

**VERGİLERİN KOOPERATİFLER BAĞLAMINDA YORUMU
TÜRKİYE İÇİN BİR DEĞERLENDİRME**

Mehmet AĞBAL

**Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Dr. Öğr. Üye. Gamze Yıldız ŞEREN KURULAR
2019**

**T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**VERGİLERİN KOOPERATİFLER BAĞLAMINDA YORUMU
TÜRKİYE İÇİN BİR DEĞERLENDİRME**

Mehmet AĞBAL

MALİYE ANABİLİM DALI

DANIŞMAN: Dr. Öğr.Üye Gamze Yıldız ŞEREN KURULAR

TEKİRDAĞ-2019

Her hakkı saklıdır

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ


Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığımı taahhüt ederim.

14 /06/ 2019

Mehmet AĞBAL

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehmet AĞBAL tarafından hazırlanan “Vergilerin Kooperatifler Bağlamında Yorumu Türkiye İçin Bir Değerlendirme” konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca 17.06.2019 Pazartesi günü saat 14.00’da yapılmış olup, tezin kabulüne OYBİRLİĞİ ile karar verilmiştir.

Jüri Başkanı:	Dr.Öğr.Üye Gamze Yıldız ŞEREN KURULAR	Kanaat: Başarılı	İmza: 
Üye:	Dr.Öğr.Üye.Simla GÜZEL	Kanaat: Başarılı	İmza: 
Üye:	Dr.Öğr.Üye. Selçuk TEKİN	Kanaat: Başarılı	İmza: 
Üye:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına

...../...../20.....

Prof. Dr. Rasim YILMAZ

Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum, Enstitü, : Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
ABD : Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Başlığı : Vergilerin Kooperatifler Bağlamında Yorumu Türkiye İçin Bir
Değerlendirme
Tez Yazarı : Mehmet AĞBAL
Tez Danışmanı : Dr. Öğretim Üyesi Gamze Yıldız ŞEREN KURULAR
Tez Türü Yılı: Yüksek Lisans Tezi, 2019
Sayfa Sayısı : 136

Bireylerin günlük yaşamı için ihtiyaç duyduğu yiyecek, giyecek ve barınma gibi temel ihtiyaçlarını, daha verimli ve rasyonel şekilde sağlamak için oluşturulan işbirlikleri kooperatifçiliğin temellerini oluşturmuştur. Endüstri devrimi 19. Yüzyılda modern kooperatifçilik hareketinin doğmasını ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. Türkiye’de kooperatifçilik hareketi Osmanlı Devleti döneminde Mithat Paşa’nın “Memleket Sandıkları” ve Cumhuriyet döneminde Atatürk’ün bir numaralı üyesi olduğu “Ankara Memurin Erzak Kooperatifi” ile gerçekleşmiştir.

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren kooperatiflerin ekonomi içerisinde istenilen seviyede aktif hale gelmesi için kooperatifçilik ilke ve hedefleri de dikkate alınarak, mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. Söz konusu mevzuat düzenlemeleri, başta vergi hukuku olmak üzere pek çok konuda tartışmalı ve yoruma açık hususlar ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada, kooperatiflerin muafiyet şartlarına ilişkin olarak, ortak dışı işlemlerin neler olduğu, ortak içi sayılan işlemler ve iktisadi işletme müessesinin nasıl uygulanacağıyla ilgili görüş ve öneriler sunulacaktır. Yine kooperatif özel kanunları, katma değer vergisi ile diğer vergi ve harç kanunlarında kooperatiflere yönelik düzenlemelere ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerileri açıklanmıştır.

Anahtar kelimeler: Kooperatifçilik, Vergi Hukuku, Vergilendirme.

ABSTRACT

Institution, Institute,	: Namık Kemal University, Institute of Social Sciences,
Department	: Department of Finance
Title	: Interpretation of taxes in the context of the Cooperatives An Evaluation for Turkey
Author	: Mehmet AĞBAL
Adviser	: Lecturer Dr. Gamze Yıldız ŞEREN KURULAR
Type of Thesis, Year	: MA Thesis, 2019
Total Number of Pages	: 136

Collaborations, created to provide basic needs such as food, clothing and shelter for individuals' daily life in a more efficient and rational way, were the foundations of cooperatives. Industrial revolution provided the rising and extensive of the modern cooperative movement in the 19th century. Cooperative movement in Turkey was held during the Ottoman Empire period with Mithat Pasha -“Memleket Sandıkları” and Republic Era period with Atatürk who was the first member of the Cooperative named as “Ankara Memurin Erzak Kooperatifi”.

