadır.

KDV mükellefleri, dolayısıyla kooperatifler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödemiş oldukları katma değer vergisini indirebilirler. (KDVK m.29)

Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devredilir. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

KDV'nin indirimi ile ilgili genel düzenleme bu olmakla beraber, KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesinde bazı işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Bunlar:

-Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi ,

-Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

-Deprem ve sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

<sup>36</sup> V. Arif ŞİMŞEK, K.D.V.'de İndirim Müessesesi ve Uygulaması, TÜRMOB Yayınları-143, Ankara 2000, Seri No:2000-21, sf.1



## A. MURAT YILDIZ - YMM

-Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisidir.

KDVK'nın 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi indirilmeyecektir. Aynı Kanun' un 58 inci maddesine göre ise, "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile, mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez". Dolayısıyla, indirilemeyecek katma değer vergisinin (kanunen kabul edilmeyen giderlere ait olanlar gibi, aslı da gider yazılmayacak olanlar hariç) gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir (1 Seri No.lu KDV Genel Teb. XI/B).Uygulamada bu düzelmeye "kısmi istisna" adı verilmektedir.

Bu nedenle;

- Tarımsal amaçlı kooperatiflerinin, tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler,

- Tarımsal amaçlı kooperatiflerin arazi ıslahına ait hizmetleri,

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan kooperatiflerin arsa ve işyeri teslimleri,

- Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri,

için yüklenilen KDV'lerin indirimine konu edilmemesi gerekir. Ancak indirim konusu edilmeyen KDV'ler kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

KDVK'nın 29 ve 30 uncu maddelerinde belirtilen indirim mekanizmasına ilişkin şartların yine bu kanunda istisnaları mevcut bulunmaktadır. KDVK'nın 32 nci maddesinde, aynı kanunun 11,13,14 ve 15 inci maddelerinde sayılan istisnalar kapsamında mal teslim eden veya hizmet yapanların, bu işlemleri için yükledikleri KDV'yi, vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden tahsil edecekleri KDV'den indirecekleri, indirimin mümkün olmaması halinde ise vergi dairesinden iade olarak alacakları hükme bağlanmıştır. Bu madde ile indirim mekanizmasına ilişkin olarak yukarıda belirtilen genel kuralın aksine, vergiden istisna edilen bazı işlemler için verginin indirimi kabul edilmekte, hatta tahsil edilen verginin indirilecek vergiden az olması veya vergiye tabi başka faaliyet olmadığı için hiç vergi tahsil edilememesi hallerinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan verginin iadesi öngörülmektedir.<sup>37</sup> Uygulamada bu düzenlemeye "tam istisna" adı verilmektedir.

Dolayısıyla kooperatifler açısından özellikle ihracat istisnasına tabi işlemlerin kooperatiflerce gerçekleştirilmesi durumunda; ihracat teslimlerine ilişkin yüklenilen vergilerin genel kuralın aksine indiriminin kabul edilmesi, indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen KDV'nin genel hükümler çerçevesinde mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

<sup>37</sup> ŞİMŞEK, a.g.e., sf. 1.



## VI- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERİ GERÇEKLEŞTİREN KOOPERTİFLERİN DURUMU

Tam istisna kapsamında olmamakla birlikte, indirimli orana tabi işlemlerde de tam istisna uygulamasına benzer bir durum söz konusudur. Mal ve hizmet alımlarının yüksek oranda KDV'ne tabi olması, buna karşın mal ve hizmet satışlarının düşük oranda KDV oranına tabi olması durumunda, mükellef bünyesinde indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen bir KDV doğacaktır. İndirimli orana tabi işlemleri gerçekleştiren kooperatiflerin mal ve hizmet alımlarındaki KDV oranı % 18 olmasına karşın, satışlarındaki KDV'nin % 8 ile sınırlı kalması sonucu, kooperatifin üzerinde arındıramadığı KDV yükünün oluşmasına sebebiyet vermektedir.

Bu durumu bertaraf etmek amacıyla KDVK'nın 29 ucu maddesinin 2 numaralı fıkrasında aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

*"...Şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir. "*

KDVK'nın 29 uncu maddesinde; 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olan ve teslim ve hizmetin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen ve Bakanlar Kurulunca belirlenen tutarı aşan tutarı vergi **öncelikle;**

- a. Mükellefin vergi ve sosyal sigorta prim borçlarına
- b. Genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına
- c. Döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup edilir.

Yıl içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Bir başka ifadeyle kanunen mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacağını alabilmeleri için öncelikle aylık mahsuben iadenin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılacak, akabinde yıllık iade yapılacaktır. Aylık mahsuben iade şartlarının olup olmadığına bakılmadan yıllık nakden iade yapılamayacaktır.

KDVK'nun 29/2'inci maddesi dışında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iadesinin hangi şekilde yapılacağına ilişkin temel düzenlemeler 74<sup>38</sup>, 76<sup>39</sup>, 85<sup>40</sup> ve 92<sup>41</sup> Seri numaralı KDVK Genel Tebliği ile yapılmıştır. İndirimli orana tabi işlemlerde doğan

<sup>38</sup> Tebliğ 14.09.2000 tarih ve 24170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>39</sup> Tebliğ 23.09.2000 tarih ve 24719 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>40</sup> Tebliğ 19.03.2002 tarih ve 24700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>41</sup> Tebliğ 22.12.2004 tarih ve 25678 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

KDV iade alacağına mükelleflerle aylık mahsuben yapılmasına olanak tanıyan 2006/10379 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>42</sup> Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu karar akabinde yayımlanan 99 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği<sup>43</sup> ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iade alacağına mükelleflerle aylık mahsuben ve/veya yıllık nakden ve mahsuben nasıl alacakları açıklanmıştır.

### A- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADENİN KAPSAMI

Vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulunca 2006/10379 sayılı Kararname ile belirlenen sınırı aşan kısmı, mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil vergi borçlarına ve SSK prim borçlarına, elektrik ve doğalgaz borçlarına yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsup edilecektir.<sup>44</sup> Söz konusu sınır 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleşecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000 YTL olarak belirlenmiştir. 2007 ve izleyen yıllarda bu sınır, yeniden değerlendirme oranında artırılabilmek suretiyle uygulanacaktır.<sup>45</sup>

İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler için indirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadesinin alınması söz konusu değildir. İndirimli orana tabi işlemlerden; katma değer vergisinin konusuna girmeyenler KDV beyannamesine dahil edilmeyecek, kısmi istisna kapsamına girenler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim ve iadesi söz konusu olmadığından, yüklenilen bu vergiler işin mahiyetine göre, gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca tam istisna kapsamına girenler dolayısıyla (ihraç kayıtlı teslimler dahil) yüklenilen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilecektir.

### B- MAHSUBEN İADE TUTARININ HESABI

Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacaktır. Ocak ayı indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden , bu işlemlere ilişkin hesaplanan vergi çıkarılır. Bu vergi farkı beyannamedeki sonraki döneme devredilen KDV ile kıyaslanır. Sonraki döneme devreden KDV yoksa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi iade hesabına dahil edilmez. Sonraki döneme devreden KDV, bu vergi fark tutarını aşarsa; bu vergi farkının tamamı “aylık iade edilebilir KDV” olarak alınır. Sonraki döneme devreden KDV, bu vergi farkını aşmıyorsa sonraki döneme devreden KDV tutarı “Ocak ayı sonu iade edilebilir KDV” olarak alınır.

Şubat ayı indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden , bu işlemlere ilişkin hesaplanan vergi çıkarılır. Bu vergi farkı ile Ocak ayına ilişkin “Ocak ayı sonu iade

<sup>42</sup> 06.05.2006 tarih ve 26160 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>43</sup> 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>44</sup> 11 Temmuz 2006 tarihinden itibaren 2006 Ocak ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacakları mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dahil olmak üzere vergi borçlarına ve SSK prim borçlarına mahsup edilebilecektir. Bu alacakların 01.10.2006 tarihinden itibaren elektrik ve doğalgaz borçlarına da mahsubu yapılabilecektir. 01.10.2006 tarihinden önce indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu mümkün değildir.

<sup>45</sup> 2005 yılında gerçekleştirilen indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacakları içinde yıllık iade alt sınırı 10.000 YTL olarak uygulanacaktır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

edilebilir KDV” ile toplanır. Bu tutar (vergi farkı + ocak ayı sonu iade edilebilir KDV) Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV ile kıyaslanır. Sonraki döneme devreden KDV yoksa ilk iki ay iade hesabında dikkate alınmayacaktır. Sonraki döneme devreden KDV, Vergi farkı + ocak ayı sonu iade edilebilir KDV tutarı toplamını aşmıyorsa, bu toplamın tamamı “Şubat ayı sonu iade edilebilir KDV” olarak dikkate alınır. Sonraki döneme devreden KDV, Vergi farkı + ocak ayı sonu iade edilebilir KDV toplamını aşmıyorsa Şubat ayı sonraki döneme devreden KDV tutarı “Şubat ayı sonu iade edilebilir KDV” olacaktır. “Şubat ayı sonu iade edilebilir KDV” tutarı kümülatif tutardır. Ocak ve Şubat aylarını kapsayan 2 aylık dönem için hesaplanan toplam iade edilebilir KDV tutarını vermektedir.

Bu hesaplamalar Bakanlar Kurulunca belirlenen iade limitinin (2006 yılı için 10.000 YTL) aşıldığı aya kadar yapılır. Mükellefin aylık mahsuben iade hakkı söz konusu ayda (Bakanlar Kurulunca belirlenen limitin aşıldığı ayda ) doğar. Mükellefe bu ayda mahsuben iade edilecek kısım söz konusu limiti aşan kısmıdır.

İzleyen dönemlerde ise önceki aylar ile ilişki kurulmaksızın yukarıdaki gibi hesaplanan iade tutarının tamamı, mahsuben iade edilecektir. Yani bu aydan sonra iade hesabı aylık olarak yapılacak, yüklenilen – hesaplanan KDV farkı doğrudan o dönemin devreden vergisi ile karşılaştırılarak iade tutarı hesaplanacaktır. Eğer sonraki aylarda yüklenilen-hesaplanan KDV farkı aynı ayın devreden vergisinden küçük ise tamamı, değilse devreden KDV kadarki kısmı mahsuben iade olarak talep edilebilecektir. Yılın kalan ayları varsa Aralık ayına kadar iade tutarı bu şekilde hesaplanacaktır.

Konuyu örnek üzerinde inceleyecek olursak; S.S. Yıldız Yağ Ürünleri Üretim Kooperatifi, üretime konu ettiği ayçiçek yağlarını kendisine ait satış ofisinde ortakları dışındaki kişi ve kuruluşlara satmaktadır. Ayçiçek yağı teslimleri % 8 oranında KDV'ne tabidir. Kooperatifin söz konusu teslim bedellerinin ve bu teslimlere ilişkin yüklenilen KDV'nin aşağıdaki gibi olduğu varsayıldığında, bu işlemlerle ilgili yılı içindeki mahsup taleplerine konu olacak KDV alacağının hesaplanması şu şekilde olacaktır.

DÖNEM	İNDİRİMLİ ORANATA BİŞLEM			FARK (4-3)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU İADE TUTARI	TOPLAM (5+6)	DEVREDEN KDV	CARİ DÖNEM SONU İADE TUTARI	MAHSUBEN İADE EDİLECEK KDV
	BEDEL	HES. KDV	YÜK. KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
OCAK	20.000	1.600	2.500	900	0	900	1400	900	-
ŞUBAT	25.000	2.000	3.100	1.100	900	2.000	3.700	2.000	-
MART	15.000	1.200	1.700	500	2.000	2.500	2.300	2.300	-
NİSAN	50.000	4.000	5.600	1.600	2.300	3.900	5.200	3.900	-
MAYIS	80.000	6.400	9.600	3.200	3.900	7.100	8.400	7.100	-
HAZİRAN	110.000	8.800	12.600	3.800	7.100	10.900	17.600	<b>10.900</b>	<b>900</b>
TEMMUZ	90.000	7.200	12.000	4.800	<b>0</b>	4.800	7.300	<b>4.800</b>	<b>4.800</b>
AĞUSTOS	25.000	2.000	3.000	1.000	<b>0</b>	1.000	1.850	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>
EYLÜL	40.000	3.200	4.200	1.000	<b>0</b>	1.000	850	<b>850</b>	<b>850</b>
EKİM	60.000	4.800	6.500	1.700	<b>0</b>	1.700	2.200	<b>1.700</b>	<b>1.700</b>
KASIM	50.000	4.000	6.000	2.000	<b>0</b>	2.000	1.450	<b>1.450</b>	<b>1.450</b>
ARALIK	45.000	3.600	5.700	2.100	<b>0</b>	2.100	2.250	<b>2.100</b>	<b>2.100</b>



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Görüleceği üzere; Kooperatife Haziran Döneminde (10.900-10.000=) 900 YTL mahsuben iade edilebilecektir. Temmuz döneminden sonra ise iade tutarı kümülatif olarak değil sadece ilgili vergilendirme dönemi için hesaplanacaktır.

### C- YIL İÇİNDE MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİLERİN İADESİ

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir.<sup>46</sup>

Bu şekilde iade edilecek vergiler aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenen vergi tutarları, **yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan**, 74 ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerindeki açıklamalar çerçevesinde<sup>47</sup> işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibariyle hesaplanacaktır. Bu tutardan yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan tutarın 10.000 YTL' yi aşan kısmı "İade Edilebilecek KDV" olarak hesaplanacaktır.

İzleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve **her dönemde** devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarını geçiyorsa, iade edilebilecek KDV tutarının tamamı iade edilecektir. **Bazı dönemlerde** devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek KDV" tutarının **altında** kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır. Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa iade yapılmayacaktır

Örneğin S.S. Ünsallar Süt Ürünleri Üretim Kooperatifi, 2006 takvim yılında iade alacağının 10.000 YTL' yi aşan kısmı olan 8.000 YTL mahsuben iade edilmiştir. Kooperatif 2006 yılının tamamı için iade tutarını (10.000 YTL'lik alt sınırı ve yılı içinde mahsuben iade edilen kısmı dikkate almadan) 21.000 YTL olarak hesaplamıştır. Bu kooperatife 2007 yılında nakden veya mahsuben iade edilebilecek azami tutar (21.000 – 8.000 – 10.000 =) 3.000 YTL'dir. Kooperatif iade alacağını Mayıs 2007 dönemi beyannamesinde yaptığı beyan ile talep etmektedir. Kooperatifin 2007 yılının Ocak – Mayıs arasındaki dönemlere ait beyannamelerindeki devreden vergi tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak 2007	4.300
Şubat 2007	1.200
Mart 2007	3.600
Nisan 2007	2.900

<sup>46</sup> Danıştay'a intikal eden bir olayda; davacı 2000 yılına ilişkin indirimli orana tabi işlem nedeniyle indiremediği KDV iade talebinin, süresinden sonra olduğu gerekçesi ile reddi üzerine, KDVK'nun 29/2'inci maddesine istinaden çıkarılan 82 numaralı tebliğde indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan KDV iadesi alacağının en geç Haziran 2001 tarihine kadar talep edilebileceğine ilişkin düzenlemenin hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek yapılan işlemin bozulmasını istemiştir. (Danıştay 7. Dairesi'nin 09.11.2004 Tarih 2003/1094 Esas, 2004/2800 Karar Nou kararı ). Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz. M. Aykut KELECİOĞLU, "Bir Danıştay Kararı Işığında İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan KDV İadesinin Talep Zamanı", Yaklaşım, Ekim 2005,Sayı 154, s.104-106.

<sup>47</sup> Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bakınız, M. Aykut KELECİOĞLU, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi Uygulaması, Yaklaşım, Nisan 2005, Sayı:148.



Kooperatife 1.200 YTL nakden ve/veya mahsuben iade edilebilecektir. Mayıs 2007 beyannamesinde de iade tutarı olarak 1.200 YTL gösterilecektir.

## VII- KOOPERATİFLERCE YAPILAN MAL VE HİZMET ALIMLARININ KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI

Yukarıda açıklanan KDV istisnaları, normalde KDV mükellefi olan kooperatiflerin yapmış olduğu teslim ve hizmetler için getirilmiş istisnalardır. Başka bir deyişle, bu istisnalar kooperatiflerin mal ve hizmet alımları için düzenlenmiş istisnalar olmayıp, kooperatiflerce yapılan teslim ve hizmetler için düzenlenmiş istisnalardır.

Öte yandan, KDVK'nın geçici 15 inci maddesinde, bu Kanunun yayımlandığı **29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin** olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla kooperatiflerin, geçici 15 inci madde hükümleri dışında, KDV mükelleflerinden almış oldukları mal ve hizmetler de genel hükümlere göre KDV'ye tabidir ve KDV'nin kooperatiflerce mal veya hizmet bedeli ile birlikte ödenmesi gerekir.

## VIII- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE KDV UYGULAMASI

KDV Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 15. maddesine göre; 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak **konut yapı kooperatiflerine** yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisnaya ilişkin açıklamalar 49<sup>48</sup> ve 66<sup>49</sup> seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. Öte yandan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için katma değer vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, gerekli şartların sağlanması halinde, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınması halinde KDV'den müstesna tutulacak; inşaat ruhsatının bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli orana tabi olacaktır.

### A- İSTİSNADAN VEYA İNDİRİMLİ ORANDAN YARARLANILABİLMESİNİN ŞARTLARI

Konu ile ilgili olarak 49 ve 66 Seri No'lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre yapılan inşaat taahhüt işlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,

<sup>48</sup> 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>49</sup> 03.03.1998 tarih ve 23275 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

- İşin **konut yapı kooperatifine** yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekmektedir.

gerekmektedir.

Yukarıda yer alan şartların yanı sıra, **5 numaralı KDV Sirkülerinde**<sup>50</sup>; inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş olması halinde yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir. Ancak, Sirkülerde belirtilen bu şart, ne istisnanın dayandığı Kanun maddesinde ne de konu ile ilgili KDV Genel Tebliğlerinde yer almamaktadır. Dolayısıyla, inşaat ruhsatının kooperatif adına olmaması halinde istisna veya indirimli orandan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu tartışmalıdır.

Konu ile ilgili olarak Ankara 5. Vergi Mahkemesi bir kararında “*Kanun ve Genel Tebliğlerde bina inşaat ruhsatının konut yapı kooperatifi adına olması şeklinde bir şart bulunmadığı, bu nedenle konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde böyle bir şart aranılmadan istisna veya indirimli oranda KDV uygulanması gerektiğini*” belirtmiştir.<sup>51</sup>

Kaldı ki, konu ile ilgili son olarak çıkarılan **38 numaralı KDV Sirkülerinde** istisna veya indirimli oran uygulamasının şartları belirtilirken yukarıda belirtmiş olduğumuz üç şarta yer verilmiş, ancak inşaat ruhsatının kooperatif adına olması gerektiğine dair herhangi bir açıklamaya verilmemiştir. Son olarak çıkarılan Sirkülerde, inşaat ruhsatının kooperatif adına olması gerektiği şartına yer verilmeyişi tek başına bu şartın artık aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla konu ile ilgili karışıklık devam etmektedir. Buna göre, diğer şartları sağlamakla beraber, inşaat ruhsatının konut yapı kooperatifine adına düzenlenmemiş olması halinde uygulayıcıların Maliye Bakanlığı’ndan görüş alması uygun olacaktır.

## B- İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİREN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin neler olduğu ise 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (b) bendinde sıralanmış olup, buna göre;

Alt yapı işleri (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi) duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri ( demir doğrama işleri dahil), parke döşemesi, mutfak dolap ve tezgahlarının yapılması, çevre düzeni işleri, elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri, kooperatife ait arazi dahilinde kalan ara yolların betonlanması, saha tanzim faaliyetleri, pis su arıtma tesisi, televizyon anteni, merkezi kollektif uydu anten sistemi, güneş enerjili ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma düzeltme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derin kuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler inşaat taahhüt işi kapsamındadır.

<sup>50</sup> 21.11.2003 tarih ve KDVK-5 / 2003-5 sayılıdır.

<sup>51</sup> Abdullah TOLU, Kat Karşılığı İnşaat İş Yapan Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Karmaşası Devam Ediyor, **Yaklaşım**, Sayı: 158, Şubat 2006, sf. 204 (Ankara 5. Mahkemesi’nin 12.07.2004 tarih ve E.2004/586, K.2004/801 sayılı kararı.)





## A. MURAT YILDIZ - YMM

Ayrıca kooperatiflerin piyasadan yapacağı her türlü mal ve hizmet satın alımları KDVK'nın 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan kararnameye ekli listelerde belirtilen KDV oranına tabi bulunmaktadır.

Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet genel oranda KDV'ye tabi olacak; müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise inşaat ruhsatının tarihine bağlı olarak vergiden müstesna olacak veya %1'lik indirimli orana tabi olacaktır.

Ayrıca, müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde, inşa edilen konutların net alanının 150 m2'nin altında veya üstünde olması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve yukarıda ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin uygulama kapsamına girip girmediği hususu öteden beri, uygulamada güçlükler ortaya çıkarmış ve uygulamaya Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalar çerçevesinde yön verilmeye çalışılmıştır. Ancak konu ile ilgili olarak 21.11.2003 tarihinde çıkarılan 5 seri numaralı KDV Sirkülerinde hangi işlerin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirileceğine dair geniş ve ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Sirkülere göre aşağıda sayılan işler inşaat taahhüt işleri kapsamında değerlendirilecektir.

- Ahşap taban rabıtası
- Alüminyum doğrama, alçıpan tavan (alüminyum, polikarbon levha vb.) çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme aydınlatma armatür ve spotları
- Amerikan panel kapı, mutfak dolabı ve PVC pencere yapımı
- Artezyen kuyusu ve elektrik trafosu
- Bahçe içi doğalgaz servis hattı
- Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montajı
- Bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi
- Balkon veranda ve korkuluklarının imalat ve yerine montajı
- Barbekü yapım işi
- Bekçi ve şantiye evi inşaatı
- Box yapım
- Cam mozaik kaplama işi
- Çatı katı yan duvar üstü, pencere ve balkon üstlerine mermer, baca dibi güvercinlik dereleri, su olukları
- Çelik kapı imalatı, montajı ve pres kapı yapım işi
- Çevre düzeni işleri
- Çocuk parkı, plastik dış cephe kaplama malzeme montaj işi
- Duşakabin montaj yapım işi
- Eco therm tipi garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montaj işi



## A. MURAT YILDIZ - YMM

- Elektrik temini ve direk tipi trafo
- Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi
  - Ferforje demir işleri
  - Gazbeton elemanları
  - Hasır çelik yapım
  - Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)
  - Hazır demir imalatı (betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye, çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işlemi)
    - Hoparlör tesisatı
    - İnce sıva, kör kasa
    - Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının izalasyon malzeme ve montajı
    - Isı ve su ve sığınak izalasyon işi
    - Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüt edilmemesi şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi
    - İstinat duvarlarının yapımı, ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi
    - Kamelya yapım işi
    - Kartonpiyer alçı ve montaj işleri
    - Kapı kolu teslimi ve montajı işi
    - Kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları
    - Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı)
    - Kombi ve tesisatı işi
    - Kombi makinesi alımı-montaj işleri
    - Konutlara bilgisayar sistemli elektronik elektrik sayacı takılması
    - Konutların mermer, doğrama ve pencerelerin pen cinsinden yapımı
    - Kooperatifin arsasına getirilecek yüksek gerilim hattı ile yüksek gerilim trafolarının satın alınması ve satıcı tarafından monte edilmesi
    - Kooperatiflerin kalorifer bacalarının yapım ve yapılmış bacaların tadil edilmesi
    - Kooperatiflerin konut inşaatlarına başlamak üzere arazilerinde yaya ve trafik yollarının açılarak, maki ve bitkilerin temizlenmesi, buna bağlı olarak kayaların kırılarak yaya ve trafik yollarının açılması
    - Kum çıkarma ve nakli
    - Makine alçı sıva, alçı dekorasyon
    - Manyetik tip su arıtma cihazının, içinden geçirilen sert suyun yumuşatılmasından sonra kullanıcılara verilmesini sağlayan cihaz
    - Merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı döşenmesi



## A. MURAT YILDIZ - YMM

- Merkezi kilit, zil sistemi ve diyaforon sistemi (görüntülü diyaforon cihazı ve tesisatı yapım işi dahil)
- Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik ve eşik yapımı
- Mermer yapımı ve taş şömine işi
- Mermer merdiven dış cephe taş kaplama işi
- Mutfak aspiratörü ve montajı işi
- Paratöner yapım işi
- Park ve sokak elektrik işleri
- (PDK) Prefabrik döşeme kirişleri yapım işi
- Pencere ve balkon denizliklerinin yaptırılması işi
- Ponzablock hafif yalıtım sistemleri
- Prefabrik trafo istasyon inşaatı ve bina içindeki hücre inşaatları
- PTT telefon şebekesi hafriyat, menol ve büz imalatı işi
- Saçak beton atılması ve blokların dış kapı girişlerinin mermer kaplanması işi
- Sığınak inşası işi
- Su yalıtım işlemi
- Subasmanı ve binanın kaba inşaatı
- Telefon şebekeleri ankastraları yaptırılması, çöp toplama kapları (konteynır) yapımı
- Temel duvarların beton ile desteklenmesi işi
- Temel kazma, düzeltme, yol açıp çakıl serme işi
- Tesfiye tabakası (şap yapım işi)
- Toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi
- Trafo binası yapımı işi
- Tranşe-tesisat bağlama yapım işi
- Yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı işi
- Yangın merdiveni
- Yol ve sanat yapıları inşaatı işi

Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırılmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet genel oranda KDV'ye tabi olacak; müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise inşaat ruhsatının tarihine bağlı olarak vergiden müstesna olacak veya %1'lik indirimli orana tabi olacaktır.

Öte yandan, söz konusu Genel Tebliğ ve Sirkülerde sayılan işlerin konut yapımı için değil de bazı sosyal tesislerin yapımı için gerçekleştirilmesi halinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanmayacağı konusunda oluşan tereddütler üzerine, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan **38 numaralı KDV Sirküleri**<sup>52</sup> ile açıklama yapılmıştır.

Buna göre, istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanabilecek inşaat işleri arasında konut yapımı yanında çocuk parkı, bahçe gibi sosyal tesisler de yer almaktadır.

<sup>52</sup> 14.03.2006 tarih ve KDVK-38/2006-4 sayılıdır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Dolayısıyla, konut yapı kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde;

- Kooperatifin inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde kısmi istisna hükümlerine göre,

- Ruhsatın bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli KDV oranı uygulanmak suretiyle,

işlem yapılması mümkündür.

## C- İSTİSNA YA DA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİRMEYEN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri, istisnadan ya da % 1'lik KDV oranından yararlanamayacaktır. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

Buna göre, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi, anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi, parselasyon, aplikasyon (araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde istisna ya da % 1'lik KDV oranı uygulanmayacaktır.

Öte yandan, kooperatiflere yapılan teslimler tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın almaları işlemi, KDV'ye tabi olacaktır.

Konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırımları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetleri istisnadan ya da % 1'lik KDV oranından faydalanacak, bunun dışında inşaatla kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler yukarıda da belirtildiği gibi vergiye tabi tutulacaktır.

## D- YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİLERİN İNDİRİME KONU EDİLİP EDİLEMeyeCEĞİ

KDVK'nın geçici 15 inci maddesinde yer alan istisna **kısmi istisna** niteliğindedir. Dolayısıyla, 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için bu işleri yapanlarca yüklenilen vergiler indirimine konu edilemeyecektir. Ancak bu tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabidir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ise %1 oranında KDV'ye tabi olacağından, bu işlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirimine konu edilmesi mümkündür.

### E- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE İNDİRİMLİ ORANDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞİ YAPAN MÜKELLEFLER KDV İADESİ ALABİLECEKLERDİR

KDVK'nın 29 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde; Kanun'un 28 inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödeneceği, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin nakden iade edileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine %1 oranında KDV'ye tabi olarak yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle, bu işleri yapan müteahhitler, yüklenmiş oldukları KDV'ler nedeniyle KDV iadesi alabileceklerdir.<sup>53</sup>

### F- İNŞAAT RUHSATININ YENİLENMESİ HALİNDE KDV UYGULAMASI<sup>54</sup>

Uygulamada, kooperatif adına düzenlenen inşaat yapı ruhsatının süresinin dolması nedeniyle yenilenmesi halinde, ruhsatın süresinin dolduğu tarih ile ruhsatın yenilendiği tarih arasında geçen sürede kooperatife yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV karşısındaki durumu konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır. Bu konuda izleyen bölümlerde belirtileceği üzere farklı görüşlerin bulunması da, söz konusu tereddütleri artırmaktadır.

İnşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemesi halinde, kooperatife yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanmasının mümkün değildir.<sup>55</sup> Maliye Bakanlığı, konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işlerini “**inşaat ruhsat tarihi**”ne bağlı olarak ya vergiden müstesna ya da vergiye tabi tutmakta, uygulamayı inşaat ruhsat tarihini dikkate alarak yönlendirmektedir.

Diğer taraftan, inşaat ruhsatı ile ilgili düzenlemeler ise 3194 sayılı İmar Kanunu'nda yer almaktadır. İmar Kanunu'nun “**Ruhsat Müddeti**” ile ilgili 29 uncu maddesinde, yapıya başlama müddetinin ruhsat tarihinden itibaren iki yıl olduğu, bu süre zarfında yapıya başlanmadığı veya yapıya başlanıp da her ne sebeple olursa olsun başlama müddetiyle birlikte beş yıl içinde bitirilemediği takdirde verilen ruhsatın hükümsüz sayılacağı, bu durumda yeniden ruhsat alınmasının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

<sup>53</sup> İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinin nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalar, kitabın “İndirimli Orana Tabi İşlemleri Gerçekleştiren Kooperatiflerin Durumu” bölümünde yer almaktadır.

<sup>54</sup> Hayrettin ERDEM, Konut Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Ruhsatının Yenilenmesi Halinde KDV Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı 153, Eylül 2005.

<sup>55</sup> Daha önce de belirtildiği üzere, istisna veya indirimli orandan yararlanabilmesi için inşaat yapı ruhsatının münhasıran kooperatif adına düzenlenmesi şartının aranıp aranmayacağı hususu tartışmalıdır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

İnşaat ruhsatının süresinin dolduğu tarih ile yenilendiği tarih arasında konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulaması ile ilgili olarak birbirinden farklı görüşler bulunmaktadır.

- *Birinci Görüş: Ruhsatın Süresinin Dolduğu Tarih İle Yenilendiği Tarih Arasında Geçen Sürede Kooperatif Adına Bir Ruhsat Bulunmaması Nedeniyle, Bu Süre İçerisinde Yapılan İnşaat İşlerinin Genel Oranda (% 18) KDV'ye Tabi Olduğu*

Bu görüş sahipleri, Maliye Bakanlığı'nın istisna ve indirimli oran uygulamasını inşaat yapı ruhsatına bağlı olarak uygulamakta olduğunu, inşaat ruhsatının yenilenmesi halinde, ruhsatın süresinin dolduğu tarih ile yenilendiği tarih arasında geçen sürede kooperatif adına düzenlenmiş herhangi bir ruhsat olmadığından, bu süre içerisinde yapılan inşaat taahhüt işlerinde % 18 oranında KDV uygulanması gerektiğini ileri sürmektedirler.

- *İkinci Görüş: Sürenin Dolması Nedeniyle Yenilenen Ruhsatın Eski Ruhsatın Devamı Niteliğinde Olduğu, Ruhsatın Süresinin Dolduğu Tarih İle Yenilendiği Tarih Arasında Geçen Süre İçerisinde ve Sonrasında Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde Eski Ruhsat Dikkate Alınarak KDV İstisnası ve İndirimli KDV Oranı Uygulanabileceği*

Bizim de katıldığımız bu görüşe göre, süresinin dolması nedeniyle yenilenen ruhsat eski ruhsatın devamı niteliğindedir. Bu nedenle, ruhsatın süresinin dolmasından yeni ruhsatın alındığı tarihe kadar geçen süre içerisinde ve bu süreden sonra konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine, süresi dolan ruhsat esas alınarak KDV istisnası veya indirimli oranda KDV uygulamasının yapılması gerekir.

Maliye Bakanlığı; süresinin dolması nedeniyle yenilenen ruhsatın eski ruhsatın devamı niteliğinde bulunduğu, süresinin dolduğu tarihten yeni ruhsatın alındığı tarihe kadar ve bu tarihten sonra konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulamasının süresi dolan ruhsata dayanılarak yapılan işlemlerle aynı mahiyette yürütülmesi gerektiği, kooperatiflere daha önce yapılan işler KDV'den istisna ise yine KDV'den istisna olacağı, indirimli oranda KDV'ye tabi tutulmuşsa yine indirimli oranda KDV'ye tabi tutulması gerektiği görüşündedir.

Konu ile ilgili olarak verilen bir Özelge'de;

*“Süresinin dolması nedeniyle yenilenen ruhsat, eski ruhsatın devamı niteliğinde olmaktadır. Dolayısıyla, ruhsat süresinin dolmasından yeni ruhsatın alındığı tarihe kadar ve bu tarihten sonra konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işlerine ait katma değer vergisi uygulamasının da süresi dolan ruhsata dayanarak yapılan işlemlerle aynı mahiyette yürütülmesi gerekmektedir.*

*Bu nedenle, ruhsat süresinin sona erdiği tarih (13.04.2004) ile ruhsatın yenilendiği tarih (22.02.2005) arasında yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak ilgili Genel Tebliğlerde % 1 oranı için öngörülen diğer şartların da mevcudiyeti halinde yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem tesis edilebilecektir.”*

şeklinde idari görüş bildirilmiştir.<sup>56</sup>

<sup>56</sup> MB'nin, 28.06.2005 tarih ve 27889 sayılı Özelgesi.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

### G- İNŞAAT RUHSATININ ÜST BİRLİK ADINA ALINMIŞ OLMASI HALİNDE, İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORANDAN YARALANILIP YARARLANILAMAYACAĞI

Daha önce de belirtildiği gibi, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olması veya % 1 katma değer vergisi uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,
- İnşaat ruhsatının münhasıran kooperatif adına düzenlenmiş olması, (Daha önce de belirtildiği üzere, bu şartın aranılıp aranılmayacağı hususu tartışmalıdır.)

gerekmektedir.

İndirimli oran uygulaması veya istisna hükmünün uygulanmasının takip edilebilmesi ancak kooperatif adına düzenlenmiş ruhsat bulunması halinde mümkün olacaktır.

Bu itibarla, adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan yararlanması veya bu işler için indirimli oranda katma değer vergisi uygulanması mümkün gözükmemektedir.

Ancak, inşaat ruhsatının kooperatif üst birliği adına alınması ve birlik adına alınan arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda; Bakanlık görüşü, söz konusu üst birlikler de kooperatif konumunda olduklarından, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda katma değer vergisi uygulanmasının mümkün olduğu yönündedir.

### IX- KOOPERATİFİLERİN GERÇEKLEŞTİRDİKLERİ İŞGÜCÜ ALIMLARINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Vergi alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla, KDV’de vergi sorumluluğu müessesesi ihdas edilmiştir. Kanunda sayılan hallerde, verginin, tahsil dairesine ödenmesinden, mükellefler değil mükelleflere, teslim veya hizmet dolayısıyla vergiyi ödeyen kişi veya kurumlar sorumlu tutulmuşlardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 9 uncu maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden 96 Seri Numaralı KDVK Genel Tebliği<sup>57</sup> ile de söz konusu sorumluluk uygulamasında yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Ayrıca konu hakkında daha sonra 97 Seri Numaralı KDVK Genel Tebliği yayımlanmıştır.<sup>58</sup>

KDV mükellefi bazı işletmeler mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine; alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaktadırlar.

<sup>57</sup> 18.11.2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>58</sup> 30.12.2005 Tarih ve Mük. 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

01.12.2005 tarihinden geçerli olmak üzere KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90'ı tevkifata tabi tutulacak ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Sözü edilen düzenleme, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin S.S. Alkent Konut Yapı Kooperatifi, bünyesinde inşaat işlerinde çalışacak işçi istihdam etmediğinden üyelerine tahsis edilmek üzere yapımına başladığı inşaat işini gerçekleştirebilmek için Teknik İnşaat Limited Şirketinden işgücü temini yoluna gitmiştir. Teknik İnş. Ltd. Şti.'den alınan işgücü temini 100.000 YTL tutarındadır. Alkent Konut Yapı Kooperatifi, Teknik İnşaat Ltd.Şti.'den temin ettiği işgücü hizmetine ait 18.000 YTL tutarındaki katma değer vergisini %90 oranında tevkifata tabi tutarak 16.200 YTL'yi sorumlu sıfatıyla beyan edecektir.

96 seri numaralı tebliğde belli bazı durumlarda tevkifat yapılmayacağına ilişkin, tevkifat kapsamını daraltıcı bir düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre; 91 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği gereğince hizmet alımlarında tevkifat uygulaması gereken, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birliklerin, döner sermayeli kuruluşların, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşların, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşların, vakıf üniversiteleri hariç üniversitelerin, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarının, bankalar ve özel Finans kurumların, kamu iktisadi teşebbüslerinin (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), özelleştirme kapsamındaki kuruluşların, organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsaların, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler, yarından fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmelerin;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri

türünde **işgücü hizmeti vermeleri** halinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olmayacaktır.

### Örnek :

Alkent Konut Yapı Kooperatifi yapmakta olduğu konutların bulunduğu alandaki çevre düzenleme işini, yine bünyesinde bu alanda hizmet verecek işgücü bulunmadığı için, %51'i Belediye'ye ait Aktaş Çevre ve Mimarlık A.Ş.'den işgücü temin etmek suretiyle gerçekleştirirse, söz konusu kooperatifin yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tevkifat yapma sorumluluğu bulunmayacaktır.





## X- KOOPERATİFLERE ÖZGÜ BAZI İŞLEMLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

### A- RİSTURNLAR

Kâr amacı gütmeyen kooperatiflerde, kâr dağıtımı söz konusu olamaz, dolayısıyla gelir-gider farkı ortaklara iade edilebilir ki, buna da risturn denilmektedir. Risturn deyimi genel olarak geri verme anlamındadır ve tüketim kooperatiflerinde mal karşılığı fazla alınan paranın, kredi kooperatiflerinde faiz farklarının, istihsal ve satış kooperatiflerinde ise verilen avanslarla satış fiyatları arasındaki farkların ortaklara iade edilmesini ifade eder.<sup>59</sup>

Kooperatifler, bu gelir-gider farkından zararlarını, yedek akçelerini ve kanun ya da ana sözleşmeleri uyarınca ayıracakları diğer fonlarını düşerler ve ana sözleşmelerin de hüküm bulunması şartıyla kalan kısmı risturn adı altında ortaklarına nakit veya ayın olarak dağıtırlar. Bu risturnlar kooperatif açısından kurumlar vergisinden müstesna olduğu gibi, ortaklar açısından da menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Ancak KDVK açısından diğer kanunlardaki istisna ve muafiyetler geçerli olmamaktadır.<sup>60</sup>

#### 1- Risturnların Nakit Olarak Dağıtılmasının KDV Karşısındaki Durumu

KDV'nin konusunu mal teslimleri ve hizmet ifaları oluşturduğu için, gelir-gider farkının bir bölümünün risturn adı altında ortaklara nakit olarak verilmesi durumunda KDV söz konusu olmayacaktır.

#### 2- Risturnların Ayın Olarak Dağıtılmasının KDV Karşısındaki Durumu

Yukarıda belirtildiği üzere, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslimler KDV'nin konusuna girmektedir. KDVK'nın 2 nci maddesine göre, teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Yani teslimde önemli olan mülkiyet hakkının devridir. Bu nedenle kooperatifler tarafından ortaklarına dağıtılan risturnların ayın olarak gerçekleştirilmesi halinde, işlem KDV'ye tabi olacaktır.

Bu durumda ortağa ödenmesi kararlaştırılan (ortağın payına düşen) risturn tutarı malın bedelini oluşturacağından matrah da bu tutar olacaktır. Ancak bu tutar (bedel) malın emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu taktirde, matrah ortağa ödenecek olan risturn tutarı değil, malın VUK'a göre tespit edilen emsal bedeli olacaktır. Burada, tarımsal amaçlı kooperatiflerde tarımı yaymak ve ıslah etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna tutulduğu da göz önüne alınmalıdır.<sup>61</sup>

### B- KOOPERATİFLERE SATILMAK ÜZERE TESLİM EDİLEN ÜRÜNLER

Bazı kooperatifler, ortaklarına ait ürünlerin daha uygun şartlarla satılmasını sağlamak amacıyla, bu ürünleri teslim alarak toplu halde pazarlarlar. Kooperatif, ürünleri sattıktan sonra

<sup>59</sup> Ali KARAASLAN, a.g.e., sf. 35

<sup>60</sup> Hasan ÖZ, Kooperatifleri İlgilendiren Muamelelerin KDV Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 49, Eylül 1985.

<sup>61</sup> ÖZ, a.g.m.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

satış bedellerini ürün sahiplerine aktarır. Kooperatiflerin satış bedeline mahsuben ürün sahiplerine önceden yaptıkları avans niteliğindeki ödemeler işlemin mahiyetini değiştirmez.

