

## BİR ŞEHİR EFSANESİ: “KOOPERATİFLERİN VERGİSEL AVANTAJLARI”

Yusuf Üstün

Ticaret Başmüfettişi, SMMM, Türkiye, e-mail: ysfstn@hotmail.com

### Giriş

Kooperatifler, Türk Ticaret Kanunu m.124'e göre ticaret şirketleri arasında sayılan, sermaye şirketi olmayan, kendine özgü, karakteristik işleyiş kuralları bulunan bir ortaklıktır. Sermaye şirketlerinin muayyen sermayeli bir yapısı var iken, kooperatiflerin “değişir ortaklı ve sermayeli” dinamik bir yapısı vardır.

Kooperatifler temel amaçları kâr olan ticaret şirketlerinden farklı olarak, sosyal yönleri olan hatta zaman zaman bu sosyal yönleri ağır basan oluşumlardır. Kooperatifler faaliyetleri sırasında, bir sermaye şirketi gibi ortak dışı işlem yaptığında verginin konusuna giren gelir unsurlarını (kazanç ve iratları) elde edebilmektedirler. Bu sebeple de kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmişlerdir.

Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda da bahsedildiği şekliyle, sosyal ve ekonomik fonksiyonları aynı anda bünyesinde barındıran bir yönetim modelidir. Kooperatifler, sosyal fonksiyonları yerine getirdikçe derneklere; ekonomik fonksiyonları yerine getirdikçe sermaye şirketlerine benzer. Bu nedenle kooperatiflerin sosyal bir teşekkül mü, yoksa ekonomik bir ortaklık mı olduğu konusu tartışılmalıdır.

Bu tartışma adeta “*cambaza bak cambaza!*” hikayesinde olduğu gibi yapıladursun, 2006 yılına gelindiğinde Kurumlar Vergisinde yapılan değişikliklerle tüm kooperatif türlerinin gelişiminin ayağına pranga vurulmuş; 2012 yılında Kooperatifçilik Strateji Belgesindeki hedeflere gidilerek tüm sorunları düzeltelim derken, 2018 yılında da kooperatiflerin idari bağlılıklarının unvana göre ve Cumhurbaşkanlığı yönetim sisteminin felsefesine de aykırı bir şekilde 3 ayrı bakanlığa tevdi edilerek bölünmüş, 2021 yılında ise hangi maddesini eleştireceğimizi şaşırtdığımız bir Kooperatifler Kanunu değişikliği ile “kooperatif politikasızlığının” içerisinde kendimizi bulduk.

Bu makalede ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, kooperatiflerin kurum kazançlarının söz konusu vergiden nasıl muaf tutulmadığını ile vergi uygulamasında kooperatiflere yapılan haksızlıklar bir parça dahi olsa ele alınmaya çalışılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Kooperatif, enflasyonla mücadele, vergi muafiyeti, vergi istisnası, ortak içi işlem, ortak dışı işlem, risturn

**Citation/Atıf:** ÜSTÜN, Y. ÇELİK, B. & ASLAN, Ç. (2024). BİR ŞEHİR EFSANESİ: “KOOPERATİFLERİN VERGİSEL AVANTAJLARI”. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(2): 339-345

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Yusuf Üstün  
E-mail: ysfstn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## 1. Ortaklık İçi ve Ortaklık Dışı İşlem Kavramı

KK m.38'in ilk üç fıkrasında ortaklık içi ("ortak içi" de denilmektedir) işlemlerden, dördüncü fıkrasında ise ortaklık dışı ("ortak dışı" da denilmektedir) işlemlerden bahsedilmiştir.

Konu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 4. maddesinde de (k bendi) yer almış ve anılan maddede;

"... Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif anasözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)"

şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Keza KVK 5. maddenin (i) bendinde de aynı ayrıma gidilmek suretiyle;

"Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık sta-

tüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır."

denildiği görülmektedir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin ortaklarıyla, kooperatif/ortaklık konusuna giren konularda yaptığı işlemler, ortaklık içi işlemlerdir. Bu işlemlerden dolayı ortağın kooperatife bıraktığı hasıladan maliyetler çıkarıldıktan sonra kalan tutar kooperatif açısından kâr olmayıp, ortak adına kooperatif hesaplarında tutulan ortağın tasarrufu ve iade edilmesi halinde de "risturn" olarak adlandırılan bir değer hükmündedir.