Since the first years of the Republic Era period, the legislative arrangements have been made in order to enable the cooperatives to become active in the economy at the desired level by taking into account the principles and objectives of the cooperatives. These legislative arrangements have raised polemical and open-ended cases, particularly in tax law. This study covers the opinions and recommendations related with what are non-partner transactions, partner transactions and how to apply economic enterprise based on the exemption conditions of cooperatives. Furthermore, solutions for the problems encountered in the application within cooperative special laws, value added tax and other tax and duty laws are explained.

Keywords: The Cooperative System, Tax Law, Taxation

ÖNSÖZ

Çalışmanın amacı, Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesinde, tartışmalı ve yoruma açık hususlara ilişkin görüş ve öneride bulunmak ve kooperatifçiliğin gelişmesine yönelik vergi sistemi içerisinde yapılacak çalışmalara yer vermektir.

Bu çalışmamın ortaya çıkmasında ve yetişmemde emeği geçen ustalarımın teşekkürü bir borç bilirim. Tez çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimlerinden yararlandığım danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Gamze Yıldız ŞEREN KURULAR’a teşekkür ederim.

Hayatımın her anında yanımda duran, bana destek olan ailem ve sevgili eşime teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖNSÖZ.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLO LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VIII
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM

KOOPERATİFÇİLİĞİN GENEL ESASLARI

1.1. Kooperatif Kavramı	4
1.2. Kooperatif Kavramının Dernekler ve Sermaye Şirketlerinden Farkı	5
1.2.1. Kooperatif İle Derneklerin Farkı	5
1.2.2. Kooperatif İle Sermaye Şirketlerinin Farkı	6
1.3. Tarihsel Perspektiften Kooperatifçilik ve Gelişimi	8
1.3.1. Dünyada Kooperatifçiliğin Tarihi Arka Planı ve Gelişimi.....	8
1.3.2. Türkiye’de Kooperatifçiliğin Tarihi Arka Planı ve Gelişimi.....	11
1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Kooperatifçilik.....	11
1.3.2.2. Cumhuriyet Döneminde Kooperatifçilik.....	12
1.4. Türkiye’de Kooperatiflerin Genel Çerçevesi	14
1.4.1. Türk Kooperatifçilik Mevzuatı	14
1.4.2. Temel Kooperatifçilik Hizmetlerini Yürüten Bakanlıklar ve Bağlı Bulunduğu Bakanlıklar Nezdinde Kooperatiflerin Sınıflandırılması.....	18
1.4.2.1. Kooperatiflerin Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Kapsamında Durumu.....	20
1.4.2.2. Kooperatiflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Özelinde İncelenmesi	22
1.4.2.3. Kooperatiflerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Özelinde İncelenmesi	24
1.4.2.3.1. Tarım Satış Kooperatifleri	25
1.4.2.3.2. Kredi ve Kefalet Kooperatifleri	26
1.4.2.3.3. Tüketim kooperatifleri	27
1.4.2.3.4. Ulaştırma Kooperatifleri	28

1.4.2.3.5.	Yenilenebilir Enerji Üretim Kooperatifleri.....	28
1.4.2.3.6.	Kadın Girişimi Üretim ve İşletme Kooperatifleri.....	29
1.5.	Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye: Kooperatifler Bağlamında Bir Değerlendirme	29