Kooperatif ortakları tarafından üretilen malların kooperatif tarafından pazarlanması olayını bir konsinye satış gibi düşünmek gerekir. Bu durumda malların kooperatife teslimi anında değil, kooperatif tarafından gerçek alıcısına teslimi sırasında KDV söz konusu olacaktır. Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanarak dağıtılan “Kooperatifler için Katma Değer Vergisi Rehberi 1985” adlı kitapçıkta da aynı görüş paylaşılarak “Üyelerin ürünlerini kooperatife satmayıp da satılmak üzere teslim etmeleri halinde bu teslimler Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayacaktır” denmiştir. Ancak, ürünlerin kooperatif tarafından alıcıya teslimi anında mutlaka KDV tahakkuk ettirilecektir.<sup>62</sup>

### C- YAPI KOOPERATİFLERİNİN ORTAKLARINA İŞYERİ TESLİMİNDE KDV

Daha önce ifade edildiği üzere, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine sadece konut teslimleri istisna kapsamında olduğundan, söz konusu kooperatiflerin üyelerine işyeri teslimleri KDV'ye tabi olacaktır.

Yapı kooperatiflerinde, inşaatları bitmiş işyerleri öncelikle kendi mevzuatlarına göre tahsis edilmekte daha sonra ise ferdi mülkiyete geçirilmektedir.

Yapı kooperatiflerinin üyelerine kendi mevzuatları gereğince tahsis ettiği ve üyelerce kullanılmaya başlanan işyerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay KDVK'nın 2/1 ve 10/a maddelerine göre, tahsis tarihinde meydana gelmektedir. Üyeler tahsis edilen işyerleri nedeniyle henüz ferdi mülkiyete geçilmemesi ve tapuya tescilin yapılmamış olması, vergiyi doğuran olay açısından bir önem taşımamaktadır.<sup>63</sup>

Yapı kooperatiflerinin, inşa ettikleri işyerleri nedeniyle üyelerinden aldıkları aidatlar bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından ve avans niteliğinde olduğundan KDV'ye tabi olmayacaktır.

### D- YAPI KOOPERATİFLERİNİN ARSA ALIMLARININ KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI

Yukarıda da belirtildiği üzere, KDVK'nın geçici 15 inci maddesi sadece konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerini KDV'den istisna tutmaktadır. Konut yapı kooperatiflerinin bunun dışında kalan mal ve hizmet alımları ise KDV'ye tabidir.

Konut ya da işyeri yapı kooperatiflerinin arsa alımlarının KDV karşısındaki durumu, arsa sahibinin gerçek usulde KDV mükellefi olup olmasına göre belirlenecektir.<sup>64</sup>

- Arsa sahibi gerçek usulde KDV mükellefi ise, yapı kooperatiflerinin arsa alımları KDV'ye tabi olacaktır.(KDVK. Md. 1/1) (2)

<sup>62</sup> ÖZ, a.g.m.

<sup>63</sup> Şükrü KIZILOĞLU, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996, s.172-173

<sup>64</sup> Adil ÖNER, Yapı Kooperatiflerinin İhtiyaç Fazlası Arsa, Dükkan Ya Da Konutları Üçüncü Şahıslara Satmaları İşleminde Kurumlar Vergisi ve Kdv Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı : 18, Haziran 1994, sf.93



## A. MURAT YILDIZ - YMM

- Arsa sahibinin vergi mükellefiyeti bulunmaması ya da gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde ise, yapı kooperatiflerinin arsa alımları KDV'ye tabi olmayacaktır. Çünkü, KDV mükellefi olmayanların yapacakları teslimler verginin konusuna girmemektedir.
- Arsa sahibi KDV mükellefi olmamakla beraber, arsanın müzayede mahallerinde açık artırma vb. yollarla satılması halinde, bu satışlar KDVK'nın 1/3d maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Yapı kooperatiflerinin müzayede mahallerinden arsa alımları KDV'ye tabidir.

### E- YAPI KOOPERATİFLERİNİN İHTİYAÇ FAZLASI ARSALARI ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE SATMALARI

Daha önce de belirtildiği gibi, genel olarak kooperatiflerin yapmış oldukları teslim ve hizmetler, KDVK'nın 1 inci maddesi uyarınca KDV'ye tabidir. Dolayısıyla yapı kooperatiflerinin arsa satışlarının KDV'ye tabi tutulması gerekir.

Ancak, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan kooperatiflerin arsa teslimleri KDV'den müstesnadır. (KDVK md. 17/4-k)

### F- YAPI KOOPERATİFLERİNİN SAHİBİ BULUNDUĞU GAYRİMENKULLERİ KİRALAMASI HALİNDE VERGİLEME

Yapı kooperatiflerinin aktife kayıtlı gayrimenkullerinin kiralanması işlemi KDVK'nın 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu nedenle kira bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

### G- YAPI KOOPERATİFLERİNİN ARSALARINI KAT KARŞILIĞI MÜTEAHHİDE VERMESİ HALİNDE VERGİLEME

Yapı kooperatifleri ortakları için yapmakta oldukları konut ya da işyerlerinin inşaatını, ihtiyaç fazlası arsalarını müteahhide devretmek veya kat karşılığı vermek suretiyle bedelsiz yahut daha düşük bir bedelle gerçekleştirebilmektedirler.

KDVK'nın 4/2 nci maddesinde bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu ve bunların hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı vergilendirileceği hükmüne bağlanmıştır.

Bu bağlamda, müteahhit, yapı kooperatifinin ihtiyaç fazlası arsası karşılığında inşaat hizmeti vermektedir. Kooperatif iktisadi bir işletme olduğundan, kooperatif aktifine kayıtlı arsanın ihtiyaç fazlasının müteahhide teslimi KDVK'nun 1/1 ve 4/2 nci maddelerine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Müteahhit tarafından arsanın karşılığı olarak yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt işleri ise aynı maddeler gereğince hizmet kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Ancak, kooperatiflerin konut yapı kooperatifi olması halinde, arsanın karşılığı olarak müteahhit tarafından konut yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt işlerinde KDVK'nın geçici 15 inci maddesi gereğince KDV uygulanmayacaktır veya indirimli oranda (%1) KDV uygulanacaktır.<sup>65</sup>

<sup>65</sup> SARISOY, a.g.e., sf. 140



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Müteahhit tarafından konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işinin KDV'den istisna edilmesi fatura düzenlenmesine engel değildir. Dolayısıyla, müteahhit tarafından işyeri yapı kooperatiflerine arsanın karşılığı olarak verilen inşaat taahhüt işleri KDV'ye tabi olacaktır. Bu işlemde matrah ise, müteahhide bedelsiz bırakılan arsanın ihtiyaç fazlası bölümünün emsal bedeli olarak, KDV bu bedel üzerinden hesaplanacaktır.

Yapı kooperatiflerinin arsalarının tamamı karşılığında konut veya işyeri inşa ettirmesi işleminde ise,

- Kooperatif tarafından müteahhide arsa teslimi,
- Müteahhit tarafından da arsanın karşılığı olarak yapı kooperatiflerine konut veya işyeri teslimi,

olmak üzere iki işlem söz konusudur.

Yapı kooperatifleri tarafından müteahhide konut ya da daire karşılığında arsa teslim edilmesi işlemi KDVK'nın 1/1 nci maddesine göre KDV'ye tabi olup, teslim bedeli üzerinden (arsanın bedelsiz devrinin söz konusu olması halinde, arsanın emsal bedeli üzerinden) fatura düzenlemesi ve genel oranda KDV hesaplanması gerekir.

Müteahhit tarafından arsanın karşılığı olmak üzere yapı kooperatiflerine yapılacak konutlar ile işyeri teslimleri ise KDVK'nın 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacak, düzenlenen faturalarda gösterilen bedeller üzerinden KDV hesaplanacaktır.<sup>66</sup>

Konu ile ilgili olarak verilen bir muktezada<sup>67</sup> aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

*"(...) İlgili yazınızda da belirtildiği üzere kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile müteahhit arasında iki ayrı teslim söz konusu olup, bunlardan birisi arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan arsa teslimi, diğeri müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Dolayısıyla ..... Yapı Kooperatifine ait arsanın yüklenici ..... A.Ş.'ne devri katma değer vergisine tabi olup, adı geçen A.Ş.'nin ..... Konut Yapı-Kooperatifine teslim edeceği 150 m<sup>2</sup>'yi geçen konut ve işyerleri % 15, 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutların teslimi ise % 1 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.*

*Bilahare, .... A.Ş.'nin kat karşılığı satın aldığı arsayı S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine devri söz konusu ise bu devir işlemi de katma değer vergisine tabi olacaktır. .... Konut Yapı Kooperatifinin ortaklarının ..... A.Ş.'nin ortaklarından oluşması vergileme açısından durumu değiştirmemektedir. Ayrıca, bu durumda ..... "Konut Yapı Kooperatifi tarafından .... A.Ş.'ne kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde teslim edilecek konut veya işyeri bulunmamakta, sözleşmenin tarafları S.S. .... Yapı Kooperatifi ile S.S. .... Konut Yapı Kooperatifi haline dönüşmektedir.*

*Bu durumda, .... Yapı Kooperatifinin kendi üyelerine yapacağı konut teslimleri katma değer vergisinden istisna olacak, inşaat taahhüt işi kapsamındaki alımları % 1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.*

<sup>66</sup> ÖNER, Adil ; a.g.m., sf. 93

<sup>67</sup> Ankara Defterdarlığı'nın B.07.0.GEL.0.55-5517-1694 sayılı muktezası.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Kooperatifin söz konusu teslimleri nedeniyle yüklendiği vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir. .... Konut Yapı Kooperatifinin arsa sahibi kooperatife yapacağı konut ve işyeri teslimleri ise katma değer vergisine tabi olduğundan, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması, 150 m2'ye kadar konutlar nedeniyle yüklenilen vergilerin yıl içinde indirilememesi halinde ise, tutarı Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek sınırı aşan kısmın iade edilmesi gerekmektedir. (...)"*

## XI- KDV'NİN MATRAHI VE ORANI

### A- VERGİNİN MATRAHI

Katma değer vergisi, bu verginin konusunu oluşturan ürünlerin, üretilmesinden tüketilmesine kadar, her ekonomik aşamada, kazandıkları katma değer üzerinden alınmaktadır.<sup>68</sup> Kısaca, katma değer vergisinin matrahı katma değerdir denilebilir. Katma değer tanımı, işletme bazında, sermaye harcamaları yönünden ve ülke bazında yapılmaktadır. Değindiği üzere katma değer vergilenmesi, temel esas olarak belirlendiğinden, aşağıda açıklanacağı üzere, sistemimizde de, katma değer vergilenmesi, her safhada, katılan değer için yüklenilen verginin, hesaplanan vergiden indirilmesi ve kalanın ödenmesi şeklinde sağlanmış olmaktadır.<sup>69</sup>

### 1- Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah

Kooperatiflerin yapmış oldukları teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, KDV Kanunu'nun 20 nci maddesine göre, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, anılan maddede, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı, şeklinde tarif edilmiştir.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde ise matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

### 2- İthalatta Matrah

İthalat işlerinde KDV matrahının ne olduğu KDV Kanunu'nun 21 inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır:

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

<sup>68</sup> Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, sf.159

<sup>69</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.112



## A. MURAT YILDIZ - YMM

c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

### 3- Matraha Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar

KDV Kanunu'nun 24 ve 25 inci maddelerinde KDV matrahına dahil olan ve olmayan unsurların neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

KDV matrahına dahil olan unsurlar;

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

KDV matrahına dahil olmayan unsurlar;

a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,

b) Hesaplanan katma değer vergisidir.

### B- KDV'NİN ORANI

KDV Kanunu'nun 28 inci maddesinde; katma değer vergisi oranının vergiye tabi her bir işlem için % 10 olduğu, Bakanlar Kurulu'nun bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu, çıkarmış olduğu Bakanlar Kurulu kararları ile bu yetkisini kullanmakta ve listeler itibariyle belirlenmiş olan mal grupları için farklı oranlarda KDV oranları belirlemektedir. 01.08.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanan katma değer vergisi oranları şöyledir:<sup>70</sup>

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18;
- (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1;
- (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8;

### 1- Konut Yapı Kooperatiflerinin Konut Teslimlerinde KDV Oranları

<sup>70</sup> 17.07.2002 tarih ve 4480 sayılı BKK, 30.07.2002 tarih ve 24837 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Daha önce de belirtildiği gibi, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV'den istisnadır. (KDVK md. 17/4-k) Ancak bu kooperatiflerin üyeleri olmayan kişilere konut satmaları halinde yapılan işlem KDV'ye tabidir.

Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutların teslimleri, yukarıda belirtilen Bakanlar Kurulu Kararının (1) sayılı listesinde yer almaktadır. Dolayısıyla, konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutların tesliminde %1, 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutların tesliminde ise %18 KDV uygulamaları gerekmektedir.

### **a- İnşa Halindeki Konutların Kat İrtifakı Tesis Ettirilerek Satışı Halinde KDV Oranı**

İnşaatı bitmemiş ve iskan ruhsatı alınmamış olması dolayısıyla arsa payı üzerinden kat irtifakı tesis ettirilerek satılan ve tapu senedinde mesken olarak gösterilmiş olan dairelerin temelden satışı işlemi, her bir bağımsız bölümün net alanının 150 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen konut olması halinde KDV oranı % 1, 150 m<sup>2</sup>'yi geçmesi halinde ise % 18 olarak uygulanacaktır.<sup>71</sup>

### **b- Dupleks Konutların Satışında 150 m<sup>2</sup>'nin Hesabı**

150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutların hesabında, her bir bağımsız bölüm, kat ve bina ayrı ayrı gözönüne alınmıştır. Bu durumda iki veya daha fazla katlı bir evin iki katı da ayrı ayrı kullanılabilir yapıda ve her kat 150 m<sup>2</sup>'nin altında ve iktisadi işletmeye dahil ise birden fazla katlı bu evin satışında KDV oranı % 1 olarak uygulanacaktır. Dupleks daireler de her iki kat birbirini tamamlayıcı ve birbirine bağlı olduğundan, % 1 oranı uygulanmasında iki katın toplam alanı dikkate alınacaktır. Buna göre, iki katın toplam alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında kalıyorsa bu binanın satışında KDV oranı % 1, 150 m<sup>2</sup>'den fazla ise % 18 olarak uygulanacaktır.<sup>72</sup>

### **c- 150 m<sup>2</sup>'lik Konutların Hesabında; Balkon, Kömürlük, Garaj, Asansör Boşluğu Gibi Yerlerin Durumu**

150 m<sup>2</sup>'lik sınırın hesabında "net alan" deyimi; konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alanları ifade etmektedir.

Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu gibi yerlerin 150 m<sup>2</sup>'lik sınırın hesaplanmasında nasıl dikkate alınacağı 3 Seri No.lu "Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası" Genel Tebliğinin 4. bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir.

"Halk konutu standartları"nın değişik 3 ve 4 üncü maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre;

a) Faydalı alan konut içerisinde, duvarlar arasında kalan temiz alandır.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

<sup>71</sup> Savaş BALKAN, Konut ve Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Haziran 1999

<sup>72</sup> BALKAN, a.g.m.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Ancak konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m<sup>2</sup>'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m<sup>2</sup>'yi, garajların 18 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

### d- 150 m<sup>2</sup>'lik Konutların Hesabında Bahçenin Durumu

Özellikle Anadolu'daki evlerin bahçelerinin büyük olması, buna karşılık evin 150 m<sup>2</sup>'den küçük olması durumunda, evin ve bahçenin ayrı ayrı mı, yoksa birlikte mi değerlendirileceği konusunda uygulamada tereddütler oluşmaktadır. Konutu çevreleyen bahçenin, mahalli örf'e göre konutun mütemmimi (tamamlayıcı parçası) niteliğinde olması halinde, 150 m<sup>2</sup>'nin hesabına bahçe dahil edilmeyecektir. Dolayısıyla bahçe ayrıca arsa gibi değerlendirilmeyecektir. Başka bir anlatımla, bahçeli evin toplam değeri üzerinden KDV hesaplanacaktır. Konutun faydalı alanı 150 m<sup>2</sup>'den küçük ise % 1, büyük ise % 18 oranı uygulanacaktır.<sup>73</sup>

### e- İşyeri Olarak Kullanılan Konutun Satışı Halinde KDV Oranı

Konut teslimlerinde % 1 KDV oranı uygulanmasında ana şart, satışı yapılan gayrimenkulün konut niteliğinde olmasıdır. Bir gayrimenkulün konut olup olmadığının belirlenebilmesi için, fiili kullanım şekline bakılacaktır. Konut niteliğinde olmayan yerlere 150 metrekarenin altında olsa dahi % 1 değil, % 18 oranı uygulanacaktır.

## XII- VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

Kooperatiflerin, KDV beyannameleri, işyerlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vergilendirme dönemini takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar verilecek, vergileri de bu vergi daireleri tarafından tarh edilecektir. (KDVK md. 41) Ancak kooperatiflerin ayrı vergi daireleri faaliyet bölgelerinde, birden fazla şubelerinin bulunması halinde, kurumlar vergisi bakımından bağlı oldukları vergi dairesine, KDV beyannameleri de verilecek ve tarhiyatlar, bu vergi dairelerince yapılacaktır. Kooperatif teşekküller, KDV Kanunu'nun, 44 üncü maddesine göre tarhiyatın muhatabıdır. Tarhiyat, KDV beyannamesinin verildiği günde, beyanname postayla gönderilmişse, vergi dairesine ulaştığı tarihi takip eden 7 gün içinde yapılır.

Beyan edilen KDV'nin son ödeme günü ise ayın 26 ncı günüdür.

<sup>73</sup> BALKAN, a.g.m.





### XIII- KOOPERATİFLERİN KDV MÜKELLEFİYETİ İLE İLGİLİ MUKTEZALAR<sup>74</sup>

#### 1- Organize Sanayi Bölgesi ve Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla Oluşturulan Kooperatiflerin Arsa veya İşyeri Teslimleri Hk.

(...)

*İlgide kayıtlı dilekçenizde, kooperatifinizin küçük sanayi sitesi kooperatifi olduğu belirtilerek, üye fazlası arsanın üyelere ve üçüncü kişilere satışının katma değer vergisine tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.*

*Konu İle ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucu Bakanlığımızdan alınan 11.04.2002 tarih ve 16458 sayılı yazıda;*

*"Organize sanayi bölgesi ve küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin, organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitesi alanı İçerisindeki arsa veya işyeri teslimleri, alıcının bu İşletmelerin ortağı veya üyesi olup olmadığına bakılmaksızın Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-k maddesiyle düzenlenen istisna kapsamındadır.*

*Organize sanayi bölgesi ve küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin, bu alanlar dışında kalan arsa veya işyeri teslimleri ise, yine alıcının konumuna bakılmaksızın katma değer vergisine tabi olacaktır." denilmektedir.*

#### 2- İndirimli Orandan veya İstisnadan Yararlanılması İçin İnşaat Ruhsatının Münhasıran İşin Yapıldığı Kooperatif Adına Olması Gerektiği Hk.

(...)

*İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden; ..... San. Ltd. Şti.'nin ..... İlçesi ..... mahallesi ..... Parsel üzerindeki inşaatların yapım işini S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine, ..... Parsel üzerindeki inşaatların yapım işini ise S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine karşı üstlendiği ancak, ..... Parseldeki inşaatla ilişkin yapı ruhsatının S.S. .... Konut Yapı Kooperatifi ve S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine, ..... Parseldeki inşaatla ilişkin yapı ruhsatının S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine ait olduğu anlaşılmakta olup, bu Kooperatiflere yapılacak inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı konusunda Bakanlığımız görüşü sorulmaktadır.*

*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 15. maddesinde; 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce inşaat yapı ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu istisnaya ilişkin olarak 49 ve 66 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.*

<sup>74</sup> Örnek muktezalardaki Bakanlık görüşleri, tereddüte yol açan konunun ait olduğu hesap döneminde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre verilmiş olup, güncel mevzuat için kitabımızdaki açıklamaların dikkate alınması gerekir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanabilmesi için inşaat yapı ruhsatının münhasıran kooperatif adına düzenlenmesi gerekmektedir.*

*Buna göre, adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan yararlanması veya bu işler için indirimli oranda katma değer vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.*

*Diğer taraftan, ..... Parsel üzerindeki inşaat yapı ruhsatının Etimesgut Belediyesince S.S. .... Konut Yapı Kooperatifi ve S.S. .... Konut Yapı Kooperatifi adına birlikte düzenlendiği anlaşıldığından, taahhüde dayalı olması koşuluyla söz konusu kooperatiflere yapılacak inşaat taahhüt işleri katma değer vergisi istisnasından yararlanabilecektir.*

### **3- Elektrik Tesis ve Trafoların Tedaş ve Bedaş Gibi Kurumlara Devredilmesinin KDV Karşısındaki Durumu Hk.**

*Bakanlığımız Gelirler Genel Müdürlüğünün 23.02.2001 tarih ve 011185 sayılı yazısında "Ortaklarının belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp, korumak amacıyla kurulan ve herhangi bir kar amacı gütmeyen konut yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirmek için edinmiş oldukları elektrik tesis ve trafoların işletme akım karşılığı olarak TEDAŞ Genel Müdürlüğüne devretmeleri işleminin "ortak dışı işlem" sayılarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmemesi ve kar amacı gütmeyen bu devir işlemi Katma Değer vergisine de tabi tutulmaması uygun görülmüştür.*

*Buna göre, elektrik tesis ve trafoların TEDAŞ ve BEDAŞ gibi kurumlara devredilmesi işleminin katma değer vergisine tabi tutulmaması için,*

- 1. Elektrik tesis ve trafolarının konut yapı kooperatifine ait olması,*
- 2. Elektrik tesis ve trafolarının devredecek olan konut yapı kooperatiflerinin, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması,*

*gerekmektedir.*

*Kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan konut yapı kooperatifleri dışında kalan mükelleflerin bu tür devir işlemleri katma değer vergisine tabi olup, söz konusu tesislerin bedelsiz olarak devredilmesi durumunda bedelin Katma Değer Vergisi Kanununun 27'nci maddesi hükmüne göre belirleneceği tabiidir.* denilmektedir.