Aynı şekilde, kooperatifin konusu dışında yapılan işlemlerden kooperatifte kalan bir hasıla olduğunda ise bu işlem ortağın kendisiyle dahi yapılmış olsa; kooperatif hesaplarında bu işlemlerden doğan olumlu fark, artık bir tasarruf olarak değerlendirilemeyen, vergilendirmenin konusuna giren bir kazanç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütün bu açıklamalardan hareketle, kooperatiflerin çalışma prensipleri ile ortaklık içi işlem ile ortaklık dışı işlem arasındaki farkın doğru anlaşılması, hem kooperatifin iç işleyişinde hem de tüm bu işlemlerin vergilendirilmesi aşamalarında oldukça önem arz etmektedir.

## 2. Kooperatifler İçin Kâr ve Zarar

Kooperatifin genel amacı, ortaklarının ekonomilerini iyileştirmek, ortakların ihtiyaçlarını karşılayıp menfaatlerini korumaktır. Bu sebeple kooperatifler için esas olan ortakları ile yaptığı işlerin arttırılmasıdır.

Bu açıdan kooperatif, ortaklarının ekonomilerini geliştirmek amacıyla kurulan içe dönük bir kişi birliği olup, kooperatifler üçüncü kişilerle değil esasen kendi ortakları ile işlem yaparlar.

Bu durumun, kooperatifi diğer ticaret şirketlerinden ayıran temel özelliklerden birisidir. Diğer ticaret şirketlerinde sahip olunması gereken olgu müşteriler olup; normal ko-

şullarda kooperatifler bu müşterileri kendi ortağı yapmak, müşteriler de kooperatife ortak olmak isteyeceklerdir. Yani kooperatifte ortaklık dışı işlem yapıldığındaki durum ile diğer ticaret şirketlerinin normal faaliyetleri birebir örtüşmektedir.

Kooperatifler haricindeki diğer ticaret şirketlerinde, müşterilerle yani üçüncü kişilerle yapılan işlerin artırılması, bu sayede şirketin kazanç elde etmesi amaçtır. Kooperatiflerde ise bu kazanç elde etme amacı yerini kendi kendine yardıma bırakmıştır.

Ortaklık içi işlemler sayesinde ortak, yapılan alış-veriş sonrasında bir miktar kazancı kooperatife bırakmakta, onu da risturn olarak geri alabilmektedir. Dolayısıyla, kooperatifin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden dolayı kısa vadede kooperatifin kazancı olarak görünen hasıla, esasen ortağın kooperatife bir zaman zarfında (risturn olarak alıncaya kadar) emaneten bıraktığı tasarrufudur; kooperatif açısından kâr değildir.

Dolayısıyla, kooperatifler ortaklık içi işlem yaptıklarında hesaplarında biriken hasıla, ortağının kooperatif hesaplarında biriktirdiği tasarrufudur. Tasarruflar ise gelirin unsurlarından birisi olmadığından, esasen verginin konusuna da girmemektedir.

Bu açıdan bakıldığında kooperatif için kâr, ortaklık dışı işlem yapıldığında elde edilen hasıladan kaynaklanmaktadır. Oysa sermaye şirketlerinde bir yıllık faaliyet sonucu olumlu ise "kâr", olumsuz ise "zarar" söz konusu olmaktadır.

Kooperatiflerde ortaklık dışı işlemler sayesinde kâr elde edilmesinden daha önemli olan kavram, ortaklık içi işlemler sayesinde tasarrufun artırılması ve kazancın paylaşılmasıdır. Bu da her kooperatifin faaliyetine göre farklı şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin, işletme konusu ortaklarının tüketim ihtiyaçlarının karşılanması olan bir kooperatifte sonuç, ortakların ihtiyaç duyduğu malların temini, bireysel hizmetlerin ucuza temini olabilir. Konusu ortaklarının kredi ihtiyaçlarını karşılamak olan bir kooperatifte en iyi şartlarda kredi temin etmek olabilir.