II. BÖLÜM

VERGİSEL AÇIDAN KOOPERATİFLERE BAKIŞ

2.1.	Kooperatiflerin Vergisel Düzenlemelerini Etkileyen Kurumsal Özellikleri...	34
2.1.1.	Kooperatifçiliğin İlkeleri	35
2.1.1.1.	Gönüllü ve Serbest Giriş İlkesi	36
2.1.1.2.	Demokratik Kontrol İlkesi.....	37
2.1.1.3.	Ortakların Ekonomik Katılımı.....	38
2.1.1.3.1.	Sermayeye Sınırlı Faiz Verilmesi.....	40
2.1.1.3.2.	Risturn Verilmesi.....	41
2.1.1.4.	Özerklik ve Bağımsızlık İlkesi	42
2.1.1.5.	Kooperatif Eğitim, Öğretim ve Bilgilendirme İlkesi.....	43
2.1.1.6.	Kooperatiflerle İş Birliği İlkesi	44
2.1.1.7.	Topluma Karşı Sorumlu Olma İlkesi	45
2.1.2.	Kooperatiflerin Değerleri.....	45
2.1.3.	Kooperatiflerin Toplumdaki Yeri ve Faaliyet Alanları	46
2.1.3.1.	Kooperatifler ve Devlet	47
2.1.3.2.	Kooperatifler ve Özel Sektör.....	49
2.1.4.	Kooperatiflerin Fonksiyonları.....	50
2.1.4.1.	İktisadi Destek Fonksiyonu	51
2.1.4.2.	Sosyal Güvenlik Fonksiyonu.....	54
2.1.4.3.	Sosyal Fonksiyon	55
2.2.	Kooperatiflerin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	56
2.2.1.	Kooperatiflerin Vergi Mükellefiyetleri ve Muhasebe Sistemleri	57
2.2.2.	Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları.....	59
2.2.2.1.	Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti	61
2.2.2.1.1.	Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muafiyet Şartları	63
2.2.2.1.2.	Yapı Kooperatiflerinde Muafiyet Uygulaması	70
2.2.2.1.3.	Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi	71
2.2.2.2.	Kooperatiflerin Yaralanabileceği Kurumlar Vergisi İstisnaları	74

2.2.2.2.1. Risturn İstisnası.....	75
2.2.2.2.2. Genel Nitelikli İstisnalar	78
2.2.2.3. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Sorumluluğu	82
2.2.3. Kooperatiflerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumları	82
2.2.4. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumları.....	87
2.2.4.1. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti	88
2.2.4.2. Katma Değer Vergisi Sorumluluğu	90
2.2.4.3. Kooperatiflerde Katma Değer Vergisi İstisnası	91
2.2.5.4. Kooperatiflere Has Bazı İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu	95
2.2.5. Kooperatiflerin Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu	99
2.2.6. Kooperatiflerin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu	100
2.2.7. Kooperatiflerin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu	102
2.2.8. Kooperatiflerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu	103
2.2.9. Kooperatiflerin Harçlar Karşısındaki Durumu	110
2.2.10. Kooperatiflerin Diğer Vergiler Karşısındaki Durumları	112

III. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ HAKKINDA GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

3.1. Kurumlar Vergisi Açısından Görüş ve Öneriler	115
3.1.1. Kooperatiflerin Muafiyet Şartlarına İlişkin Görüş ve Öneriler	117
3.1.2. Kooperatiflerin Risturn İstisnasına İlişkin Görüş ve Öneriler	122
3.2. Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti Açısından Görüş ve Öneriler.....	122
3.3. Diğer Vergi ve Harçlar İle Kooperatif Özel Kanunlarına İlişkin Vergisel Görüş ve Öneriler	123
SONUÇ	125
KAYNAKÇA.....	130

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Kooperatifçilikle İlgili Temel Kanunlar	16
Tablo 2: Mevzuat Analizi.....	17
Tablo 3: Temel Kooperatifçilik Hizmetlerini Yürüten Bakanlıkların İdari Yapılanması.....	18
Tablo 4: Türkiye’de Kooperatifler Ve Ortak Sayıları.....	19
Tablo 5: 2017 Yılında Yapı Kooperatifi Alanı ile İlgili Veriler	20
Tablo 6 : Faal Kooperatif ve Ortaklarının Sayısal Görünümü	25
Tablo 7: Kooperatifler Aracılığıyla Kullanılan Kredilere İlişkin Sayısal Veriler	27
Tablo 8: Yıllar İtibariyle Kooperatiflerde Faal Mükellef Sayısı.....	116