*Katma Değer Vergisi mükellefiyeti bulunan..... A.Ş.'nin elektrik tesislerini BEDAŞ'a devretmesi işlemi katma değer vergisine tabidir.*

### **4- Adına Münhasıran İnşaat Yapı Ruhsatı Bulunmayan Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinin İstisnadan Yararlanması Veya Bu İşler İçin İndirimli Oranda Katma Değer Vergisi Uygulanmasının Mümkün Olup Olmadığı Hk.**

(...)



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenerek 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren geçici 15. madde hükmü ile 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir, inşaat taahhüt işlerinin kapsamının 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre belirleneceği 66 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı almış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 2002/4480 sayılı Kararnamenin eki 1 sayılı listeye alınmıştır.

Buna göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt İşlerinin katma değer vergisinden istisna olması veya % 1 katma değer vergisi uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekmektedir.

İndirimli oran uygulaması veya istisna hükmünün uygulanmasının takip edilebilmesi ise ancak kooperatif adına düzenlenmiş ruhsat bulunması halinde mümkün olacaktır.

Bu itibarla, adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan yararlanması veya bu işler için İndirimli oranda katma değer vergisi uygulanması söz konusu değildir.

Ancak, inşaat ruhsatı ..... gibi yapı kooperatifleri üst birliği mahiyetinde olan kuruluşlar adına alınan arsaların üye kooperatiflere tahsis durumunda: söz konusu üst birlikler de kooperatif konumunda olduklarından, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda katma değer vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, adı geçen mükellef tarafından talep edilen vergi iadesinin Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi çerçevesinde yerine getirilmesi uygun bulunmuştur.

### **5- Tasfiye Nedeniyle Kooperatif Arsalarının Ortaklara Dağıtılması Halinde KDV Uygulaması Hk.**

(...)

Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7' nci maddesinin 2362 sayılı Kanunla değişik 16 numaralı bendinde, kooperatiflerin esas mukavelelerinde;

- a- Sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak,
- b- İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek,
- c- İhtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak,
- d- Münhasıran ortaklarıyla iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Ayrıca, 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanununun 81/D-7<sup>1</sup> nci maddesiyle aynı bendin parantez içi hükmü "Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz." şeklinde değiştirilmiştir.

Bu itibarla, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için;

1. Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16' nci maddesindeki muafiyet şartlarının ana sözleşmelerinde yazılı bulunması,
2. Yukarıda belirtilen muafiyet şartlarının ana sözleşmede yazılı olmasının yanısıra, fiiliyatta da bu kayıt ve şartlara uyulması,
3. Kooperatiflerin faaliyet gösterdikleri alanda faaliyete geçen bir üst kuruluşa girmiş olmaları, gerekmektedir.

Buna göre, kooperatifinizin 03.02.1992 tarihli kuruluş ana sözleşmesinin 70' inci maddesinde yukarıda belirtilen muafiyet şartları yazılı olmakla birlikte, 02.11.2001 tarihli dilekçenizden bir üst birliğe üye olmadığınız anlaşıldığından, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1' inci maddesinde, Türkiye<sup>1</sup> de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanununun 17/4-k maddesinde, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, arsa teslimlerinde ise katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Bu nedenle, kooperatifinizin üyelerine yapmış olduğu arsa tesliminin katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde, " Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karlığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü mevcuttur.

Aynı Kanununun 232 inci maddesinde, " Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- 1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
- 2- Serbest meslek erbabına;
- 3- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
- 4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
- 5- Vergiden muaf esnafa;

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. " hükmüne yer verilmiştir.

Bu nedenle, yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda kooperatifinizin, gerek kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaması, gerekse arsa tesliminin katma değer vergisine



tabi olması nedeniyle, söz konusu işlevlerinizi yerine getirirken, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

## 6- Arsalarını Kat Karşılığı Müteahhide Vermesi Halinde KDV Uygulaması Hk.

(...)

“(...) İlgili yazınızda da belirtildiği üzere kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile müteahhit arasında iki ayrı teslim söz konusu olup, bunlardan birisi arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan arsa teslimi, diğeri müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Dolayısıyla ..... Yapı Kooperatifine ait arsanın yüklenici ..... A.Ş.’ne devri katma değer vergisine tabi olup, adı geçen A.Ş.’nin ..... Konut Yapı-Kooperatifine teslim edeceği 150 m<sup>2</sup>’yi geçen konut ve işyerleri % 15, 150 m<sup>2</sup> ‘yi kadar olan konutların teslimi ise % 1 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Bilahare, .... A.Ş.’nin kat karşılığı satın aldığı arsayı S.S. .... Konut Yapı Kooperatifine devri söz konusu ise bu devir işlemi de katma değer vergisine tabi olacaktır. .... Konut Yapı Kooperatifinin ortaklarının ..... A.Ş.’nin ortaklarından oluşması vergileme açısından durumu değiştirmemektedir. Ayrıca, bu durumda ..... “Konut Yapı Kooperatifi tarafından .... A.Ş.’ne kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde teslim edilecek konut veya işyeri bulunmamakta, sözleşmenin tarafları S.S. .... Yapı Kooperatifi ile S.S. .... Konut Yapı Kooperatifi haline dönüşmektedir.

Bu durumda, .... Yapı Kooperatifinin kendi üyelerine yapacağı konut teslimleri katma değer vergisinden istisna olacak, inşaat taahhüt işi kapsamındaki alımları % 1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Kooperatifin söz konusu teslimleri nedeniyle yüklendiği vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir. .... Konut Yapı Kooperatifinin arsa sahibi kooperatife yapacağı konut ve işyeri teslimleri ise katma değer vergisine tabi olduğundan, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılması, 150 m<sup>2</sup>’ye kadar konutlar nedeniyle yüklenilen vergilerin yıl içinde indirilememesi halinde ise, tutarı Bakanlar Kurulu’na belirlenecek sınırı aşan kısmın iade edilmesi gerekmektedir. (...)”

## 7- Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV İadesi Hk.

(...)

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesine ekli 1 Sayılı Listenin 10. bendinde; Konut yapı kooperatiflerine yapılan İnşaat taahhüt işlerinin (1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) % 1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun, 29/2’nci maddesine 4369 sayılı Kanunun 61’inci maddesiyle eklenen cümlede (1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere); “Şu kadar ki, 28’inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.” denilmiştir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 15. maddesi hükmü ile; 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.*

*(...) 3065 sayılı K.D.V.Kanununun 30'ncü maddesinin (a) bendinde; Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış yaptığı inşaat taahhüt işleri nedeniyle kesmiş olduğu faturalarda, adı geçen kooperatiflerin inşaat yapı ruhsatlarının 1.1.1998 tarihinden önce alınmış olması nedeniyle katma değer vergisi gösterilmediği anlaşılmıştır. Bu durumda, herhangi bir indirimli orana tabi işlem söz konusu olmadığından Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2'nci maddesi gereğince iade talep edilemeyeceği açıktır.*

*Öte yandan, vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.*

*26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin Kısmî Vergi İndirimi başlıklı G bölümünde; "Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 32. Maddesinde sayılan istisnalar tam istisna niteliğinde olup, bunlar dışında kalan istisnalar ise kısmi istisna niteliği taşımaktadır. Kısmi istisna uygulamasında, istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir. İndirilemeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir." denilmiştir.*

*Bu açıklamalar çerçevesinde, ..... Kooperatifi'ne yaptığı inşaat taahhüt işleri, inşaat yapı ruhsatlarının 1.1.1998 tarihinden önce alınmış olması nedeniyle katma değer vergisinden istisna olduğundan ve adı geçen firma tarafından düzenlenen faturalarda katma değer vergisi hesaplanmadığından, bu kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinden dolayı yüklenilen katma değer vergilerinin iadesi mümkün olmayıp, indirilemeyen bu vergilerin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.*

### **8- Kooperatiflerde Ortaklara Arsa Tahsisinde Vergisel Yükümlülük Hk.**

*(...)*

*Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin 16 numaralı bendinde; esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hüküm bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.)... hükmü yer almıştır.*

*Diğer taraftan kooperatif birliğinin anasözleşmesinin "Amaç ve Faaliyet Konuları" başlıklı 7.maddesinin 1 numaralı bendinde, "Ortak kooperatiflerin gereksinimleri oranında konut/işyeri alanları (Arsa) satın alıp bu alanları parsellere bölerek altyapı, plan proje ve maliyet hesapları hazırlama, bu amaçla teknik büro ve kadroları kurma" ve 13 bendinde "1163 sayılı kooperatifler kanununun 42/6 maddesi hükmü gereğince gayrimenkuller almak,*



## A. MURAT YILDIZ - YMM

ortak kooperatiflerine devretmek, üçüncü kişi veya kuruluşlara satmak, ipotek işlemleri yapmak, intifa, iştirak, şufa, vefa hakları tesis etmek, ihtiyacı olan menkulleri almak ve satmak” ve yine tüzüğünüzün 21.maddesinin 3.bendinde de “Birlikçe ortak kooperatiflere tahsis ve devredilecek arsaların bedelleri ile, bu arsaların altyapı bedelleri Birlik tarafından saptanacak koşullara göre ödenir.” hükümleri yer almaktadır.

Bu durumda Birliğinizce fiiliyatta da muafiyet şartları dahilinde faaliyet gösterilmesi halinde, daha önceden Defterdarlığımıza ibraz edilen 9.2.1999 tarihinde Merkez birliğe üye olduğunuz anlaşıldığından, bu tarihten itibaren söz konusu Birliğin kurumlar vergisi’nden muaf tutulması gerekir.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4751 Sayılı Kanunla değişik 23. maddesinde; Emlak vergisi bildirimlerinin yeni inşa edilen binalar için inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise, her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içinde verileceği, inşaatın bitimi ve inşaatın tamamı bitmeden kısmen kullanma bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulunduğu tarihten itibaren 3 ay içinde verileceği hükme bağlanmıştır.

01.01.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 492 Sayılı Harçlar Kanunu’nun 4751 sayılı Kanunla değişik 63. maddesinde, “Bu Kanunda sözü edilen “kayıtlı değer” veya “emlak vergisi değeri” deyimi; 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

Tapu ve kadastro harcı, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanır.

Mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde harcın hesabında vergi değeri esas alınır. Aradaki farka isabet eden harç, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre hesaplanan vergi ziya-ı cezası %25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edilir...” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin 1/13 numaralı fıkrasının (a) bendinde, arsa ve arazi üzerine yeniden inşa olunacak bina vesair tesislerin tescilinde Emlak (bina) vergisi değeri üzerinden binde 15 oranında harç alınacağı, belirtilen fıkranın 3. paragrafında ise, bu fıkra gereğince hesaplanacak harcın emlak vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süre içinde bir beyanname ile beyan edileceği ve beyanname verme süresi içinde ödeneceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, gayrimenkullerin vassında meydana gelen değişikliğin zamanında tapu kayıtlarına işlenmesinin sağlanmasına matuf olarak 3239 Sayılı Kanunun 96. maddesi ile (4) sayılı tarifenin sonuna yeni bir hüküm eklenmiştir.

Eklenen bu hükme göre (4) sayılı tarifenin 1/13 numaralı fıkrasının (a) ve (c) bentleri gereğince emlak vergisi beyannamesi verilmesini gerektiren durumların 1319 Sayılı Kanunun 27 nci maddesinde sözü edilen ek sürenin sonuna kadar tapuda gösterilmemesi halinde harcın %50 fazlasıyla tahsil edileceği belirlenmiştir.

İncelenmesinden de anlaşılacağı üzere tapu harcı alacağı, bina veya bağımsız bölümlerin meydana getirilmesi ile doğmakta ve mükelleflerce iskan belgesi alınmasından önce tarh ve tahsil gerekmektedir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*İskan belgesi talep olunmaması veya inşaatın ruhsatsız yapılması sebebiyle iskan belgesine bağlanamaması hallerinde bina veya bağımsız bölümlerle ilgili inşaatın fiilen kullanılabilir hale gelmesini takiben tapuya tescil edilmesi istenilmesi durumunda, muamelenin tapu dairelerinde yapılmasından önce tarh edilmesi gerekmekte olduğundan inşa sebebiyle ödenmesi gereken harca ilişkin 2 no.lu beyannamenin, tapuda işlemin yapılmasını isteyen kişi tarafından emlak vergisi bildirimini verilmesi gereken sürede verilerek hesaplanan harcin da bu sürede tapuda işlemin yapılmasını isteyen kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.*

*Dilekçenin incelenmesinden, birliğe dahil kooperatiflerce inşa edilen ve bitme aşamasına gelen inşaatlarla ilgili 2 no.lu harç beyannamesinin verildiği, ancak tapuda cins tashihi gerçekleştirilmediği anlaşılmaktadır.*

*Yukarıdaki hükümlerin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, söz konusu cins tashihi işleminin Emlak Vergisi Bildirimini verilmesi gereken sürede gerçekleştirilmesi gerekmekte bu sürede gerçekleştirilmemesi halinde ise harcin % 50 fazlasının da cins tashihi işleminin yapılmasından önce ilgili vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.*

*3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ne tabi olduğu hükme bağlanmıştır.*

*Aynı Kanununun 20. maddesinin 1. fıkrasında "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel" olduğu ve aynı maddenin 2. fıkrasında "Bedel deyimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği" belirtilmektedir.*

*Yine aynı Kanununun 10.maddesinin (a) fıkrasında, mal teslim ve hizmet ifası hallerinde malın teslim ve hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği açıklanmıştır.*

*Gayrimenkul satışlarında katma değer vergisini doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmekte olup, gayrimenkulün tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.*

*Ayrıca 27.02.2003 tarih, 25033 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 8. maddesinde;*

*"1. Katma değer vergisi mükelleflerinin; her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri (ihtirazi kayıtla verilenler dahil) beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 1998 yılı için % 3, 1999 yılı için % 2.5, 2000 yılı için % 2 ve 2001 yılı için % 1.5 oranında hesaplanacak katma değer vergisini, Şubat 2003 ayı sonuna kadar idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile*





## A. MURAT YILDIZ - YMM

ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmaz.”şeklinde hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

1) Adı geçen Birliğin aktifinde kayıtlı arsalarının Birlik üyesi kooperatiflere tahsisi Kanunun 2/1. maddesi gereğince teslim niteliği taşıdığından tahsis tarihi itibarıyla katma değer vergisine tabi olacaktır. Tahsis işlemi tapunun verilmemiş olması sonucu değiştirmeyecektir. Verginin matrahı ise arsaların satış bedeli olacaktır.

2) Birlik üyesi kooperatiflerce üretilen iş yerlerinin kooperatif üyelerine teslimi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan, birliğimize üye kooperatiflere arsa tahsisinde bulunduğu yıllar için KDV artırımında bulunması halinde bu yıllarla ilgili KDV yönünden herhangi bir inceleme yapılmayacağı tabiidir.

### **9- Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerin Tarımı Yaymak İslah Ve Teşvik Etmek Amacıyla Yaptıkları Teslim Ve Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu Hk.**

(...)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/1 inci maddesinde " Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

#### **2-Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:**

b) Kanunların gösterdiği gerek üzerine, bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları," katma değer vergisinden İstisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre tarımsal amaçlı kooperatifinizin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 ve 2 inci maddesi kapsamında, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacıyla yapacağı teslim ve hizmetleri ile bedelsiz teslimler katma değer vergisinden istisna olup, bu teslim ve hizmetlere ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ise Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayınlanan Kararname eki Kararlarda yer alan oranlarda katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.



#### XIV- KOOPERATİFLERİN KDV MÜKELLEFİYETİ İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI

##### 1- Konut Yapı Kooperatifinin Üst Birliğe Üye Olmamasının KDV İstisnasından Yararlandırılmama Sebebi Olmayacağı Hk.

**Danıştay 11. Daire'nin, 17.11.2000 tarih ve E. 1998/1790, K. 2000/91 sayılı kararı.**

**ÖZET :** Olayda, ortaklarını konut sahibi yapmak amacıyla kurulan davacı kooperatifin katma değer vergisine konu bir teslimi bulunduğu yolunda bir tespit yapılmadan salt üst birliğe üye olmaması neden gösterilerek re'sen takdire başvurulmasında ve takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra 2. ve 3. bendlerinde katma değer vergisinin konusunu teşkil işlemler sayılmış, aynı maddenin 2. fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve erbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne yer verilmiş, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ise, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların, ticari kazanç olduğu belirtilmiş, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 11 ve 12. maddesinde de ticari işletme, ticarethane ve fabrikanın tanımı, nitelikleri ve fonksiyonları sayılmak suretiyle ticari faaliyetin kapsamı açıklanmış bulunmaktadır.

Öte yandan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1. maddesinde; kooperatif, tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, herhangi bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için gelir elde edilmesi amacına yönelik olması yanında, sözkonusu işlemlerin devamlı olarak yapılması koşuluna bağlı olduğu; mal teslimi veya hizmet ifasının katma değer vergisinin konusuna girmesi için de ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekeceği anlaşılmaktadır. Bu anlamda, ortaklarını konut sahibi yapmak amacıyla kurulan ve ortak dışı işlem yapmayan konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacağı konut teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde belirtilen ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceği kuşkusuzdur.

Olayda, ortaklarını konut sahibi yapmak amacıyla kurulan davacı kooperatifin katma değer vergisine konu bir teslimi bulunduğu yolunda bir tespit yapılmadan salt üst birliğe üye olmaması neden gösterilerek re'sen takdire başvurulmasında ve takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.



## 2- Konut Yapı Kooperatifleri Birliği'nin Üye Konut Yapı Kooperatiflerine Arsa Teslimi Hk.

**Danıştay 11. Daire'nin, 16.12.1997 tarih ve E. 1997/2750, K. 1997/4853 sayılı kararı.**

**ÖZET :** Konut kooperatifleri birliğinin, üye kooperatiflere yaptığı arsa teslimleri ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyeceğinden nihai tüketici olan kooperatif KDV'yi indirim konusu yapamayacağı hakkında.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra 2. ve 3. bendlerinde katma değer vergisinin konusunu teşkil işlemler sayılmış, aynı maddenin 2. fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda ticari faaliyetin tanımı yapılmamakla birlikte 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların, ticari kazanç olduğu belirtilmiş, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 11 ve 12. maddesinde tanımı yapılan ve nitelikleri belirtilen ticari işletme, ticarethane ve fabrikanın fonksiyonları sayılmak suretiyle ticari faaliyetin kapsamı açıklanmıştır.