Kooperatifin temel amacının ortaklarının ekonomilerinin iyileştirilmesi olması nedeniyle kooperatiflerde kazanç paylaşma amacı ön planda değildir. Bu sebeple kooperatifler için kâr veya zarar kavramları kullanılamaz. Yani kooperatifler amacı gereği kâra yönelmemek zorundadır. Fakat faaliyet sonucunda hesapları olumlu veya olumsuz bir fark verir. Fark olumlu ise kâr, olumsuz ise zarar olarak düşünülebilir.

Kooperatiflerde ortaklık içi ve dışı işlem kavramlarının birbirinden farkını koyan ilginç bir yaklaşıma Vergi Hukukunda da karşılaşılmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın m.4/1-k bendinde 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunun m.88 ile yapılan değişiklikle bu yaklaşım açıkça ortaya konulmakta ve "... Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif anasözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz..." ifadesine rastlanılmaktadır.

Maddenin gerekçesinde, kooperatiflerin ortak dışı işlem yaptıkları takdirde elde edecekleri "kâr"dan dolayı kooperatifçilik amacının dışına çıkmasının önüne geçilmek istenildiğinden bahsedilmiştir. Bu madde değişikliği ile kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortaklık dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olan eski uygulama terk edilmiş, kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine madde metninde yer verilmiştir.

Burada kooperatifler için kavramsal boyutta söz konusu edilen "olumlu gelir gider farkı", kooperatifin "ticari kâr"ını oluşturmaktadır. Oysa ki vergi matrahında dikkate alınan hesaplama ise "mali kâr" üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda, kooperatiflerde mali kâr ve ticari kâr her zaman birbirine eşit olmayabilir.

Konuyu yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda irdelersek, kooperatiflerde vergi matrahının hesaplanmasında doğru yöntem, ortaklık içi işlemlerden kaynaklanan olumlu gelir-gider farkının mali kâra dahil edilmemesidir. Çünkü kişi ya da kurum fark etmeksizin hangi kazanç unsurlarının vergilendirileceği 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde sayılmış (ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar) olup, bunlar arasında tasarruflar sayılmamıştır.

KK'nın bütününde ve özellikle 38 ilâ 41. madde blokunda kooperatifin mali yapısının güçlü olması ön planda tutulmuştur. Bu kapsamda ortaklarla yapılan bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamının yedek akçelere ekleneceği esası getirilmiş, gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılmaması kural olarak benimsenmiştir. Ancak ortakların kooperatifin gelir-gider olumlu farklarından pay almaları konusunda anasözleşmede düzenleme yapılabileceği de öngörülmüştür.

Anasözleşmede gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılabileceği yolunda bir hüküm varsa bu durumda, farkın en az %10'u yedek akçelere eklendikten sonra kalanının dağıtılması söz konusu olabilecektir (KK m.39). Dolayısıyla, anasözleşmeyle de bu fazlaya ilişkin bir dağıtımın öngörülmesi halinde, bu dağıtıma sebep olan hasıla ortakların kooperatif ile yaptıkları işlemlerden kaynaklandığı için dağıtım ortakların kooperatifle yaptıkları muameleleri oranında olacaktır.

### 3. Muafiyet ve İstisna

Vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi öngörülen bir konunun vergi dışında tutulmasına "istisna"; mükellef olması gereken kişi ya da grupların vergi yükümlülüğü dışında kalmalarına da "muafiyet" denir.

Kooperatifler özelinde vergi muafiyeti, kooperatifin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır.

Vergi istisnası ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Yani vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve/veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakın ve/veya işlemin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m.4/k ile kooperatif tüzel kişiliğinin vergi muafiyetinin düzenlenmesi gerekirken, ilk cümlesinden sonuna kadar hatalı bir şekilde verginin konusu -yani vergi istisnası- ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda kooperatiflerin anılan vergiden muafiyet şartlarını düzenleyen 4. madde (k) bendi, "*Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ...*" şeklinde başlayarak, belirtilen konularda faaliyet gösteren kooperatifleri muafiyet kapsamı dışında bırakmıştır.