KISALTMALAR LİSTESİ

- a.g.e.** : Adı geçen eser
a.g.m. : Adı geçen makale
BSMV : Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
ÇŞB : Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
DVK : Damga Vergisi Kanunu
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
GTB : Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
GTHB : Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
ICA : Uluslararası Kooperatifler Birliği
KDV : Katma Değer Vergisi
KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu
Koop. K. : 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKGT : Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
s. : Sayfa
SKH : Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TTK : Türk Ticaret Kanunu
VUK : Vergi Usul Kanunu

VERGİLERİN KOOPERATİFLER BAĞLAMINDA YORUMU

TÜRKİYE İÇİN BİR DEĞERLENDİRME

GİRİŞ

Kooperatif ortaklık modeli, ekonomik açıdan yetersiz olan insanların tek başlarına yenemeyeceği güçlükler karşısında ekonomik iş birliğine giderek oluşturulan bir örgütlenme modelidir. Kooperatifçilik faaliyetleri kapsamında dezavantajlı kesimlerin, piyasada varlıklarını sürdürebilmeleri, rekabet ortamına uyum sağlayabilmeleri, ihtiyaçlarını daha ucuz ve kaliteli bir şekilde temin edebilmeleri sağlanmıştır. Buna bağlı olarak bireylerin ve toplumun ekonomik ve sosyal kalkınma gelişmeleri kooperatifçiliğin desteklenmesini ve teşvik edilmesini gerektirmiştir. Gelişmiş ülkelerde kooperatifler, dezavantajlı kesimlerin iş birliği yaptığı model olmaktan çıkmış, sosyo-ekonomik hayatta kurumsal özellikleri, amaçları, ilke ve değerleri ile başarılı girişim örnekleri haline gelmişlerdir. Bu ülkelerde kooperatifler tüketim, taşımacılık, konut, kredi-kefalet gibi sektörlerin yanında muhasebe işleri, hizmet sektörü, işletme danışmanlığı, bilgi işlem, medya, sağlık, eğitim, bilişim teknoloji işletmesi, çevre koruma ve geri dönüşüm ,laboratuvar işletmesi gibi uzmanlık gerektiren alanlarda da küçük işletmelerden milyar dolarlık satışlar yapan işletmelere dönüşmüşlerdir.

Türkiye’de Osmanlı Devleti’nde Mithat Paşa’nın “Memleket Sandıkları” kuruluşunu hizmete açması ile kooperatifçilik hareketi başlamış, bugünkü anlamıyla kooperatifçilik ise Cumhuriyet döneminde başlamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında her alanda olduğu gibi kooperatifçilik düşüncesinin Türkiye’ye yayılması ve kooperatifçiliğin yaygın bir biçimde uygulamaya koyulması devletçi politikalarla olmuştur. Bu anlamda, Atatürk’ün direktifleriyle, bu alanda hizmet edecek Türk Kooperatifçilik Kurumu kurulmuş, yasal düzenlemeler yapılmış ve bizzat kendisinin de üye olduğu kooperatifler kurulmuştur.

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren ekonominin tarıma dayalı olması ve diğer sektörlerin yeterince gelişmemesi nedeniyle kooperatifçilik tarımsal alanda gelişme göstermiştir. Kooperatifler bu alanda, çiftçi ve üreticilerin ürünlerini daha iyi şartlarda değerlendirme, yıkıcı rekabete karşı ekonomik menfaatlerini koruma ve

finansman ihtiyaçlarını karşılama gibi görevleri yerine getirmiştir. 1970’li yıllarda sanayileşme ile birlikte köyden kente göçler başlamıştır. Şehirlerde dar gelirleriyle geçinmeye çalışan aileler ihtiyaçlarını daha az maliyetle karşılamak için tüketim kooperatifleri kurmuşlardır. Diğer taraftan, köyden kente göç, şehirlerde konut ihtiyaçını doğurmuş ve konut ihtiyaçını karşılamak için konut kooperatifleri kurulmuştur. Kooperatiflerin her sektörde alternatif çözümler sunduğu günümüzde, Türkiye’de kadın girişimi üretim ve işletme, yenilenebilir enerji üretim kooperatifleri, çocuk bakım hizmetleri kooperatifleri gibi farklı sektörlerde kooperatif örnekleri görülmektedir. Bu gelişmelere rağmen kooperatifçilik Türkiye’de istenilen seviyede gelişmemiştir.