Buna göre, herhangi bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi, gelir elde edilmesi amacına yönelik olması yanında, söz konusu işlemlerin devamlı olarak yapılması koşuluna bağlıdır. Mal teslimi veya hizmet ifasının ise katma değer vergisinin konusuna girmesi için ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1. maddesinde, kooperatif, tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller olarak tanımlanmış, 70. maddesinde ise, kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için ihtisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek ... gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için kooperatif birlikleri kurulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu tanım ve amaçlardan hareketle; üye konut kooperatiflerine altyapılı arsa teslim eden birliğin, söz konusu faaliyetinin 3065 sayılı Yasanın 1. maddesinde belirtilen ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer yandan, 3065 sayılı Yasanın 29/1. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, 34/1. maddesinde de yurtiçinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturaları veya benzeri vesikalar üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Olayda ise, birlik tarafından kendisine bağı üye kooperatiflere yapılan arsa teslimlerine ilişkin olarak hesaplanan ve kooperatiflerden tahsil edilen katma değer vergisinin, yüklenilen katma değer vergisinden indirilerek ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinde devreden katma değer vergisi çıkması nedeniyle geri ödenmesi istenilmiştir.*

*Katma değer vergisi sisteminin temel prensiplerinden olan indirimin mükellefiyete bağı bir hak olduğı da dikkate alındığında indirim hakkının doğması için öncelikle mükellefiyetin tesis edilmiş olması, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin teslim ve hizmetin indirim hakkını kullanacak olan mükellefe yapılması ve mükellefin de teslim ve hizmete ilişkin belgede ayrıca gösterilen katma değer vergisini yasal defterlere kaydetmiş olması gerekmektedir.*

*Bu itibarla konut kooperatifleri birliğinin, üye kooperatiflere yaptığı arsa teslimleri 3065 sayılı Yasanın 1. maddesinde belirtilen ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceğinden nihai tüketici olması nedeniyle yüklendiğı katma değer vergisini indirim konusu yapamayacağı açıktır.*

*Kaldı ki, davacı birlik tarafından verilen beyannamelerden de görüleceğı üzere, her ne kadar bir kısım katma değer vergisi yüklenilmiş ise de, yüklenilen bu katma değer vergisi üye kooperatiflere yapılan teslimler dolayısıyla hesaplanıp tahsil edilen katma değer vergisinden indirilmek suretiyle ( haksız yere olsada ) yansıtıldığı anlaşıldığından ortada üst birliğe geri ödenmesi gereken bir vergi bulunmadığı sonucuna varılmıştır.*

*Öte yandan vergiye tabi olmayan işlemler söz konusu olması halinde, dahi, üye kooperatiflerce ödenen katma değer vergisinin davacı üst birliğe geri ödenmesi mümkün olmadığı gibi geri ödenmesi istenilen katma değer vergisi ihtirazi kayıtla verilen beyanname de indirim konusu yapılmıştır.*

*Bu durumda, ticari faaliyet kapsamı dışında kalması nedeniyle katma değer vergisine tabi olmadığı halde, arsa teslimlerine ilişkin olarak üye kooperatiflerden tahsil edilen katma değer vergisinin nihai tüketici konumunda bulunan davacı üst birliğe geri ödenmesi yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.*

### **3- Yapı Kooperatifinin İhtiyaç Fazlası Arsayı Yeni Üyelere Tahsisinin KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Hk.**

**Danıştay 9. Daire'nin 27.01.1998 tarih ve E. 1996/4961, K. 1998/282 sayılı kararı.**

*ÖZET : İhtiyaç fazlası arsanın yeni kaydedilen üyelere tahsisi kooperatifin amacı dahilinde yapılan işlem olduğundan ve satış olarak kabulü de mümkün bulunmadığından elde edilen gelir katma değer vergisine tabi değildir.*

*İstemin Özeti: Yükümlü kooperatif adına, vergi inceleme raporuna dayanılarak 1990/Temmuz dönemi için re'sen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin terkinini istemiyle açılan davayı; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16. maddesinde, esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduklarının hükme bağlandığı, dosyanın incelenmesinden, yükümlü kooperatifin ..... lira bedelle iktisap ettiği taşınmazı ifraz ettirerek kooperatif*



## A. MURAT YILDIZ - YMM

yönetim kurulunun kararı ile kooperatife üye olarak aldığı 83 ortağa ..... lira bedelle sattığı, aradaki ..... liralık kazanç için beyanda bulunmadığı nedeniyle kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığının anlaşıldığı, muafiyet ve istisnanın, genel rejim gereğince vergi konusuna girmesi gereken bir mükellef grubu veya kazanç unsurunun, belli nedenlere bağlı olarak özel hükümlerle vergi kapsamı dışına çıkarılmasını ifade ettiği, kooperatiflerin, ortaklarının ekonomik gereksinmelerini karşılıklı yardım ve dayanışmayla sağlamak amacı ile kurulan kuruluşlar olduğu, kuruluşu, yapısı ve amacı yönlerinden sermaye şirketlerinden ayrıldığı, kooperatiflerde amacın, kâr elde edip ortaklarına dağıtmak değil, yapı kooperatiflerinde olduğu gibi üyelerinin mesken ihtiyaçlarını en ucuz şekilde karşılamak olduğu, olayda, yükümlü yapı kooperatifinin, aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazları ifraza tabi tuttuğu ve kooperatife üye olarak kaydettiği 83 adet ortağa sattığı, elde ettiği parayı özel fonda topladığı, ortaklara dağıtmadığı, ortak olmayanlara sattığına dair bir tespit yapılmadığının görüldüğü, bu durumda, sözkonusu kooperatifin muafiyet şartlarını kaybettiğine dair somut bir tesbit yapılmadığından, üyelere satışı yapılan arsadan elde edilen gelirin, ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi suretiyle vergilendirilmesinin yerinde bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek kaçakçılık cezalı katma değer vergisini kaldıran Aydın Vergi Mahkemesinin 17.04.1996 tarih ve 1996/255 sayılı Kararının; Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 10. maddesinde yer alan ve kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin hüküm yürürlükte olmasına rağmen, buna paralel bir düzenleme içeren Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 6. maddesinin yürürlüğününün 13.12.1989 tarihinde sona erdiği, bu tarihten sonra gerçekleştirilen gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışının katma değer vergisine tabi olacağı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Türk milleti adına hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü: Temyiz edilen Aydın Vergi Mahkemesinin 17.04.1996 tarih ve 1996/255 sayılı Kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisi bulunmadığı gibi kooperatif üyelerine yapılan arsa tahsisinin, satış olarak kabulü de mümkün olmadığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının ONANMASINA, 27.01.1998 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

### **4- Tarımı Yaymak İslah ve Teşvik Etmek Amacıyla Faaliyette Bulunan Kooperatiflerde KDV İstisnası Hk.**

**Danıştay 11. Daire'nin 08.06.1995 tarih ve E. 1995/1212, K. 1995/1837 sayılı kararı.**

**ÖZET :** Yükümlü kooperatifin tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptığı teslimler, KDV'den istisna tutulduğundan, bu teşvikler nedeniyle tahakkuk eden faizler istisna kapsamındadır

Uyuşmazlık, tarımsal amaçlı bir kuruluş olan yükümlü kooperatifin, üyelerinin tarıma yönelik ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptığı teslimler nedeniyle tahakkuk eden faizlerin katma değer vergisinden istisna edilip edilmeyeceğine ilişkindir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ve Diğer İstisnalar"la ilgili bölümünde yer alan ve "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" başlığı altında düzenlenen 17. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kuruluşlar arasında "tarımsal amaçlı kooperatifler'de yer almakta olup, anılan kanun maddesinin aynı fıkrasının ( a ) bendinde; birinci fıkrada yer alan kuruluşların, "ilim, fen ve güzel sanatlar ve tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin" katma değer vergisinden istisna edildiği hüküm altına alınmıştır.



*Bu hükme göre; tarımsal amaçlı kooperatiflerin, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler katma değer vergisi istisnaları arasında yer almaktadır.*

*Yükümlü kredi kooperatifinin tarımsal amaçlı kooperatif olduğu, ortaklarına kullandığı nakdi ve aynı kredilerin de tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacı taşıdığı hususu ihtilafsızdır.*

*Bu durumda yükümlü kooperatifin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptığı teslimler, 3065 sayılı Kanununun 17. maddesine göre katma değer vergisinden müstesna tutulduğuna göre, bu teslimler nedeniyle tahakkuk eden faizlerin istisna kapsamında olduğunun kabulü gerekeceğinden mahkemece cezalı tarhiyatın terkininde sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.*

### **5- Tarımsal Amaçlı Kooperatifin Ziraat Aletleri ve Gereçleri ile Bunların Yedek Parçalarının Satışına Yönelik Teslimleri Hk.**

***Danıştay 7. Daire'nin 22.06.1989 tarih ve E. 1987/2026, K. 1989/1689 sayılı kararı.***

***ÖZET : Tarımsal amaçlı kooperatifin, ziraat aletleri ve gereçleri ile bunların yedek parçalarının satışına yönelik teslimleri istisna kapsamındadır.***

*Uyuşmazlık, tarımsal amaçlı bir kuruluş olan yükümlü kooperatifin, üyelerinin sosyal ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik teslimleri dışında kalan ve makineli tarım için gerekli olan zirai araç ve gereçleri ile bunlara ait yedek parça teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edilip edilmeyeceğine ilişkindir.*

*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ve Diğer İstisnalar" la ilgili bölümünde yer alan ve "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" başlığı altında düzenlenen 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kuruluşlar arasında "tarımsal amaçlı kooperatifler" de yer almakta olup, anılan kanun maddesinin aynı fıkrasının ( a ) bendinde; birinci fıkrada yer alan kuruluşların, "İlim, fen ve güzel sanatları ve tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin" katma değer vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.*

*Bu hükme göre; tarımsal amaçlı kooperatiflerin, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler katma değer vergisi istisnaları arasında yer almaktadır.*

*Temyiz isteminde bulunan kooperatifin tarımsal amaçlı kooperatiflerden olduğunda uyuşmazlık yoktur.*

*Mevcut uyuşmazlığın çözümü ise, öncelikle, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlerin anlam kapsamının belirlenmesine bağlıdır.*

*Katma Değer Vergisi Kanun tasarısının yukarıda anılan 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasına ilişkin kısmında, tarımsal amaçlı kooperatiflerin yer almadığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sırasında verilen bir önergeyle "tarımsal amaçlı kooperatifler" ibaresinin 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasına konulduğu ve buna ilişkin*



## A. MURAT YILDIZ - YMM

*önergenin gerekçesinde de; kırsal alanda yaşayan çiftçilerin gelir düzeylerinin düşük olduğu, kırsal alandaki gelişmeler için en önemli araçlardan birinin tarımsal kooperatifler olduğu ve tarımsal kooperatiflerin çiftçilere yönelik yardımının, teknik girdilerinin tümünün ucuz, yerinde ve zamanında ve kaliteli olarak sağlanması olduğu, bu nedenle; sözü edilen kooperatiflerin gerekli teşviki ve desteği görmek durumunda buldukları, katma değer vergisinin bu kooperatiflerden alınması halinde olumsuz bir faktörün yaratılmış olacağına öne sürüldüğü ve önerinin Genel Kurulca görüşme açılmaksızın aynen kabul edildiği, görüşme tutanaklarının incelenmesinden anlaşılmaktadır.*

*Bu duruma göre, teklif gerekçesi, 17. maddenin ilgili kısmının da gerekçesini teşkil ettiğinden tarımsal amaçlı kooperatiflerin, tarım alet ve yedek parçalarıyla, suni gübre, tohum, ilaç ve yemlerini temin ve çiftçiye tesliminin tarımı yayma, ıslah ve teşvik amacıyla yapılan teslimler kapsamında kabulü gerektiği gibi, söz konusu araç ve gereçlerin tarımda üretimi artırmaya, tarım ve üretimin kalitesini yükseltmeye, tarım sahalarının genişletmeye büyük ölçüde yardımcı olduğu kuşkusuzdur.*

*Diğer taraftan, yükümlü kooperatifin, dosyada bulunan, ihtilaflı döneme ilişkin onaylı satış listelerinin incelenmesinden, yedek parça ve lastiklerin tümünün traktör aksamı olduğu açıkça anlaşıldığından, bir kısım satışların oto yedek parça ve lastiklerine ait olduğu yolunda vergi mahkemesi kararında öne sürülen hususun da yerinde olmadığı sonucuna varılmıştır.*

*Bu itibarla; tarımsal amaçlı bir kuruluş olan yükümlü kooperatifin, ihtilaflı dönemde yapmış olduğu ( ziraat aletleri ve gereçleri ile bunların yedek parçalarının satışına yönelik ) teslimlerinin katma değer vergisi istisnası kapsamında bulunduğu kabulü gerekirken Vergi Mahkemesince aksi yönde karar verilmesinde isabet görülmemiştir.*



## ALTINCI BÖLÜM

### DAMGA VERGİSİ MÜEKELLEFİYETİ

Damga vergisi, kişi ve kurumların kendi aralarında ya da Devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kağıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir.

#### I- DAMGA VERGİSİNİN KONUSU VE KOOPERATİFLER

Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nun 1 inci maddesinde verginin konusunu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların oluşturduğu belirtilmiş ve kağıt teriminin, yazılıp imzalanmak ya da imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat ya da belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Kanun'un 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında ayrıca yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtların ve Türkiye'de yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmeleri halinde vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Verginin konusunu oluşturan kağıtlar, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda gösterilmiş olan kağıtlardır. Bu kağıtlar dört grupta toplanmıştır. İlk grupta mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, teklifnameler, sermaye şirketlerinin kuruluş sözleşmeleri, kefalet, teminat, rehin senetleri, tahkimnameler, sulhnameler ve fesihnameler gibi akitler ile ilgili kağıtlar; ikinci grupta, ihale kararları, hakem kararları gibi kararlarla mazbatalar; üçüncü grupta, kambiyo senetleri ve çekler dışında kambiyo senetlerine benzeyen senetler, emtia senetleri, taşıma senetleri, konşimentolar, bilançolar, kâr ve zarar hesapları, işletme hesabı özetleri gibi ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar; dördüncü grupta ise bir kısım makbuzlar, vergi beyannameleri, havale mektupları gibi diğer kağıtlar yer almaktadır. Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan ya da onların yerini alan mektup ve şerhlerle bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine ya da bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabidir.<sup>75</sup>

DVK'ya göre mükellef, Türkiye'de düzenlenen kağıtları imza edenlerdir. Tek kişi tarafından imza olunan kağıtlarda mükellef, bu kişidir. Kağıtlar birden fazla kişi tarafından imza edildiğinde, vergi ve cezanın tamamından, imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Kooperatifleri ilgilendiren kağıtlar, temsile yetkili kılınmış kişilerce imzalanmakta ve

<sup>75</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara 1995, sf. 468





## A. MURAT YILDIZ - YMM

kooperatif hükmi şahsiyeti damga vergisi mükellefi olmaktadır. Kooperatifler faaliyetleri ile ilgili olarak, kanuna ekli listede yer alan kağıtları düzenlemeleri ve yetkili organlarının imza etmeleri halinde damga vergisi mükellefiyetleri söz konusu olacaktır.

## II- YARARLANILAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

### A- DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNALAR

DVK'nın 9 uncu maddesine göre; Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisinden müstesnadır. Damga vergisinden müstesna olan bu kağıtlar söz konusu tabloda şu ana başlıklar altında sıralanmıştır:

- I- Resmi işlerle ilgili kağıtlar,
- II- Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar,
- III- İşçiler, çiftçiler ve göçmenler ile ilgili kağıtlar,
- IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar,
- V- Kurumlar ile ilgili kağıtlar.

Kooperatifler de, diğer damga vergisi mükellefleri gibi, (1) sayılı tabloda yer alıp, (2) sayılı tabloya göre damga vergisinden müstesna olan kağıtlar için damga vergisi istisnasından yararlanırlar.

(2) sayılı tabloda yer olan, kooperatiflere özgü damga vergisi istisnaları şunlardır.

1- Resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar. (II-3)

2- Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası'na çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtımlarla ilgili her türlü kağıtlar. (III-5)

3- Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar. (V-15)

### B- KOOPERATİFLER KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNALAR

Daha önce de belirtildiği üzere, kooperatifler faaliyetleri ile ilgili olarak, DVK'ya ekli (1) sayılı listede yer alan kağıtları düzenlemeleri ve yetkili organlarının imza etmeleri halinde damga vergisi mükellefiyetleri söz konusu olacaktır. Kooperatifler, kuruluş işlemlerine girişilmesiyle birlikte damga vergisi mevzuatıyla da karşı karşıya gelmektedirler. Kooperatiflerin damga vergisi mükellefiyeti ile ilgili olarak, Damga Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnaların yanı sıra, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda da bazı istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre;

Kooperatifler ve üst kuruluşlar, her nevi defterlerinin ve ana sözleşmelerinin tasdiki ile açılış tasdiklerinde sayfelerinin mühürlenmesinden dolayı damga vergisinden muafırlar.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

(KK md. 93/1-b).

Bu muafiyet düzenlenmesinden anlaşılacağı üzere, kooperatiflerle üst kuruluşlarının, gerek kuruluş safhasında, gerek faaliyetleri sürecinde, ana sözleşmeleri ve defterlerinin (defter nevi gözetilmeksizin) tasdiki, damga vergisinden koşulsuz olarak muaf tutulmuş, kooperatiflerin kuruluş ve faaliyetleri özendirilmek istenmiştir. Söz konusu damga vergisi muafiyetinden yararlanmak için, kooperatiflerin bir üst kuruluşa girme mecburiyetleri de bulunmamaktadır. Yukarıda sözü edilen her nevi defter deyimiyle, kooperatiflerin ve üst kuruluşlarının, yasalarla ve bağlı mevzuatla öngörülmüş tüm defterleri kastedilmiştir. İlave olarak, lüzum görülüp tutulan yardımcı defterler de bu deyim içinde yer almaktadır. Her nevi defter deyimi içinde mütalaa edilen defterlerin onay zorunlulukları olanları ve olmayanları, damga vergisi muafiyetinden yararlanmada farklılık getirmemektedir.<sup>76</sup>

### C- TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİ VE BİRLİKLERİ HAKKINDA KANUN'DA YER ALAN İSTİSNALAR

Tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin damga vergisi mükellefiyeti ile ilgili olarak, DVK' da ve Kooperatifler Kanunu'nda yer alan istisnaların yanı sıra, TSKBHK'da düzenlenmiş ve sadece tarım satış kooperatifleri ve birliklerine özgü olan damga vergisi istisnaları da bulunmaktadır.

TSKBHK'nın 6 ncı maddesinin;

-(a) bendinde, kooperatife ortak olmak üzere başvuran üreticilerle ortakların, kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemleri ve bunlarla ilgili kağıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler her türlü vergi, resim ve harçtan;

-(c) bendinde, birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar, birbirleri ya da üçüncü şahıslarla yaptıkları her türlü gayrimenkul alım satımı (üçüncü şahıslara terettüp eden vergi, resim ve harçlar hariç), ayrıca üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayri menkullerin satışı, bağış ve diğer ivazsız iktisapları ile bütün işleri için düzenlenecek senet, beyanname, taahhütname, sözleşme, vekaletname ve lehlerine yapılacak ipotek ve rehinlerin kurumlar vergisi ve damga vergisi de dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçtan;

-(d) bendinde, sermaye ve yedek akçeleri ile taşınmaz malları ve bunların gelirleri, ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarını tahsil gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve bunların bir önceki sahiplerine geri verilmesi işlemi ile gayrimenkullerine ilişkin cins ve nev'i, isim ve unvan değişiklikleri ile tashiherleri her türlü vergi, resim ve harçtan;

-(e) bendinde, yapacakları kredi işlemlerine ve temin edecekleri kredilere ilişkin senet, beyanname, taahhütname, sözleşme ve sair her türlü belge ile taşınmaz mallarına ait ipotek ve ipotek fekki, taşınır mallara ait rehin ve rehnin kaldırılması işlemleri, vekaletnameler, taahhütnameler ve sair evrakın her türlü vergi, resim ve harçtan,

müstesna olduğu belirtilmiştir.

<sup>76</sup> SARISOY, a.g.e., sf. 159



## D- TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ VE BİRLİKLERİ KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNALAR

TKKKBK ile, bu Kanuna göre kurulmuş ve faaliyet gösteren tarım kredi kooperatiflerine damga vergisi muafıkları getirilmiştir. Söz konusu Kanun'un 19 uncu maddesinde tarım kredi kooperatiflerine ortak olmak için baş vuran üreticilerle, ortakların kooperatifleriyle her türlü işlemleri, bunlarla ilgili kağıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinlerin her türlü, harç ve vergiden muafıklarına yer verildiğinden, kapsam damga vergisi muafiyetini de içermektedir.

Yine, 1581 Sayılı TKKKBK'nın 19 uncu maddesinde, bu Kanun'a göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatifler, bölge ve merkez birliklerinin,

- İcra makamları, resmi daireler, mahkemeler nezdinde yapılacak takip ve tahsillerde, açacakları tazminat davalarıyla ilgili her nevi talep, tebliğ ve karalar,

- Kredi ihtiyaçları için satın aldıkları, alacaklarının tahsili gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve bunların (anılan Kanun' un 15 nci maddesine göre) sahiplerine geri verilmesi işlemi,

- Yapacakları kredi işlemleriyle ilgili senet, belge, kağıt, defter ve hesap özetleri, taşınmaz mallara ait ipotek ve taşınır mallara ait rehin işlemler, vekaletnameler, taahhütnameler ve sair evrakı,

- Tarım kredi kooperatifleriyle bölge ve merkez birliklerinin sağlayacakları kredilerle bunlara ilişkin Merkez Bankası nezdinde ki reeskont muameleleri ve işlemlere ait bütün senet, belge, vekaletname, taahhütname ve sair evrak,

damga vergisinden muaftır.