Oysa, vergi muafiyetleri konulara değil, kişilere uygulanabilecek bir vergi tekniğidir.<sup>1</sup>

Öte yandan, KVK m.4/k'yı referans alan tüm vergisel düzenleme ve özelgelerde de benzer şekilde haksız veya çifte vergilendirme durumlarıyla da karşılaşmaktadır. Kaldı ki, mevcut uygulamada tahsil edilen vergilerin büyük bir çoğunluğu vergiyi doğuran olay (kazanç), muafiyet veya istisna kurallarına da uymamaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "V. Kooperatifçiliğin geliştirilmesi" başlıklı 171'inci maddesinde "*Devlet, millî ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.*" denilmektedir. Aşağıda verilecek örneklerden daha iyi anlaşılacağı üzere, KVK m.4/k'dan kaynaklanan bir dizi fahiş hata-dan ötürü, kooperatifler üzerinden üretimin artırılması ve tüketicinin korunması da engellenmektedir.

Vergi Hukuku açısından açık bir şekilde hatalı olan KVK m.4/k'nın mevcut kurgusu sonucunda doğal olarak bu maddeyi açık-

layan tebliğ ve özelgeler de hatalı olmakta; çifte vergilendirme, peçeleme, tasarrufların vergilendirilmesi ve **Anayasa aykırılık** gibi hukuksal sorun ve tartışmalar ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu maddenin yol açtığı ekonomik tahribatın sonucu, toplumun hissettiği enflasyondur. Şöyle ki, kooperatif faaliyetlerine uygulanan aşırı vergi yükü beraberinde kayıt dışılığı getirmekte, tasarruf eğilimini zayıflatmakta, kooperatif faaliyetlerini anlamsız hale getirmekte, üretim alanında miktar/ fiyat salınımları ile tüketim alanında zincir marketlerin stok devir hızı oyunları ile elde ettikleri aşırı ve faaliyet dışı kârlarını dengeleyecek ve **enflasyonla mücadele** edecek önemli argüman olan kooperatifleri ortadan kaldırmaktadır.

Dolayısıyla, kooperatif faaliyetlerinin Kurumlar Vergisi bağlamında ele alınış şeklindeki bu hata, yaşanan enflasyonist ortamın nedenlerinden birisi olduğu gibi “kooperatiflere vergi avantajlarının sağlandığı” söylemi de bir şehir efsanesinden ibrettir.

#### 4. Kooperatiflerin Vergi Kanunları ve Uygulamaları Karşısındaki Mağduriyetleri

Kooperatifler faaliyetleri sırasında, kurumlar vergisinin konusuna giren gelir unsurlarını (kazanç ve iratları) elde edebilmektedirler. Bu sebeple de vergi kanunlarında kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadır.

Geneli itibarıyla kooperatifler ve kooperatif ortakları, tanınan muafiyet ve istisnalara rağmen, çoğu zaman vergi uygulamalarının mağduru durumuna da düşebilmektedir.

Kooperatiflerde –güya- vergi muafiyetine dair hükümleri içeren KVK'nın 4.maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinin son hali aşağıda aynen alıntılanmıştır:

“k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (...) ilişkin

*hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Ek parantez içi hüküm: 28/11/2017-7061/88 md.)<sup>1</sup> (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler “ortak dışı” işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabii iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*

Yukarıdaki maddenin ilgili Tebliğ ve özelgelerle nasıl uygulandığı ve haksız vergilendirmeye yol açtığına dair birkaç örnekte aşağıda gösterilmiştir:

Örnek 1: Son dönemde sıklıkla kurulan kadın emeğini üretime yönlendiren bir üretim kooperatifi, ortaklarından topladığı aidatlarla bir kısım makine, alet veya tesisleri satın alıp, kendi tesislerinde/atölyede üretim faaliyetlerine başlamış olsun veya ortaklarının evde kendi imkânlarıyla ürettiği ürünlerini kooperatif aracılığıyla pazarlayacak olsun. 314 sayılı Gelir Vergisi Tebliği'nin<sup>4</sup>

m.3/3 hükmüne göre, kooperatif aracılığıyla satılan ürün dolayısıyla kooperatif ortak dışı işlem yaptığı için Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edilmekte (%25), ayrıca bu üründen elde edilen hâsıla ortağa iade edilirken de ayrıca en az %15'lik bir dilimden başlayan Gelir Vergisi Stopajı uygulanarak **haksız bir vergilendirme** yapılmaktadır. Kooperatifin ortaklık dışı işlem yaparak ürün satışından elde ettiği kazanç, zaten Kurumlar Vergisi kapsamına girmekte ve vergilendirilmektedir. Zaten vergilendirilmiş olan kazanç bir kez de ortağa iade işlemi sırasında da vergilendirilmektedir. Oysa bu ortak, ürününü kooperatif üzerinden değil de kendi imkânlarıyla seyyar ve kayıtdışı bir şekilde pazarlasaydı, herhangi bir vergi mükellefiyeti doğmayacaktı. Bu sebeple özellikle kadın kooperatifleri, üretimlerinde kullanacakları tencere, tavayı Koop-Des programı üzerinden destekleneceği hevesiyle kurulmakta, henüz birkaç yıllık faaliyetleri sonucunda ise ağır işletme maliyetleri ve haksız vergi yükü nedeniyle sürdürülebilir olmaktan çıkmaktadır.

Örnek 2: Taşıyıcılar kooperatiflerinde genel giderleri finanse etmek amacıyla ortaklardan aylık olarak tahsil edilen ödentiler için tahsilat makbuzu yerine +%20 KDV içeren fatura düzenlenme zorunluluğu da **haksız vergilendirmeye** bir diğer örnektir.<sup>5</sup> Ortakları esnaf olan taşıyıcı kooperatifleri, kendilerine yüklenen bu haksız külfetten kaçınmak için kooperatif hesapları haricinde ikinci bir kasa hesabı tutmakta ve kayıtdışı işlem yapmaktadır.

Örnek 3: Kooperatiflerin ortaklarından temin ettikleri sütleri, süt olarak satmaları vergi dışı, bu sütleri peynir yoğurt gibi mamul yaparak satmaları ise Kurumlar Vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun doğal sonucu, her süt üreticisinin kendi sütünü kendisinin işlemesi ve satmasıdır. KVK m.4/k'ya istinaden çıkarılan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre<sup>6</sup>, süt mamullerinin kooperatif üzerinden üretilmesi ve satılması, üreticinin bireysel satışından daha pahalı hale gelmiştir.

Örnek 4: Ortaklardan alınan zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutarak zeytinyağı şeklinde ortaklara satılması işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.<sup>7</sup>

Ortağın peynir ya da zeytinyağı üretim maliyetini, birlikte hareket etmek suretiyle aşağıya çekecek bir mekanizmanın hangi kurum kazancını oluşturduğunun izahı gerekir. Aksi durum, her ortağın kendi evinde peynir üretim ya da zeytinyağı sıkım atölyesi kurmasını istemek değil midir? Kaldı ki, bu tutum Anayasanın 171.maddesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Örnek 5: Bir pancar üretim kooperatifi<sup>8</sup> tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmemektedir.<sup>9</sup> Buradaki çelişki, gübre alımının topluca yapılarak indirim sağlanma faaliyetinin tam olarak bir tüketim kooperatifi faaliyeti olduğu halde, KVK m.4/k'da tüketim kooperatiflerinin bu muafiyet kapsamının tamamen dışında tutulmasıdır.

Örnek 6: Bir üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış sayılmaktadır. Hatta, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı olduğu varsayılan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemde doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.<sup>10</sup>

Örnek 7: Yapı kooperatiflerinde de yapılan inşaat işleri karşılığında yüklenicinin kooperatife düzenleyeceği faturaya yansıtacağı %20 KDV'yi kooperatif ortakları aylık ödemelerle zaten üstlenmiş durumdadırlar. Ferdileşmeye geçildiğinde her bağımsız birim için bu kez kooperatifin ortağa düzenleyeceği faturada yer alacak yeni bir KDV, ortağın aynı konuda ödeyeceği ikinci bir vergi, yani çifte vergilendirme anlamına gelmektedir.