Kooperatifçiliğin Türkiye’de güvenilir, verimli, etkin, sürdürülebilir bir şekilde uygulanması üzerinde vergilendirilmelerinde izlenecek politikaların önemli etkileri vardır. Temel amaçları kâr elde etmeyip, ortakların ekonomik menfaatlerini korumak olan kooperatifçiliğin özendirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de yapılacak vergi düzenlemelerinde, gelişmiş ülkelerdeki gibi, kooperatifçilik ilkeleri, değerleri göz önünde tutularak, tür ayırt edilmeksizin muafiyet, istisna ve diğer vergisel avantaj düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir.

Kooperatiflerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak hazırlanmış olan bu tezde, ilk olarak kooperatifçilik anlatılmış, kooperatiflerle ilgili genel bilgiler verildikten sonra, bu teşebbüslerin çeşitli vergi kanunları karşısındaki durumları ele alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; kooperatif kavramı, kooperatif ile ilgili tanımlar ve özelliklerine ilişkin bilgiler verilmiş, kooperatifler ve diğer kurumlar arasındaki farklılıklar açıklanmış, tarihsel perspektiften kooperatifçiliğin dünyada ve Türkiye’deki doğuşu ve gelişimi, Türkiye’de kooperatiflerin genel durumu, türleri ve gelişmiş ülkelere kıyasla değerlendirilmesi ile ilgili bilgiler aktarılarak Türkiye’de kooperatifçiliğin sorunlarına değinilmiştir.

Kooperatiflerin vergisel açıdan ele alındığı ikinci bölümde ise öncelikle kooperatiflerin vergisel düzenlemelerini etkileyen ilke ve değerleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Bu bölümde kooperatiflerin vergisel ödevlerine değinildikten sonra; kooperatiflerin mükellefiyet ve sorumlulukları ele alınmıştır. Çalışmada ele alınan vergi türleri, gelir vergisi, emlak vergisi, kurumlar vergisi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), katma değer vergisi (KDV), veraset ve intikal vergisi,

damga vergisi, ilan ve reklam vergisi ile harçlardır. İncelemeye konu vergi türleri ve bunlara ilişkin açıklamalar yapılırken Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesinde mevcut durumu ortaya koyacağı düşünülen detaylı bilgilere yer verilmiştir. Kuşkusuz, kooperatiflerin inceleme konumuz dışında da yerine getirdikleri vergi ve harç mükellefiyetleri ve de sorumlulukları vardır.

Son olarak üçüncü bölümde ise; kooperatiflerin kurumsal özellikleri, amaçları, ilke ve değerleri sahip oldukları işleyiş tarzları açısından sürdürdükleri faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak, vergisel düzenlemelerin bahsi geçen ilke ve değerleri esas almadan yapıldığı ve bu nedenle amaçlanan her sektörde avantajlı çözümler sunan güvenilir, verimli, etkin, sürdürülebilir kooperatifçiliği özendirerek, başarılı kılacak teşvik ve desteği sağlamadığına değinilmiştir. Bu düzenlemelere ilişkin kooperatif düşüncesi ön planda tutularak değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir. Bu bölümde ayrıca kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetleri açısından uygulamada karşılaşılabilecek hususlara yönelik bir takım görüş ve önerilere yer verilmiştir.

I. BÖLÜM

KOOPERATİFÇİLİĞİN GENEL ESASLARI

1.1. Kooperatif Kavramı

Kelime anlamı olarak kooperatif kavramı, Latince “cooperation” kelimesinden doğmuş, sözcük anlamı olarak, ortak amaç için karşılıklı yardım ve dayanışma suretiyle birlikte çalışma anlamındadır. Kooperatiflerin değişik amaçlara kolaylıkla uygulanabilen esnek bir yapısı olduğu için evrensel bir tanımını saptamak güçtür. Ancak kooperatifçiliğin kimi gayelere ulaştıran bir araç olduğuna dair bir görüş birliği söz konusudur¹.