## III- VERGİLENDİRME ÖLÇÜLERİ VE ORAN

Damga vergisinde nisbi ve maktu olmak üzere iki türlü vergileme ölçüsü mevcuttur. Bunlardan nisbi vergilemede, vergiye tabi kağıdın üzerinde yazılı, belli para dikkate alınıp, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo'da, bu kağıdın hizasındaki oran uygulanarak, damga vergisi hesaplanır. Maktu vergilemede ise, kağıdın mahiyetine bakılarak, söz konusu (1) Sayılı Tablo'da, bu kağıdın hizasında yer alan rakam, damga vergisi olarak alınır. Belli paradan anlaşılması gereken de, kağıtları içerdiği veya kağıtlarda yazılı rakamların oluşturacağı para meblağıdır. Damga vergisine tabi kağıtlar üzerinde, hesaplamada esas alınacak belli para miktarı, bazen açık olarak gösterilmemiş olabilir. Böyle durumlarda, kağıtta yazılı bilgilere başvurulur. Şöyle ki, bir kooperatifin taraf olduğu ihale kararında, alıma konu miktar ve fiyat yazılı ise, ihale sonucu ödenecek belli paraya ulaşmak mümkündür.<sup>77</sup>

Damga vergisinde geçerli olan vergileme oranları ve miktarları, DVK'ya ekli, (1) sayılı tabloda bulunmaktadır. Maktu damga vergilerinin her yıl arttırılması, 3689 Sayılı

<sup>77</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.128



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Kanunla kabul edilmiştir. Bu itibarla DVK'nın, mükerrer 30'uncu maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, maktu vergilere, her yıl ilave edilen yeniden değerlendirme oranı uygulanarak arttırma sağlanmaktadır.

DVK'nın "Nispet" başlığını taşıyan 14 üncü maddesinde, belli parayı içeren mukavelenamelerin değiştirilmesi durumunda, artan miktarın aynı nispette vergiye tabi olacağına, bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte birinin alınacağına, mukavele süresi azaltılmasında, aynı miktar ve nispette vergi alınacağına, akreditif mektup ve telgraflarında süre uzatımı olduğunda, verginin dörtte birinin alınacağına, hükmedilmiştir. Anılan maddeye göre, yabancı ülkelerin birinden diğerine düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de tedavüle çıkmışsa, yüzde elli oranında vergiye tabidir. Vergileme oranlarına ilişkin esaslara, kooperatif teşekküller de tabi bulunmaktadır.<sup>78</sup>

### IV- DAMGA VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Damga vergisinin ödeme şekilleri, DVK'nın 15 inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddede;

- Makbuz karşılığı ödeme,
- İstihkaktan kesinti suretiyle ödeme,
- Basılı damga konularak ödeme,

şekilleri yer almıştır.

Yukarıdaki ödeme şekillerinden her birinin, hangi işlemler için ne surette uygulanacağını tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Basılı damga konulması şekli ile damga vergisi ödenebilecek kağıtlardan, Kanun'da, 17 nci maddede sayılanlar makbuz ve ibra senetleri (nisbi vergiye tabi olanlar), ulaştırmayla ilgili kağıtlar (konşimento ve taşıma senedi), elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleridir. Basılı damga konmak suretiyle damga vergisini ödetmeye, Maliye Bakanlığı yetkili olduğundan, gerek yukarıda sayılan, gerekse vergiye tabi diğer kağıtların damga vergileri, adı geçen Bakanlık'ça basılı damga vurdurulmak suretiyle ödettirilebilir. Basılı damga konulacak kağıtların vergisi, yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödenecektir.

Makbuz verilmesi şekliyle ödemede, kağıt için ödenen vergi karşılığında makbuz alınmaktadır.

İstihkaktan kesinti suretiyle, ödemenin önemli özelliği, damga vergisi mükellefi olan kişilerden, ödemeler safhasında sorumlu sıfatıyla, vergiyi kesmektir. Sorumlu sıfatıyla damga vergisi kesmiş olan kooperatifler ve üst kuruluşları, bu vergiyi vergi dairesine yatırmak mecburiyetindedirler. Damga vergisinin istihkaktan (hakedişten) kesilmesi, hizmet erbabına, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, tazminat, ikramiye ve harcırah gibi adlarla yapılan her türlü avans ödemelerinde, kooperatifler ve üst kuruluşlarınca gerçekleştirilecektir.

<sup>78</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.128



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifler tarafından, bir ay içinde düzenlenen nispi veya maktu vergiye tabi kağıtların damga vergisini ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıcı günü akşamına kadar ödenir. Makbuz mukabili ödenecek damga vergisi yoksa beyannamenin verilmesine gerek bulunmamakla birlikte keyfiyetin bir yazı ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.



## V- KOOPERATİFLERİN DAMGA VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ İLE İLGİLİ MUKTEZALAR<sup>79</sup>

### 1- Kooperatiflerin Damga Vergisi Mükellefi Oldukları Hk.

*Ankara Defterdarlığı'nın, DEF.0.06.12/DMG.22001-986-1041 sayılı muktezası.*

*Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıdın ( 1 ) sayılı tabloda yer alması, hukuken tekemmül etmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmesi gerekmektedir.*

*Aynı kanunun, 3'üncü maddesinde; damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı, hükümlerine yer verilmiştir.*

*Kanun hükümlerinin incelenmesinden de görüleceği üzere, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıdın (1) sayılı tabloda yer alması ve hukuken tekemmül etmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması gerekmektedir.*

*Mezkur 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda konut yapı kooperatiflerine tanınmış herhangi bir muafiyet bulunmadığından, bu statüdeki kooperatifinizin düzenlediği veya taraf olduğu (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların damga vergisine tabi tutulması gerekir.*

*Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun, kooperatiflere muafiyet getiren 93'üncü maddesinin (b) bendinde; her nevi defterlerin veya ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesinin ve her nevi harçlar ve damga vergisinden muaf oldukları belirtilmiştir.*

*Bu durumda, 1163 sayılı Kanunun 93/b bendinde yer alan işlemler nedeniyle damga vergisi muafiyetiniz bulunmakta olup, bu madde dışındaki işlemlerinizi için damga vergisinin ödenmesi gerekmektedir.*

### 2- Yapı Kooperatifince Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hk.

*Ankara Defterdarlığı'nın DEF.0.06.12/DMG: 22001-941-996 sayılı muktezası.*

*İlgide kayıtlı dilekçenizden, kooperatifinizin inşaat işini üstlenen ..... A.Ş.'ne yapmış olduğu hakediş ödemelerinden, sorumlu sıfatıyla kesinti yaparak ilgili vergi dairesine*

<sup>79</sup> Örnek muktezalardaki Bakanlık görüşleri, tereddüte yol açan konunun ait olduğu hesap döneminde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre verilmiş olup, güncel mevzuat için kitabımızdaki açıklamaların dikkate alınması gerekir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

yatırdığı .....-TL tutarındaki damga vergisinin iadesinin mümkün olup olmadığı hakkında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği, bu hükme göre, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıdın (1) sayılı tabloda yer alması, hukuken tekemmül etmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmesi gerektiği, 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği, 8 inci maddesinde ise, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın genel ve katma bütçeli daire ve İdarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı, hüküm altına alınmıştır.

İncelenmesinden de görüleceği üzere konut yapı kooperatifleri, 488 sayılı Damga Vergisi Kanun hükümlerine göre resmi daire kapsamı içerisinde yer almamaktadır.

Öte yandan, aynı kanuna ekli (1) sayılı tablonun, IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünün 1/h fıkrasında, kişiler tarafından belli parayı mutazammın olarak resmi dairelere verilen makbuz ve İbra senetleri ve resmi daireler hesabına ödenen paralar hakkında müteaddit nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin mezkur dairelere ait nüshalarının, aynı bölümün 1/g fıkrasında ise, avans makbuzlarının nispi damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

**Bahse konu hükümler karşısında avans ve ücret ödemeleri dışında kalan istihkak ödemeleri sadece resmi daireler tarafından yapıldığında bu konudaki makbuzlar damga vergisinin konusuna girmektedir.** Avans ödemelerini ise hangi kişi veya kurumun yaptığına bakılmaksızın damga vergisi uygulanması icap eder.

Ayrıca, resmi daire sayılmayan kişi ve kuruluşlar tarafından diğer kişi ve kuruluşlara yapılan ödemelerde düzenlenen makbuzlar kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-a-f fıkraları gereğince 10-100.-TL. maktu damga vergisine tabi tutulmakta iken, 11.12.1985 gün ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı Kanunun 140 ncı maddesi ile maktu vergiye tabi makbuzlar damga vergisinin konusu dışında bırakılmıştır.

Kişi konumunda olan Konut Yapı Kooperatifiniz tarafından ilgili firmaya yapılan hakediş ödemeleri sebebiyle düzenlenen kağıtlar, kişiden kişiye yapılan ödemeler mahiyetinde bulunduğundan bu ödemelerle ilgili makbuzların damga vergisine tabi tutulmaması, yapılan ödemelerin avans mahiyetinde olması halinde ise, düzenlenen makbuzların , 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar başlıklı maddesinin 1/g fıkrası gereği binde 7.5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bu itibarla, ilgili firmaya yapmış olduğunuz ödemelerin hakediş ödemeleri mahiyetinde olması halinde, bu ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar, kişiden kişiye yapılan ödemeler mahiyetinde olduğundan damga vergisine tabi olmayacak, dolayısıyla sorumlu sıfatı ile ..... A.Ş.'ne yapılan hakediş ödemelerinden kesilerek vergi dairesine yatırılan damga vergisinin, kooperatifinizin bağlı bulunduğu vergi dairesine gerekli belgelerle müracaat edilmesi halinde iadesi mümkün olabilecektir.



### **3- Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Toplu Konut Fonundan Kullanılan Krediler İle İlgili Olarak Banka İle Kooperatif Arasında İmzalanan Borçlanma Sözleşmesinin Damga Vergisine Tabi Olup Olmadığı Hk.**

*Ankara Defterdarlığı'nın, DEF.0.06.12/DMG-22001-982-1037 sayılı muktezası.*

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat ve veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği, 3 üncü maddesinde ise, Damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu hükme bağlanmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun I-Akitlerle ilgili kağıtlar bölümünün 1/a bendinde, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenlerin binde 7.5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, yine, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun, IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar başlıklı bölümünün 28.fikrasında **(4962 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen fıkra) (07.08.2003 tarihinden geçerli olmak üzere)** 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 10.05.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanunla eklenen ek 1 inci maddesi kapsamında kullanılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir.

Buna göre, Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Toplu Konut Fonundan kullanmış olduğunuz krediler ile ilgili olarak ..... Şubesi ile Kooperatifiniz arasında 23.06.2003 tarihinde imzalanan sözleşmenin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun Damga Vergisinden istisna edilen Kağıtlar başlıklı (2) sayılı tablonun IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar başlıklı bölümüne eklenen ve 07.08.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 28 fıkrası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu sözleşmenin damga vergisine tabi olması gerekmektedir.

### **4- Yıllara Sari Kooperatif İnşaatları İle İlgili Hakedişlerde Damga Vergisi Hk.**

*İstanbul Defterdarlığı'nın, B.07.4.DEF.0.34.12/2-10-7293/6890 sayılı muktezası.*

Dilekçenizde, taahhüdünüz altında bulunan yıllara sari kooperatif inşaatınızı ile ilgili olarak hakedişlerinizden damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususu ile kesinti yapılmaması halinde, bu güne kadar kesilen verginin diğer vergi borçlarınıza mahsubunun mümkün olup olmadığı konusunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, Bu kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir denilmekte olup, kanuna ekli 1 sayılı tablonun IV-1/g fıkrasında avans makbuzları binde 7,5 (h) fıkrasında ise, kişiler tarafından belli parayı mutazammın olarak resmi dairelere verilen makbuz ve ibra senetleri ve resmi daireler hesabına ödenen paralar hakkında müteaddit nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin mezkür dairelere ait nüshaları binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabidir.





## A. MURAT YILDIZ - YMM

*Damga Vergisi Kanununa göre resmi daire sayılmayan kişi ve kuruluşlar tarafından, diğer kişi ve kuruluşlara yapılan ödemelerde düzenlenen makbuzlar (bu meyanda, istihkak ödemelerinde düzenlenen makbuzlar) Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-I/a-f fıkraları gereğince 10-100 TL maktu damga vergisine tabi iken, 11.12.1985 gün ve 18995 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3239 sayılı Kanununun 140 ıncı maddesi ile maktu vergiye tabi söz konusu makbuzlar damga vergisinin kapsamı dışında bırakılmıştır.*

*Diğer taraftan, aynı kanununun 8 inci maddesinde, Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, İl özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.*

*Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz, denilmektedir.*

*Aynı Kanunla ilgili olarak Bakanlığımızca yayımlanan 4 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, inşaat ve onarım işlerinde düzenlenen mukavelelerde, işe başlamadan evvel ödenmesi şart koşulan paraların avans sayılması ve mezkur paraların ödenmesinde düzenlenen makbuzların binde (7,5) oranında vergiye tabi tutulması, mukavelede böyle bir şart yoksa yapılan iş ve öngörülen hizmet karşılığı ödenecek paralar bir istihkak raporuna müsteniden ödendiği takdirde bunun avans sayılmayacağı açıklanmıştır.*

*Diğer taraftan 10 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu sıfatıyla aylık muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirecek mükellefler belirlenmiştir. 11 Seri No.lu Genel Tebliğe, muhtasar beyannameyi Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesi uyarınca üç ayda bir verecek olanların da istihkaktan kesinti suretiyle ödeme yapacakları açıklanmıştır.*

*Bu belirlemeye göre, "yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu olarak aylık (veya üç aylık) muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler" istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödemek zorundadırlar. Yaptıkları ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapmak zorunda olanlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gösterilmiştir. Dolayısı ile anılan hüküm kapsamına girenlerin tümü, aynı hükümdeki ödemelerden herhangi biri dolayısı ile gelir vergisi kesintisi yapıp aylık veya 3 aylık dönemler itibariyle muhtasar beyanname vermek durumunda olduğunda; damga vergisini istihkaktan kesinti suretiyle ödeyecektir.*

*Damga Vergisi İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenecek İşlem ve Kağıtlar ise,*

*-Hizmet erbabına, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, tazminat, ikramiye ve harcırah gibi adlarla yapılan ve binde 7,5 nispi vergiye tabi istihkaklar ve avans ödemeleri,*

*-Müteahhitlere ve diğer kimselere yapılan avans ödemeleri,*

*- Resmi dairelerce yapılan her türlü ödemeler (inşaat istihkakları, mal bedeli vesaire) ödemelerini kapsamaktadır.*



## YEDİNCİ BÖLÜM

### EMLAK VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Emlak Vergisi Kanunu'nun<sup>80</sup> (EVK) içeriği incelendiğinde, diğerlerinden farklı olarak, bu vergi kanununun iki ayrı vergiyi düzenlediği görülür. Emlak vergisi başlığı altında bina vergisi ve arazi vergisi adıyla iki ayrı vergiye yer verilmiş bulunmaktadır. Başka bir anlatımla, emlak vergisi konu unsurunu oluşturan gayrimenkulleri ikili bir ayırım çerçevesinde düşünmekte, binalar ile arazi ve arsaları ayırt etmektedir. Aşağıda da bu ikili ayırma uygun hareket edilerek, bina ve arazi vergisi mükellefiyetleri ayrı ayrı incelenecektir.

#### I- BİNA VERGİSİ

##### A- BİNA VERGİSİNİN KONUSU VE KOOPERATİFLER

1319 sayılı EVK'ya göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu Kanun hükümlerine göre bina vergisine tabidir. (EVK md. 1) Bina tabirinin, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerekse su üzerinde sabit inşaatların hepsini kapsar. Bu Kanun uygulamasında VUK'da yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. (EVK md. 2)

Bina vergisinin mükellefi; binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. (EVK md. 3)

Kooperatifler de, yukarıda belirtildiği şekilde Türkiye'de bulunan bir binanın maliki veya intifa hakkı sahibi olmaları halinde emlak vergisinin mükellefi olacaklardır.

##### B- YARARLANILAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Emlak vergisi mükelleflerinin yararlandıkları muafıklar, EVK'da, daimi muafıklar ve geçici muafıklar başlıklarıyla tasnifli bir şekilde yer almaktadır. Öte yandan, gerek Kooperatifler Kanunu'nda gerekse TSKBHK'da yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin emlak vergisi yönünden uygulanması mümkün değildir. Zira, EVK'nın 41/4 üncü maddesinde, özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muafık ve istisna hükümlerinin 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiş, aynı maddenin 22 nci maddesinde de bina ve arazi vergileriyle ilgili muafık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna

<sup>80</sup> 11.08.1970 gün ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, hükme bağlanmıştır. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından bir mukteza aynen şöyledir.<sup>81</sup>

“(…) 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93’üncü maddesinin 1/C fıkrasında kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin, kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden muaf olduğu belirtilmektedir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 14’üncü maddesinde, arazi vergisi ile ilgili muaflık hükümleri düzenlenmiş, ancak kooperatiflere ait arazi ve arsalara bu hükümlerde yer verilmemiştir. Öte yandan, Emlak Vergisi Kanununun 41/4’üncü maddesinde, özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümlerinin 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiş, aynı maddenin 22’nci maddesinde de bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, 1163 Kooperatifler Kanunu’nun 93’üncü maddesinin 1/c fıkrası hükmünün doğrudan doğruya emlak vergisi muafiyetini açıkça içermediği gibi, Emlak Vergisi Kanununun 22 ve 41 inci maddeleri hükümleri de yürürlükte bulunduğundan, Kooperatifler Kanununun söz konusu hükmünün emlak vergisi bakımından uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle, adı geçen Kooperatifin ilişik dilekçede sözü edilen arsasının emlak vergisine tabi tutulması gerekmektedir (...)”

Kooperatifler bina vergisine ilişkin olarak EVK’da düzenlenmiş gerek daimi gerekse geçici muaflıklardan yararlanabilmektedirler. Söz konusu muafiyetlere ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

### 1- Daimi Muaflıklar

Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na uygun olarak teşekkül eden kooperatifler, bu kooperatiflerin kurdukları kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri, Türkiye Milli Kooperatifler Birliği ve Türk Kooperatifçilik Kurumu **sahip oldukları kendi hizmet binaları** ile ilgili olarak emlak vergisinden muafırlar. (EVK md. 4/p)

Bu maddenin uygulamasında, muafiyetten yararlanılabilmesi için, belirtilen binaların **kiraya verilmemiş olması şartı** getirilmiştir. Kooperatiflerin, hizmet binalarını kiraya vermeleri halinde daimi muafiyetleri kalkacak, hizmet binası olma ve kiraya verilmeme şartlarının bir arada bulunması hallerinde ise daimi muafiyetleri sürecektir.

Öte yandan istisnadan sadece hizmet binaları yararlanabilecektir. Hizmet binaları dışındaki binaların, kooperatiflere ait olsa dahi muafiyetten yararlanması mümkün değildir.

### 2- Geçici Muaflıklar

EVK’da daimi muaflıklar yanında geçici muaflıklara da yer verilmiştir. Bina vergisi ile ilgili geçici muaflıklar Kanunun 5 inci maddesinde sayılmıştır. Kooperatiflerin de yararlanabildikleri geçici muaflıklar aşağıda belirtilmiştir.

<sup>81</sup> T.C. Maliye Bakanlığı’nın 15.01.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6662-156/1805 Sayılı Muktezası



## A. MURAT YILDIZ - YMM

a- Mesken olarak kullanılan bina ve apartman dairelerinin, 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere, vergi değerlerinin  $\frac{1}{4}$ 'ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanır. (EVK md. 5/a)

Bağımsız binaların veya apartman dairelerinin, mesken olarak kullanılmalari şartıyla, satınalma ve sair şekillerde iktisap olunması durumlarında da, inşalarının sona ermesinden itibaren, 5 yıllık süre aşılmacak kaydıyla, kooperatifler ve üst kuruluşlarınca, geçici muafiyetten yararlanılması mümkün olacaktır. Diğer taraftan sahip oldukları binalara ilave yaptırmaları hallerinde, beyan edilen değerden ilave kısma isabet eden değer için, yukarıda belirtilen şartlarla muafiyet geçerli olmaktadır.

Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin vuku bulunduğu yılı takibeden bütçe yılından itibaren düşer.

b- Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. (EVK md. 5/b)

c- Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler nedeniyle, binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya su baskını, yangın, yer kayması, kaya düşmesi, çığ düşmesi ve benzeri afetlerle zarar görmesi muhtemel olan yerlerdeki binaların vergi mükellefleri ve bu durumdaki tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin 10 yıl süreli geçici muafiyetten yararlanmaları mümkündür. (EVK md. 5/c)

Şöyle ki, afetlerin vuku bulunduğu veya afete maruz bulunulduğunun, yetkili kuruluşlarca tebliğ edildiği tarihten itibaren, 5 yıl içinde, kooperatiflerce ve üst kuruluşlarınca, afetin vuku bulunduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binaları, inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup teslim edilen binaları ise devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl geçici muafiyetten faydalanacaklardır. Diğer taraftan kamu kuruluşlarınca, afet bölgesi olduğu belirlenerek inşaat yasağı konulmuş yerlerde, inşa edilen binalar için, bu muafiyetin uygulanması mümkün değildir.

d- Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılanlar hariç) bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muafır. (EVK md. 5/d)

e- Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınıai tesisleri inşaatın sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanır. (EVK md. 5/e)

f- Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. (EVK md. 5/f)



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Yukarıda a, b, c, d bentlerinde yer alan muafiyetlerden yararlanabilmek için, bu hallerin varlığı halinde durumun bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi şarttır. Ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde gerçekleştiği takdirde bildirim, olayın vuku bulunduğu tarihten itibaren üç ay içinde yapılır. Süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirim yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından itibaren geçerli olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

## C- MATRAH VE NİSPET

Bina vergisinin matrahı binanın, bu Kanun hükümlerine göre tespit edilecek vergi değeridir. Sabit üretim tesisatına ait değerler vergi matrahına dahil değildir. (EVK md. 7)

Binalar için vergi değeri, Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'na müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa ve arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir. (EVK md. 29/b) Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

Bina vergisinin oranı, **meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir**. Bu oranlar 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içerisinde % 100 artırımlı uygulanır. (EVK md. 8)

## D- MÜKELLEFİYETİN BAŞLAMASI VE BİTMESİ

Bina vergisi mükellefiyeti;

a) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulunduğu, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,

b) Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi,

takip eden bütçe yılından itibaren başlar. (EVK md. 9)

Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulunduğu tarihi takibeden taksitten itibaren sona erer.

Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce, keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

## E- VERGİNİN TARHİ VE TAHAKKUKU

Bina vergisi, ilgili belediye tarafından;



## A. MURAT YILDIZ - YMM

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verilmediği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir. (EVK md. 11)

## II- ARAZİ VERGİSİ

### A- ARAZİ VERGİSİNİN KONUSU VE KOOPERATİFLER

Arazi vergisi ile ilgili düzenlemeler EVK'nın ikinci kısmında yer almaktadır. Kanununun 12 nci maddesine göre; Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu Kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabidir.

Arazi vergisinin mükellefi ise, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.

Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar (EVK md.13).

Kooperatifler de, yukarıda belirtildiği şekilde Türkiye'de bulunan bir arazi veya arsanın maliki veya intifa hakkı sahibi olmaları halinde arazi vergisinin mükellefi olacaklardır.

### B- YARARLANILAN MUAFLIKLAR

EVK'nın 14 ve 15 inci maddelerinde, arazi vergisi ile ilgili olarak daimi ve geçici muafliklara yer verilmiştir. Kanunda, arazi vergisi mükellefiyeti ile ilgili olarak kooperatiflere özgü daimi muafiyet bulunmamaktadır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Belediye ve mücavir olan dışında bulunan araziler arazi vergisinden muaftır. (EVK md. 14/g) Bu muafiyet daimi muafiyet niteliğinde olup, bunun dışında kooperatiflerin yararlanabilecekleri daimi muafiyet hükmü yoktur.

Ancak, 15 inci maddede yer alan geçici muafıklardan diğer arazi vergisi mükellefleri gibi kooperatifler de yararlanabilmektedir.

Kanunun 15 inci maddesine göre aşağıda yazılı araziler geçici olarak arazi vergisinden muaftır:

a) Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl;

b) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl;

c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl;

d) Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar).

Geçici olarak muafıktan istifade için arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi şarttır. Muafiyetler, arazinin tayin olunan cihetlere tahsis edildiği yılı takibeden bütçe yılından başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet bildirim yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

(a) ve (b) fıkralarında yazılı muafiyet konusu arazinin bu fıkralarda gösterilen cihetlere tahsis edilmiş olup olmadığının şartları ile (c) fıkrasına göre geçici muafiyet verilecek haller, bunların şartları ve muafiyet süreleri Tarım ve Orman Bakanlıkları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliği'nin mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belli edilir ve Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulur.

## C- ARAZİ VERGİSİNDE İSTİSNA

Arazi vergisi ile ilgili olarak daimi ve geçici muafıkların yanı sıra, Emlak Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesinde araziler için ihdas edilmiş istisna hükmü de bulunmaktadır. Bu hükme göre; mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 250.000.000<sup>82</sup> (250.000 YTL) lirası arazi vergisinden müstesnadır.

<sup>82</sup> 4369 sayılı Kanunun 81/M-2. maddesiyle değiştirilen ve 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren tutar.



#### D- MATRAH VE NİSPET

Arazi vergisinin matrahı; arazinin EVK'ya göre tespit olunan vergi değeridir (EVK md.17).

Arsa ve araziler için vergi değerinin nasıl tespit edileceği Kanunun 29/a maddesinde açıklanmıştır. Buna göre vergi değeri; arsa ve araziler için, 213 sayılı VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valiliklerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kiraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. (EVK md. 18)

#### E- MÜKELLEFİYETİN BAŞLAMASI VE BİTMESİ

Arazi vergisi mükellefiyeti;

a) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,

b) Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi,

takibeden bütçe yılından itibaren başlar.

Vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın vuku bulduğu tarihi takibeden taksitten itibaren sona erer. (EKV md. 19)

#### F- VERGİNİN TARH VE TAHAKKUKU

Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe





## A. MURAT YILDIZ - YMM

yılıının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verilmediği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29'uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir. (EVK md. 21)

### III- BİLDİRİM VERME VE ÖDEME

EVK'nın 23 üncü maddesine göre; bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez.

Bildirimler;

a) Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde,

b) Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde,

Emlâkın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, münferiden de bildirim verebilirler. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim münferiden verilir.

Elbirliği mülkiyetinde münferiden bildirim verildiği takdirde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır.

Emlak vergisi birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. (EVK md. 30)



## A. MURAT YILDIZ - YMM

Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takibeden bütçe yılından itibaren emlakın vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakî veya hibe yoluyla ahara devir ve temlikî halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir.

### IV- KOOPERATİFLERİN EMLAK VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

#### A- KOOPERATİF ÜYELERİNİN EMLAK VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ VE İKTİSAP TARİHİ<sup>83</sup>

EVK'nın “mükellef” başlığını taşıyan 3 ve 13 üncü maddesinde, bina ve arazi vergisini bina ve arazinin malikinin, varsa intifa hakkı sahibinin, her ikisi de yoksa bina ve araziye malik gibi tasarruf edenlerin ödeyecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm karşısında emlak vergisi mükellefiyeti bakımından kooperatif tüzel kişiliği ile ortakların durumlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekecektir. Kooperatifin bina inşa etmek amacıyla temin ettiği arsa nedeniyle satın alınan tarih itibariyle süresinde emlak vergisi (arsa) beyannamesini vermek suretiyle mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir. Arsa üzerine bina inşa ettirmekle birlikte bu inşaatlar henüz tamamlanmamışsa kooperatifçe arsa vergisi ödenmesine devam edilecektir.

Ortakların bina vergisi mükellefiyeti ise, tapu devirleri de aynı tarihte yapılmak şartıyla inşaatların bitiş tarihini takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır. İnşaatlar bittiği halde ortaklara tapu yoluyla devir edilmemişse kooperatifin bina vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Kooperatif ortakları, binaları adlarına tapu tescil işleminin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar, tapu tescil işlemi bütçe yılının son üç ayı içinde yapılmışsa üç ay içinde ilgili belediyeye bildirimde bulunması gerekir. Emlak (bina) vergisi mükellefiyetlerinin ise adlarına tapu tescil işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlaması gerekmektedir.

#### B- ARSA TAPUSU BULUNMAYAN KOOPERATİFİN BİNA İNŞAATI

Bina inşaatı için tahsis edilmekle beraber arsa tapusu bulunmayan kooperatifin inşa ettiği ancak, ortakları ile ferdi münasebete geçmediği binanın arsası için emlak vergisi mükellefi olması mümkün bulunmamaktadır.<sup>84</sup> Söz konusu arsanın mükellefiyetinin EVK'nın 13 üncü maddesi uyarınca maliki tarafından yerine getirileceği tabiidir. Bu durumda, kooperatifin inşa ettirdiği ve ortakların kullanımına sunulmakla beraber tapuları halen verilmeyen binalar için emlak (bina) vergisi bildirimini vermesi gerekmektedir.

<sup>83</sup> Saim GÜREŞ, Kooperatiflerin ve Kooperatif Üyelerinin Emlak Vergisi Yükümlülüğü, Yaklaşım Dergisi , Aralık 2001 Sayı: 108, sf. 261

<sup>84</sup> Maliye Bakanlığı'nın, 11.06.1996 tarih ve 25690 sayılı yazısı.



### C- ORTAKLAR ADINA TAPU VERİLMESİ<sup>85</sup>

EVK'nın 33 üncü maddesinde, vergi değerini tadil eden sebepler;

- 1 inci fıkrası ile yeni bina inşa edilmesi,
- 6 ncı fıkrası ile de, bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi,

şeklinde sıralanmıştır.

Kooperatifin bina inşa etmek amacıyla temin ettiği arsa üzerine inşa edilen binalar ortaklar adına tapuda devir yapılmadıkça malik olarak kooperatif mükellef durumundadır. Bina inşaatları konut veya işyeri şeklinde olabilir. Binaların inşaat bitim tarihi ile ortaklara tapu devir işlemleri arasında çeşitli nedenlerle işlemlerin gecikmesi gibi hallerde farklı zamanlar olabilmektedir.

Bu durumda, hem arsa, hem de bina yönünden kooperatif tüzel kişiliğinin emlak vergisi mükellefiyeti devam etmektedir. Tapuların ortaklara devredilmesi ile birlikte ortakların mükellefiyeti başlamaktadır. Bu husus mükellefin değişmesi olarak ortaya çıkmakta, her bir ortak tarafından ayrı ayrı emlak vergisi ödenmesi gerekmektedir. Burada bildirim verme süresi ve mükellefiyetin başlaması hususuna açıklık getirilmesi faydalı olacaktır. EVK'nın 23 üncü maddesi ile bildirim verme süresi düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin (b) fıkrasında, bu Kanun'un 33 üncü maddesinde (8 no.lu fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bildirimlerin değişikliğinin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde verileceği hükmü yer almaktadır.

Aynı maddede, yukarıda yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim olayının vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verileceği belirtilmektedir. Bu şekilde verilen bildirimler üzerine mükellefiyet ise, Kanun'un 19 uncu maddesi uyarınca takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır. Mükellefin değişmesi nedeniyle her iki halde bildirim verme süresini birer örnekle açıklamak mümkündür.

#### **Örnek :**

(A) Konut Yapı Kooperatifinin 2004 yılında bina inşaatlarını bitirdiği konutlara ait tapular ortaklara 30.03.2006 tarihinde verilmiştir. Bu durumda, söz konusu bildirim ortaklar tarafından 31.12.2006 tarihine kadar ilgili belediyeye verilmesi gerekmektedir.

#### **Örnek :**

(B) Konut Yapı Kooperatifinin 2004 yılında bina inşaatlarını bitirdiği konutlara ait tapular ortaklara 25.12.2006 tarihinde verilmiştir. Bu durumda, söz konusu binalara ilişkin bildirimlerin ortaklar tarafından 25.03.2006 tarihine kadar verilmesi gerekir.

Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin bildirimlerin inşaatların bitim tarihi itibarıyla kooperatif tarafından verileceği tabiidir.

<sup>85</sup> GÜREŞ, a.g.m. sf. 262



A. MURAT YILDIZ - YMM

## D- MÜLKİYETİ KOOPERATİFE AİT OLUP DAĞITIMI YAPILAN BİNALARA İLİŞKİN BİLDİRİMLERİNİN ORTAKLARCA VERİLMESİ<sup>86</sup>

EVK'nın 33/6 ncı maddesinde, bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefiyetinin değişmesinin vergi değerini tadil eden sebep olduğu, 9/a maddesinde de bina vergisi mükellefiyetinin, bu Kanun'un 33 üncü maddesinin 1-7 numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca, kooperatifler tarafından inşa edilerek yapı kullanma izin belgeleri alınan, ancak ortaklar (iştirakçiler) adına tapuları halen verilmeyen veya örneğin, 2002 yılında biten ve 2004 yılında tapuları verilen binalar için, 2004 yılına ait bina vergisi mükellefi ilgili kooperatiflerdir. Bu nedenle, söz konusu binalara ait bildirim kooperatiflerce verilmesi ve verginin de kooperatiflerce ödenmesi gerekir. Ortakların bina vergisi mükellefiyeti ise, adlarına tapu verildiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır. Ancak, kooperatifler tarafından yaptırılan ve ortaklara dağıtılmakla beraber mülkiyeti henüz kooperatif uhdesinde bulunan binalar için ortaklarca bildirim verilmiş ise verilen bildirimlerin kooperatiflerce verilmiş kabul edilerek ortaklar adına yapılan tarhiyatın terkinini ve tahakkukun kooperatif adına düzeltilmesi uygun görülmüştür.<sup>87</sup>

<sup>86</sup> GÜREŞ, a.g.m. sf. 263

<sup>87</sup> Maliye Bakanlığı'nın, 17.10.1994 tarih ve 70085 sayılı yazısı.



## V- KOOPERATİFLERİN EMLAK VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ İLE İLGİLİ MUKTEZA VE DANIŞTAY KARARLARI<sup>88</sup>

### 1- Kooperatife Ait Arsanın Emlak Vergisinden Muaf Olup Olmadığı Hk.

**Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.01.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6662-156/1805 sayılı muktezası.**

*S.S. .... Kooperatifi tarafından Bakanlığımıza verilen 11.11.1998 tarihli dilekçenin bir örneği ilişik olarak gönderilmiştir.*

*Dilekçede, Kooperatife ait arsanın 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinin ( c ) fıkrası hükmü uyarınca emlak (arsa) vergisinden muaf olup olmadığı hususundaki Bakanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.*

*1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinin 1/C fıkrasında kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin, kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden muaf olduğu belirtilmektedir.*

*1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde, arazi vergisi ile ilgili muaflik hükümleri düzenlenmiş, ancak kooperatiflere ait arazi ve arsalara bu hükümlerde yer verilmemiştir.*

*Öte yandan, Emlak Vergisi Kanununun 41/4 üncü maddesinde, özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflik ve istisna hükümlerinin 1.3.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiş, aynı maddenin 22 nci maddesinde de bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, hükme bağlanmıştır.*

*Bu itibarla, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinin 1/c fıkrası hükmünün doğrudan doğruya emlak vergisi muafiyetini açıkça içermediği gibi, Emlak Vergisi Kanununun 22 ve 41 inci maddeleri hükümleri de yürürlükte bulunduğundan, Kooperatifler Kanununun söz konusu hükmünün emlak vergisi bakımından uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.*

*Bu nedenle, adı geçen Kooperatifin ilişik dilekçede sözü edilen arsasının emlak vergisine tabi tutulması gerekmektedir.*

### 2- Tarım Kredi Kooperatifine Ait Lojmanların Emlak Vergisinden Muaf Olup Olmadığı Hk.

**Danıştay 9. Daire'nin 26.11.1975 tarih ve E. 1973/2475, K. 1975/2060 sayılı kararı.**

<sup>88</sup> Örnek muktezalardaki Bakanlık görüşleri, tereddüte yol açan konunun ait olduğu hesap döneminde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre verilmiş olup, güncel mevzuat için kitabımızdaki açıklamaların dikkate alınması gerekir.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

**ÖZET :** Tarım kredi kooperatiflerinin hizmet binaları dışındaki taşınmazları Emlâk Vergisine tabidir.

Uyuşmazlık, Tarım Kredi Kooperatifinin lojmanlarına bina vergisi muafiyeti tanınmasına ilişkin şikâyet yoluyla düzeltme talebinin Maliye Bakanlığınca reddedilmesinden doğmaktadır. 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 4 üncü maddesine 1610 sayılı Kanunun birinci maddesiyle eklenen ( p ) bendinde Tarım Kredi, Tarım Satış Kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binalarının bina vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanunun 41 inci maddesine 1610 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle eklenen 4 üncü bende göre de; özel kanunların Bina ve Arazi vergilerine ilişkin muaflik ve istisna tanıyan hükümleri 1/3/1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Davacı Kooperatif, 28/4/1972 tarihinde yürürlüğe giren, 1561 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun 19 uncu maddesinin ( B ) bendinde yer alan "Tarım Kredi Kooperatiflerinin taşınmaz malları her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" şeklindeki hükümden bahisle muafiyet iddiasında bulunmaktadır. 17/7/1972 gününde kabul edilen 1610 sayılı Kanunun kabul tarihinin 1581 sayılı Kanundan daha sonra olması haliyle 1610 sayılı Kanunun Emlâk Vergisinde mükellefiyet ve istisnaları düzenleyen en son kanun bulunması ve 1319 sayılı Kanunun 41 inci maddesinin 4 üncü bendine 1610 sayılı kanunla eklenen bende göre özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflik ve istisna tanıyan hükümlerini 1/3/1972 tarihinden itibaren kaldırılması karşısında bu iddiada isabet bulunmamaktadır. Zira, Kanun koyucu daha sonra ortaya koyduğu iradesiyle Tarım Kredi Kooperatiflerinin sadece hizmet binalarını bina vergisinden muaf tutmuştur. 1610 sayılı Kanun özel kanunlarda bulunan diğer muafiyet ve istisna hükümlerini kaldırdığına göre, 1610 sayılı Kanundan daha önce kabul edilen 1581 sayılı Kanundaki hükme dayanılarak lojman binalarının bina vergisinden muaf olduğu kabul edilemez.

### **3- Kooperatifin Sahip Olduğu Taşınmazın Emlak Vergisindeki Kısıtlılık Hükümünden Yararlanıp Yararlanamayacağı Hk.**

**Danıştay 9. Daire'nin 04.02.1999 tarih ve E. 1998/574, K. 1999/427 sayılı kararı.**

**ÖZET :** İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılır. Bu hallerde kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren yapılır. Kısıtlama ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınuncaya ( imar programının kesinleştiği tarihe ) kadar devam eder. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuatla satış, devir, kiralama, inşaat, bakım, onarım, tadilat, genişletme ve ilave yapılması gibi işlemlere izin verilmemesi veya belirli şartlarla izin verilmesi suretiyle tasarrufu sınırlandırılan binalardan, ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük bakanlığınca kabul edilenler bu halleri devam ettiği sürece kısıtlılık hükümlerinden yararlanırlar.

İstem, yükümlünün sahibi olduğu İstanbul ili, Beşiktaş ilçesi, Kuruçeşme mahallesi ... pafta, ... ada, ... parsel sayılı taşınmazın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesinde belirtilen kısıtlılık hükümünden yararlanamayacağına ilişkin davalı idare



## A. MURAT YILDIZ - YMM

işleminin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulmasına ilişkin bulunmaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesinin III. fıkrasında, kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa, ve arazinin vergisinin kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunacağı, aynı maddenin 2350 sayılı Kanunla değişik VII. fıkrasında ise, kısıtlamaların neler olduğunun, süresinin, tevsikin ve kısıtlama koyan kamu organlarının görev ve sorumluluklarının yönetmelikle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

17.11.1986 tarih ve 19284 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 2. maddesinde, imar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufunun kısıtlanmış sayılacağı, bu hallerde kısıtlı olarak vergilemenin, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren yapılacağı, kısıtlamanın ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınıncaya ( imar programının kesinleştiği tarihe ) kadar devam edeceği, aynı Yönetmeliğe 15.5.1987 tarihli Yönetmelikle eklenen 8. maddede ise, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuatla satış, devir, kiralama, inşaat, bakım, onarım, tadilat, genişletme ve ilave yapılması gibi işlemlere izin verilmemesi veya belirli şartlarla izin verilmesi suretiyle tasarrufu sınırlandırılan binalardan, ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük bakanlığınca kabul edilenlerin bu haller devam ettiği sürece kısıtlılık hükümlerinden yararlanacağı hükmü altına alınmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, yükümlünün maliki bulunduğu taşınmazın 22.7.1983 tarihli ve 1/1000 ölçekli Boğaziçi öngörünüm uygulama imar planında kısmen iskan, kısmen yeşil alanda kaldığı, 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun boğaziçi öngörünüm bölgesinde yapılaşmayı yasaklayan 3/g maddesinin 3194 sayılı İmar Kanununun 47. maddesinin 9. fıkrası ile değiştirilerek bu bölgede konut inşaatına izin verildiği, ancak bu hükmün 18.4.1987 tarih ve 19435 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 11.12.1986 tarih ve E: 1985/11, K: 1936/29 sayılı kararı ile iptal edildiği, bu arada uyuşmazlık konusu taşınmaz üzerinde imar mevzuatına aykırı olarak başlanılan konut inşaatlarının 8.3.1984 tarihinde yürürlüğe giren ve kısaca İmar Affi Kanunu olarak nitelendirilen 2981 sayılı İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak bazı İşlemler ve 6785 sayılı İmar Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanundan faydalanarak tamamlandığı ve 12.6.1989 tarihinde kat mülkiyetine geçildiğinin açık olması karşısında kısıtlılıktan söz etmenin imkanı bulunmadığından idarece tesis edilen işlemde mevzuata aykırılık bulunmamıştır.