KVK m.4/k'yı referans alan **tüm** vergisel düzenleme ve özelgelere de benzer şekilde haksız veya çifte vergilendirme durumlarıyla karşılaşılmaktadır. Anlaşılan o ki, bilerek

veya bilmeyerek atlanılan kritik nokta, kooperatifin bizzat ortağın/kişinin kendisi olduğu bilgisidir.

## 5. Sonuç

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle, KVK m.4/k ile 2006 yılında başlatılmış olan bu uygulamanın, yeni bir madde değişikliği ile düzeltilmesi ve sadece ortaklarla iş görülmesi veya bu kavramın tersi olan, ortak dışı işlem kavramının Kurumlar Vergisi Kanununda yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mevcut uygulamada tahsil edilen vergilerin büyük bir çoğunluğu vergiyi doğuran olay (kazanç), muafiyet veya istisna kurallarına da uymamaktadır.

Kooperatif faaliyetlerinin ele alınmış şeklineki bu hatalı bakış açısı, kanaatimizce bugün içinde bulunduğumuz (2024 yılı) enflasyonist ortamın, fahiş fiyat ve zincir market pervasızlığının da nedenidir. Ekonomimizin ihtiyacı olan tasarrufu vergilendirerek kooperatifçiliğe engel olmak yerine, kendi çalışma dinamizminin sonucu olarak maliyetleri aşağıya çekmeye odaklanmış bir sistemin (kooperatifin) önünü acilen açmamız gerekmektedir.

Konuya yalnızca tüketim kooperatifleri açısından bakıldığında, muafiyet kapsamında yer almayan bu kooperatifler risturn istisnasından da gereği gibi yararlanamadıklarından birçoğu tasfiye aşamasındadır. Kamuyunda “**Kooperatif Market**” olarak bilinen market zinciri de adında kanuna aykırı bir şekilde “kooperatif” kelimesini kullanan bir sermaye şirkettir.<sup>11</sup> Halbuki bu tür kooperatiflerin varlığı, tanzim satış, fahiş fiyat ve zincir marketlerde etiket denetimi yerine, üstelik piyasaya devlet müdahalesi de içermeyen anti-enflasyonist etki yapabilecek bir dinamizm barındırmaktadır.

Yıllık kuruluş sayısı artık sifıra yakın olan tüketim kooperatiflerinin ülke ekonomisine yeniden kazandırılması önem arz etmektedir. Nitekim her türlü mal ve hizmet alım-satımları ile istihdamlarının kayıt altına alınması zorunluluğu bulunduğundan

bu kooperatifler, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli aktörlerinden olacaktır.

## SON NOT

<sup>1</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG

<sup>2</sup> Gerek kooperatif işletim sisteminin gerekse de muafiyet ve istisna tekniklerinin, yeterince bilinmemesi, üstelik bu düzeyin kanunlara inhisar etmesinin yüksek enflasyondan sosyal yardımlaşmaya, yatırım düzeyinin artırılmasından gelir dağılımına çok önemli olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Sadece ortaklarla iş görülmesi veya bu kavramın tersi olan, ortak dışı işlem kavramının KVK’da yeniden düzenlenmelidir.

<sup>3</sup> 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesi ile bu bentte yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve bendin sonuna parantez içi hüküm eklenmiş olup aynı Kanunun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklikler 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>4</sup> 30 Nisan 2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazete

<sup>5</sup> 60 seri no.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin “1.3. Aidatlar” başlıklı bölümü

<sup>6</sup> Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.1.4.1., örnek 1

<sup>7</sup> Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.1.4.1., örnek 2

<sup>8</sup> Bu arada “pancar üretim kooperatifi” diye bir kooperatif bulunmamaktadır.

<sup>9</sup> Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.1.4.1., örnek 3

<sup>10</sup> Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1), m.4.13.3., örnek 1

<sup>11</sup> Bkz. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu m.2/3

## KAYNAKÇA

Kooperatifler İçin Vergi ve Muhasebe Rehberi, Seçkin Yayınları, 2024