Kavramın ne olduğunun tam olarak anlaşılması için ekonomik ve hukuksal olarak yapılan tanımlara yer vermek yerinde olacaktır.

Uluslararası Kooperatifler Birliği'nin (ICA) tanımına göre kooperatif kişilerin sosyal, ekonomik, kültürel ihtiyaçlarını, arzularını karşılayabilmek gayesiyle bir araya gelen kişilerin oluşturduğu, demokratik olarak yönetilen özerk yapıdır².

Hukuksal tanımı 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu (Koop. K.)'nun 5146 sayılı Kanunla değişik 1'inci maddesinde şu şekilde yapılmıştır: “*Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.*”

Kooperatif ve kooperatifçilik kavramının tam olarak ortaya konulabilmesi adına aşağıda yer alan özellikleri de burada belirtmek gerekmektedir³.

- Tüketim, kredi, konut, ulaşım ve üretim gibi ortakların ekonomik çıkarlarını, meslek ve geçinmeleriyle ilgili ihtiyaçları sağlamak ve bunu korumak için kurulurlar.

¹ Rıdvan KARALAR, *Kooperatif İşletmeler*, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1975, s. 34.

² Ziya Gökalp MÜLAYİM, *Kooperatifçilik*, 4. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2003, s. 68.

³ Murat BAŞARAN, “Tarımsal Amaçlı Üretim Satış Kooperatiflerinin (Ve Birliklerinin) Vergilendirilmesi Üzerine Notlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, Sayı: 165, İstanbul, 2002, s. 46.

- Kooperatifler tüzel kişiliğe haizdir.
- Ortaklar, karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma amacıyla hareket ederler
- Gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulabilirler.
- Kooperatiflerde ortak sayısı ve sermaye yapısı itibariyle esnekler; değişebilir.
- Kooperatifler özerk ve bağımsız bir yapıya sahip olup, bu yapı ortaklar tarafından demokratik olarak yönetilir.

1.2. Kooperatif Kavramının Dernekler ve Sermaye Şirketlerinden Farkı

Türk hukukunda kooperatiflerin amacı Koop. K.'nu 1. Maddesine göre *“ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak olan ortaklıklar”* olarak belirlenmiştir. Kişiyi öne çıkaran, onun günlük geçinmesi için ihtiyaç duyduğu yiyecek ve giyeceğin teminini ekonomik gelişimini ön plana alan kooperatifler ile diğer teşekküller arasında önemli farklılıklar vardır. Kooperatiflerin kurumsal özelliklerini, amaçlarını, ilke ve değerlerini, sahip oldukları işleyiş farklılıklarını diğer teşekküllerle karşılaştırarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1.2.1. Kooperatif İle Derneklerin Farkı

Kooperatifler, kişi birlikleri arasından daha çok kamuya yararlı bir kuruluş olan dernekler kavramı ile karıştırılmaktadır. Benzetildikleri yönlerin başında her ikisinde de ortak bir amacın ön planda olması gelmektedir. Ancak, farklı amaçların ön planda olması bu kavramlar için esas ayırıcı özelliktir. Şöyle ki, kooperatifin amacı ortağın ana sözleşmede yer alan konu ve kuruluş amacına uygun belirli ekonomik menfaatleri sağlamaktır. Derneklerde ise ekonomik nitelikte amaç çok istisnai bazı durumlarda söz konusu olmaktadır. Derneklerin kuruluş amaçları, kazanç paylaşımı dışında anayasa ve kanunlarla yasaklanmamış ve konusu suç teşkil etmeyen bilime,

iyiliğe, güzelleştirmeye, özendirmeye veya okutmaya yönelik veya bunlara benzer nitelikte ideal amaçlardır⁴.

Kooperatiflerde bireyler amaca yönelik iş gücü, parasal katkılarını kefalet, karşılıklı yardım, dayanışma gibi yollarla sağlarken derneklerde amaca ulaşmak için kişisel beceri ve başarı ön plandadır⁵.