## SEKİZİNCİ BÖLÜM

# BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV); 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda<sup>89</sup> (Gid.V.K.) düzenlenmiş vergilerinden biridir.

Gerek 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ile gerekse özel kanunlarına istinaden kurulmuş bulunan kooperatiflerle bunların üst kuruluşları faaliyetleri süresinde, BSMV'nin konusunu da oluşturan işlemleri yapabilmekte veya bu işlemlere muhatap olabilmektedirler.

### I- VERGİNİN KONUSU VE KOOPERATİFLER

Gid.V.K.' da, bankalar ve sigorta şirketlerinin, Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde yapılanlar hariç olmak üzere, yaptıkları bütün işlemlerle ilgili kendi lehlerine, her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmuştur.(Gid. V.K. md. 28). Bankerlerin yaptıkları, banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine, nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

Kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım satıma tavassut etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı para toplama işleriyle uğraşanların topladıkları paralarla sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden, komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Diğer taraftan, ikraz işleriyle uğraşanlarla, yukarıda belirtilen işlem ve hizmetlerden herhangi birini devamlı yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar.(Gid. V.K. md.28).

BSMV mükellefleri ise, bu vergiyi ödeme durumundaki banka, banker ve sigorta şirketleridirler.(Gid. V.K. m.30) Ancak belirtilen mükellefler, vergi yükünü, hizmetten yararlananlara yansıtarak aracı mükellef konumunda geçebilmekte hizmetten yararlananlar nihai mükellef olmaktadır.

Kooperatifler ve üst kuruluşları faaliyetlerini sürdürürken, yukarıda belirtildiği üzere, Gid.V.K.'nın, 28 inci maddesi kapsamına giren işlem ve hizmetleri, bir şekilde yapmaya

<sup>89</sup> 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.





## A. MURAT YILDIZ - YMM

başlayıp, süreklilik arz edecek şekilde devam ettirmeleri halinde, verginin konusuyla irtibatlı bulunmaları ve vergiyi doğuran olayı meydana getirmeleri nedeniyle, BSMV mükellefiyetleri söz konusu olmaktadır. Kooperatifler ve üst kuruluşları vergiyi yansıtabildiklerinde, aracı mükellef konumunda bulunmakta, vergiye tabi işlem ve hizmetlerden yararlandıklarında ise, nihai mükellef olmaktadırlar.<sup>90</sup>

## II- KOOPERATİFLERİN YARARLANDIKLARI MUAFLIK VE İSTİSNALAR

Kooperatiflerin faaliyetleri sürecinde, BSMV'yi doğuran olaylar çeşitli şekilde meydana gelebilmektedir. Prensipte mükellefiyeti gerektiren olaylardan bazıları, kooperatifler ve üst kuruluşları nezdinde oluştuğunda, belirli şekil ve şartların da bulunması durumunda, yararlanabilecek muafiyet ve istisnalar vardır.

### A- GİDER VERGİLERİ KANUNU'NDA YER ALAN BSMV İSTİSNASI

Esnaf ve sanatkarlar kefalet kooperatiflerinin kefaleti altındaki esnaf ve sanatkarlara, Türkiye Halk Bankası'nca verilen krediler dolayısıyla anılan paralarda, bu kooperatiflerin ortaklarından **masraf karşılığı** adı altında aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir.(Gid. VK md. 29/m). Ancak bu düzenlemeye göre; istisnanın hem Halk Bankası'na hem de kooperatifin işlemlerine uygulanabilmesi, verilen kredinin kooperatifin kefaletini taşıması şartına bağlıdır. Ayrıca 4369 sayılı Kanunla Gid.VK'nın 29 uncu maddesine eklenen (r) bendinde, kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve Bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar da BSMV'den istisna edilmiştir.

### B- KOOPERATİFLER KANUNU'NDA YER ALAN BSMV MUAFİYETİ

Kooperatifler Kanunu'nda, kooperatifler ve üst kuruluşlarının vergi muafıklarını düzenleyen 93 üncü maddesindeki ilk muafık, BSMV ile ilgili olanıdır. Kooperatifler Kanunu'nun bu maddesine göre, **“kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği, birbirinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden”** muaf kılınmıştır.(KK md. 93/1-a).

Ancak, kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikçe söz konusu vergi muafiyetinden yararlanmayacakları hükmü de şart olarak getirilmiştir.(KK md. 93/4).

### C- TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ İLE İLGİLİ MUAFİYET HÜKMÜ

Tarım kredi kooperatifleri ve üst kuruluşlarının hukuki durumunu düzenleyen, 1581 Sayılı Tarım ve Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun 19 uncu maddesinin (c) bendinde **“Bu kanuna göre kooperatiflerle bölge ve merkez birliklerinin, temin edecekleri krediler ve bunlara ilişkin Merkez Bankası nezdinde ki reeskont muameleleri (...)"** nin gider (banka ve sigorta muameleleri) vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

<sup>90</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.128



## D- TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİ İLE İLGİLİ İSTİSNA HÜKÜMLERİ

TSKBHK'nın 6/c maddesinde; kooperatif ve birliklerin, **“Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar (...) her türlü vergi, resim ve harçtan; müstesnadır.”** Hükmü yer almaktadır. dolayısıyla tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin birbirlerinden ve ortaklarından almış olduğu faiz ve komisyonlar BSMV'den müstesnadır.

## III- VERGİNİN MATRAHI ve ORANI

Gid.VK'nın 31 inci maddesine göre; banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahi 28 inci maddede yazılı paraların tutarıdır. Kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur. Vergi matrahından gider ve vergi adı altında indirim yapılamaz. Bu kanunla alınan BSMV matraha dahil edilmez.

BSMV'nin oranı; Gid.VK'nın 33 üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispeti % 15'tir. Maddenin son fıkrasında; Bakanlar Kurulu'nun, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1'e, bankalar arası kambiyo muamelelerinde ise sifıra kadar indirmeye ve yukarıdaki oranları aşmayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu yetkiye istinaden alınan Bakanlar Kurulu kararlarına göre BSMV oranları şöyledir:

-Bankalararası mevduat muameleleri sonucu lehe alınan paralar üzerinden, (02.09.1998'den itibaren % 1).<sup>91</sup>

-Bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri sonucu lehe alınan paralar üzerinden (02.09.1998'den itibaren % 1).<sup>92</sup>

-Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında lehe alınan paralar üzerinden (15.10.1998'den itibaren % 1).<sup>93</sup>

-Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin vadesi beklenmeksizin satışı nedeniyle lehe alınan paralar üzerinden (15.10.1998'den itibaren % 1).<sup>94</sup>

-Kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden (01.08.2002'den itibaren binde 1).<sup>95</sup>

-Diğer banka ve sigorta muamelelerinde lehe alınan paralar üzerinden (02.09.1998'den itibaren % 5).<sup>96</sup>

<sup>91</sup> 28.08.1998 tarih ve 98/11591 sayılı BKK, 01.09.1998 tarih ve 23450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>92</sup> 28.08.1998 tarih ve 98/11591 sayılı BKK, 01.09.1998 tarih ve 23450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>93</sup> 07.10.1998 tarih ve 98/11795 sayılı BKK, 15.10.1998 tarih ve 23494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>94</sup> 07.10.1998 tarih ve 98/11795 sayılı BKK, 15.10.1998 tarih ve 23494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>95</sup> 24.07.2002 tarih ve 2002/4506 sayılı BKK, 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>96</sup> 28.08.1998 tarih ve 98/11591 sayılı BKK, 01.09.1998 tarih ve 23450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



**A. MURAT YILDIZ - YMM**

#### **IV- VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ**

BSMV tarhiyatı, vergiye tabi olayların meydana geldiği yer vergi dairesince yapılmakta ve vergi mükelleflerinin yazılı beyanları üzerine tarh olunmaktadır. BSMV beyannamelerinde yer alan beyan unsurlarına ilişkin, Gid.V.K.'daki hükümler çerçevesinde, vergi mükellefi kooperatifler ve üst kuruluşları da, bir aylık vergilendirme dönemi içindeki, vergiye tabi işlemlerini bir sonraki ayın 15'inci günü akşamına kadar, işlemlerin vuku bulunduğu yer vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı önemlerle ilgili olarak, durum, yine aynı beyanname ile ve belirtilen sürede vergi dairesine bildirilecektir. Beyannamelere göre tarh ve tahakkuk ettirilen BSMV'nin beyan süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.



## DOKUZUNCU BÖLÜM

### İLAN VE REKLAM VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Belediye Gelirleri Kanunu'nun<sup>97</sup> (BGK) birinci kısmında, belediye vergilerine, ikinci kısmında, belediye harçlarına ilişkin hükümler yer almıştır. Birinci kısımdaki belediye vergilerinden olan, ilan ve reklam vergisinde, istisna ve muaflıklara ilişkin hükümler içeren BGK'nın, 14 üncü maddesi ile kooperatiflere yönelik de muaflıklar getirilmiştir. Bu itibarla kooperatiflerin, ilan ve reklam vergisi açısından, mükellefiyetlerine ilişkin açıklamaların yapılması da, açıklamalar için öngörülen kapsam bakımından lüzumlu bulunmaktadır.<sup>98</sup>

#### I- VERGİNİN MÜKELLEFİ, SORUMLUSU VE KOOPERATİFLER

Belediyelerin sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmaktadır. (BGK, md.12 ).

Yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar da dahil, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler, ilan ve reklam vergisinin mükellefidirler. İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenlerin de sorumlulukları vardır. Bu sorumluluk, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri, mükellef adına ilgili belediyelere yatırmaktan ibarettir (BGK, md. 13). Kooperatifler faaliyetlerini sürdürürken, çeşitli nedenlerle kendi adlarına ilan ve reklam yapmakta veya yaptırmakta, dolayısıyla vergi mükellefiyetleri doğmaktadır. Kooperatiflerin ilan ve reklam vergisiyle ilgili sorumlulukları ise ana sözleşmelerinde ilan ve reklam işlerinin, uğraş konusu olarak gösterilmesiyle ve bu işlerin yine kooperatiflerce mutad olarak ifa edilmeleriyle ilgili bulunmaktadır.<sup>99</sup>

#### II- YARARLANILAN MUAFLIKLAR

BGK'nın, ilan ve reklam vergisiyle ilgili 14 üncü maddesinde, istisna ve muaflıklara yer verilmiştir. Anılan Kanun maddesinin 8 inci bendinde, **“(…) kooperatifler (...) tarafından ülke ürünlerinin ve turizmin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere, hazırlanan her türlü levha ve afişlerle”** yine kooperatifler tarafından, **“Türkiye’deki ticaret, sanayi, tarım ve meslek müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere, yayımlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler”** vergi alınmayacak ilan ve reklamlar olarak belirtilmiştir.

<sup>97</sup> 29.05.1991 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>98</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.160

<sup>99</sup> ÖZTÜFEKÇİ, a.g.e., sf.161



## A. MURAT YILDIZ - YMM

BGK'nın 14 üncü maddesinin diğer bentlerinde yer alan muaflık ve istisna hükümleri ise genel nitelikli olup, bunlardan kooperatiflerin de faaliyetleri sürecinde yararlanmaları söz konusu olabilecekler şunlardır:

- Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar,
- Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar,
- İşletmelerin iştiğal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevsından prospektüs ve tarifnameler,
- Gerçek ve tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışksız levhalar ( Alanı 1/2 metrekareyi aşan levhalar, aşan kısım üzerinden vergiye tabidir ),
- Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar.

### III- TARHİYAT VE ÖDEME

İlan ve reklam vergisi, BGK'nın, 15 inci maddesinde yer alan tarifeye göre alınmakta olup, aynı maddeyle, vergi tarifesinin uygulanmasında uyulacak esaslar belirlenmiştir.

İlan ve reklam vergisi, vergi tarifesinin 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamların yayınlandığı dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine beyan edilmesi üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Beyanname, vergiye tabi ilan ve reklamın, mükellefçe bizzat yapılması halinde, işin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin, bu işi mutad meslek olarak ifa edenlerce yapılması durumunda meslek mensuplarınca, ilan ve reklamın yapıldığı ayı takibeden ayın 20 nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye verilmektedir. Beyan üzerine tarh edilen ilan ve reklam vergileri beyanname verme süresi içinde ödenmekle birlikte, belediye meclislerince, vergi tarifesinin 1, 2 ve 4 üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergilerin yıl içinde iki eşit taksitte alınmasına karar verilebilmektedir. İlan ve reklam vergisi mükellefi olan kooperatif teşekküller, verginin tarh ve tahakkuku ve de ödenmesiyle ilgili olarak, yukarıda açıklanan esaslara tabidirler.



## ONUNCU BÖLÜM

### HARÇLARLA İLGİLİ MÜKELLEFİYETLER

Harçlar, kamu hizmetlerinden yararlananlar tarafından, bu hizmetlere karşılık olarak ödenen paralardır. Harçlar, belli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak ödenmelerine karşın, sunulan hizmetin maliyetiyle, ödenen meblağ arasında orantının bulunması söz konusu değildir.

Kooperatifler de, faaliyetlerini ifa sırasında çeşitli kamu hizmetlerinden yararlanmakta, dolayısıyla çeşitli harçların mükellefi olabilmektedirler.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nda<sup>100</sup> (HK) çeşitli harçlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Adı geçen Kanunun 1 inci maddesine göre, bu kanun kapsamına yargı harçları, noter harçları, tapu kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçları girmektedir.

Kooperatiflerin harçlarla ilgili mükellefiyetleri anlatılırken, söz konusu harçlar hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmeyecek, kooperatiflerin yararlanabildikleri özel nitelikli muafiyet ve istisnalara değinilmekte yetinilecektir.

492 sayılı HK'da her bir harç türü itibariyle ayrı ayrı belirlenmiş olan genel nitelikli muafiyet ve istisnalardan diğer kişi ve kurumlar olduğu gibi kooperatifler de yararlanabilmektedirler. Bunun yanı sıra Kooperatifler Kanunu, TSKBHK ve TKKBK'da kooperatiflere özgü bazı muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir.

#### I- KOOPERATİFLER KANUNU'NDA YER ALAN MUAFLIKLAR

Kooperatifler Kanunu'na göre; kooperatifler aşağıda belirtilen işlemler nedeniyle her nevi harçtan muaftırlar.

- Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi, (KK md. 93/1-b) Kooperatiflerin bu muafıktan yararlanabilmeleri için üst kuruluşla üye olmaları şartı yoktur. (KK md. 93/4)
- Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcıdan, (KK md. 93/1-d) Muafıktan yararlanabilmesi için üst kuruluşa üye olunması zorunluluğu vardır.

<sup>100</sup> 17.7.1964 gün ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



## A. MURAT YILDIZ - YMM

- Kooperatif ortaklarının, Kanun'un 13 üncü maddesine göre, ortaklıktan çıkmak için noter aracılığı ile verecekleri bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir. (KK md. 93/1-e) Muafliktan yararlanılabilmesi için üst kuruluşa üye olunması zorunluluğu vardır.

## II- TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİ İLE İLGİLİ MUAFLIKLAR

TSKBHK'nın 6 ncı maddesine göre; tarım satış kooperatifleri ve birliklerin faaliyetlerinde;

- Kooperatife ortak olmak üzere başvuran üreticilerle ortakların, kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemleri ve bunlarla ilgili kâğıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler her türlü vergi, resim ve harçtan, (TSKBHK md. 6/a)
- Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar, birbirleri ya da üçüncü şahıslarla yaptıkları her türlü gayrimenkul alım satımı (üçüncü şahıslara terettüp eden vergi, resim ve harçlar hariç), ayrıca üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin satışı, bağış ve diğer ivazsız iktisapları ile bütün işleri için düzenlenecek senet, beyanname, taahhütname, sözleşme, vekaletname ve lehlerine yapılacak ipotek ve rehinler kurumlar vergisi ve damga vergisi de dahil olmak üzere her türlü vergi, resim ve harçtan, (TSKBHK md. 6/c)
- Sermaye ve yedek akçeleri ile taşınmaz malları ve bunların gelirleri ihtiyaçları, için satın aldıkları ve alacaklarını tahsil gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve bunların bir önceki sahiplerine geri verilmesi işlemi ile gayrimenkullerine ilişkin cins ve nev'i, isim ve unvan değişiklikleri ile tashihleri her türlü vergi, resim ve harçtan, (TSKBHK md. 6/d)
- Yapacakları kredi işlemlerine ve temin edecekleri kredilere ilişkin senet, beyanname, taahhütname, sözleşme ve sair her türlü belge ile taşınmaz mallarına ait ipotek ve ipotek fekki, taşınır mallara ait rehin ve rehinin kaldırılması işlemleri, vekaletnameler, taahhütname ve sair evrak her türlü vergi, resim ve harçtan, (TSKBHK md. 6/e)
- Kooperatif ve birliklerin defter ve belgelerinin notere tasdik ettirilmesi işlemleri yalnızca noterlik ücretine tabi olup, vergi, resim ve harçtan, (TSKBHK md. 6/h)

müstesnadır.

## III- TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ İLE İLGİLİ MUAFLIKLAR

TKKBK'nın 19 uncu maddesine göre;

A) Bu kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatiflere ortak olmak üzere başvuran üreticilerle, ortakların kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemler ve bunlarla ilgili kâğıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler her türlü resim, harç ve vergiden,



## A. MURAT YILDIZ - YMM

B) Bu kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatifler, bölge ve merkez birlikleri,

a) Kurumlar, gider, gayrimenkul kıymet artışı, intikal ve diğer vergilerden ve icra makamları, resmi daireler ve mahkemeler nezdinde yapacakları, takip ve tahsillerle açacakları tazminat davaları ile ilgili her nevi talep, tebliğ ve kararlar her türlü masraf, vergi, resim ve harçlardan,

b) Sermaye ve yedek akçeleri ile taşınmaz malları ve bunların gelirleri, kendi ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarının tahsili gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve bunların 15 inci madde hükmüne göre sahiplerine geri verilmesi işlemi, bütün vergi, resim ve harçtan,

c) Yapacakları kredi işlerine ilişkin bütün senet, belge, kağıt, defter ve hesap özetleri, taşınmaz mallara ait ipotek ve taşınır mallara ait rehin işlemleri, vekaletnameler, taahhütnameler vesair evrak, bütün resim ve harçtan,

C) Bu kanuna göre kurulan kooperatiflerle bölge ve merkez birliklerinin temin edecekleri krediler ve bunlara ilişkin Merkez Bankası nezdindeki reeskont muameleleri ve bu işlemlere ait bütün senet, belge, vekaletname, taahhütname vesair evrak gider ve diğer vergilerle bütün resim ve harçtan,

muafıdır.

### III- YAPI KOOPERATİFLERİNİN ORTAKLARINA DAĞITACAĞI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN İNDİRİMİLİ TAPU HARCİ ORANI

Yapı kooperatiflerinin ortaklarına dağıtacağı gayrimenkullerin ortaklar adına tescilinde kayıtlı değer üzerinden alınacak tapu harcının oranı, Harçlar Kanunu'na ekli (4) sayılı tarifenin 15 inci sırasına göre **Binde 1,8** dir. Bu oranın geçerli olabilmesi için, kooperatifin yapı kooperatifi olması ve teslimin kooperatif ortaklarına yapılmış olması gerekir. Ortak olmayan kişilere gayrimenkul devrinde ise tapu harcının oranı, aynı tarifenin 20 nci sırasına göre, devreden ve devralan için ayrı ayrı olmak üzere binde 15 tir.





**A. MURAT YILDIZ - YMM**