Kooperatiflerde kuruluş amacına uygun olarak, kooperatif ortakların sosyal ve ekonomik ihtiyaçları yine ortaklar tarafından sağlanır. Bu durumda kooperatiflerde amacın kendi kendine yardım olduğu da söylenebilir⁶. Derneklerde ise, birden çok kişi bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirerek kurucularından başka kişilere hizmet etmek gibi daha manevi, daha idealist bir amaç vardır⁷.

Kooperatiflerin vergiden muaf olmaları söz konusudur. Muafiyetinin sağlanması şartlarından biri, ana sözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesine dair hükümlere yer vermesidir⁸. Derneklerde ise kamu yararına çalışan dernek konumuna haiz olması birçok vergi teşvikini beraberinde getirmektedir. Derneklerin amacı faaliyetlerinin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte olmasıdır⁹.

Kooperatiflerde ortakların birbirlerine ve yönetim organlarına olan güveni kooperatif ortağının bağlılığı açısından önemli bir değişkendir. Kooperatif ortaklarında güven, dürüstlük ve sadakat gibi özellikler kooperatiflerin başarısını belirler. Derneklerde ise idealist amaçlar güdüldüğünden dernek üyelerinin aynı amacı paylaştıklarını bilmelerinin dışında birbirlerine aşırı güven duymaları da gerekmemektedir¹⁰.

1.2.2. Kooperatif İle Sermaye Şirketlerinin Farkı

Kooperatiflerde amaç ortakların belirli ekonomik ve sosyal menfaatleri sağlamaktır. Kooperatifçilikte bireyin günlük yaşamı için ihtiyaç duyduğu yiyecek,

⁴ Ünal TEKİNALP- Reha POROY- Ersin ÇAMOĞLU, *Ortaklar ve Kooperatifler Hukuku*, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2000, s. 901.

⁵ A.g.e., s. 901.

⁶ A.g.e., s. 902.

⁷ Halil İbrahim OYMAN, *Derneklerde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları*, (Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe- Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), Kayseri 2015, s.12-13.

⁸ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, *Kooperatifler İçin Vergi Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 52.

⁹ Halil İbrahim OYMAN, a.g.e, s. 13.

¹⁰ A.g.e, s. 13.

giyecek ve barınma gibi temel ihtiyaçları daha uygun fiyatla; mesleği için gerekli araç ve gereçleri kolaylıkla temini amaçlanır¹¹. Sermaye şirketlerinde ise tek amaç kâr elde etmektir. Yapılan işin doğası gereği kar elde etme güdüsü bazı iş kolları ve sektörlerde toplumsal faydayı beraberinde getirirse de, esas amaç şirketin karlılığı ve devamlılığıdır¹².

Kooperatiflerde gayeye ulaşmak adına karşılıklı yardım, dayanışma gibi hususlar ön plandayken; sermaye şirketlerinde ortakların şahsi emeklerinin rolü olmayıp sermaye ön plandadır.

Kooperatiflerde ortak dışı işlemler kuruluş amaçlarına uygun olarak sınırlı tutulmuştur. Bu nedenle, teşebbüs sahipleri ile müşteriler aynı kişilerdir. Ticari şirketlerde ise teşebbüs sahipleri ile şirketin sunmuş olduğu teslim ve hizmetlerden yararlananlar, yani müşteriler farklı kişilerdir¹³.

Kooperatiflerde hak ve yükümlüklerde ortaklar arasında kanunda yer alan istisnalar hariç eşitlik esastır. Her ortağın oy hakkı vardır. Sermayenin fazla olması ise oy hakkını fazlaştırmamaktadır. Ticaret şirketlerinde oy hakkı hisse oranına göre belirlenir. Ortakların sermayedeki hisse oranı arttıkça oy hakkı da artmaktadır¹⁴.

Kooperatiflerde ortakların sermaye katılım oranlarının bir önemi bulunmadığından, elde edilen gelir-gider farkları ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemler baz alınarak gerçekleştirilir. Kooperatiflerde sermayeye sınırlı faiz verilmesi öngörülmüştür. Şirketlerde ise şirketin elde ettiği karlar, sermaye sahiplerine sermaye payları esas alınarak kar payı olarak dağıtılır¹⁵.

Kooperatiflerde ortaklık paylarının devri Koop. K.'nda ve ana sözleşmelerinde belirtilen ve bir takım kayıt ve şartlara bağlanmıştır. Sermaye şirketlerinde ise ortaklık paylarını temsil eden kağıtlar borsalarda serbestçe alınır, satılır ve şirket ortakları anlık değişebilir¹⁶.

¹¹ A.g.e., s. 901.

¹² Taner TAN, "Kooperatif Muafiyetine İlişkin Bazı Tartışmalı Konular", *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık, Sayı: 303, 2013, s. 132.

¹³ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 53.

¹⁴ A.g.e., s. 53.

¹⁵ Taner TAN, a.g.m, s. 133.

¹⁶ Sosyal Ekonomi, Kooperatiflerin Sermaye Şirketlerinden Farkı, <https://sosyalekonomi.org/kooperatiflerin-sirketlerden-farki/>, (20.02.2019), s. 3.

1.3. Tarihsel Perspektiften Kooperatifçilik ve Gelişimi

Bu bölümde kooperatifçiliğin ve gelişiminin tarihsel bir perspektiften ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda gerek dünya gerek Türkiye kapsamında ele alınmıştır.

1.3.1. Dünyada Kooperatifçiliğin Tarihi Arka Planı ve Gelişimi

Kooperatifçiliğin ne kendisi ne de amacı yasa koyucu tarafından belirlenmiştir. Kooperatifleri ihtiyaçlar kendiliğinden ortaya çıkarmıştır. Kooperatifçilik düşüncesinin temel güdüsü kişi ihtiyaçlarının sağlanması olduğu için, ülkelerin sosyal kültürel, ekonomik ve siyasal durumlarla bağlantılı olarak her ülkede farklı özellikler göstermiştir.

Bilimsel olarak ilk defa temellerinin Robert Owen tarafından ortaya konulduğu kabul edilir. İngiltere’de Owen ve Dr. William King gibi kişiler tüketiciler üzerinde yapılan çalışmaları sonucunda tüketim kooperatifi kurmuşlardır¹⁷. İlk modern kooperatif işletmesi İngiltere Manchester kentinin Rochdale kasabasında 1844 senesinde pamuk fabrikalarında çalışan 28 dokuma işçisi tarafından kurulmuştur (Rochdale Equitable Pioneers Society). Düşük ücretler ve kötü çalışma koşulları altında çalışan dokuma işçileri, zamanla ihtiyaç uydıkları temel gıdaları da karşılayamadıklarında, kıt kaynaklarını bir araya getirip, birlikte çalışarak temel ürünlere daha düşük bir fiyata erişebileceklerini fark edip, işletme kurmuşlardır. Başlangıçta, işletmede satılık sadece dört ürün vardı: tereyağı, un, yulaf ezmesi, şeker. İşletmeyi müşterilere dürüstlük, açıklık ve saygı ile muamele edilmesi, ortakların katkısı olan kârları paylaşabilme ve yönetimde herkesin söz hakkı olduğu demokratik yapı olması gerektiği üzerine kurmuşlardır¹⁸.

Fransa’da Charles Foorier ile sonraları Charles Gide tarafından kooperatif benzeri prodüktif kuruluşlar düşüncesi gelişmiştir. Almanya ise Frderich Wilhem Raiffeisen ve Wilhelm Haas esnaf kooperatifçiliği ve tarım kredi kooperatifçiliğinde ilerleme kaydetmiştir. Almanya’da Friedrich Wilhelm Raiffeisen tarafından kurulan

¹⁷ Reha POROY-Ünal TEKİNALP-Ersin ÇAMOĞLU, a.g.e., s. 902.

¹⁸ Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), History of the cooperative movement, <https://www.ica.coop/en/cooperatives/history-cooperative-movement>, (02.02.2019), s. 1.

kredi birlikleri modeli dünya genelinde finansal kooperatiflerin büyümesine ilham kaynağı olmuştur¹⁹.

Teknolojinin gelişmesi, ekonomide insan gücüyle çalışan araç ve gereçlerin yerini makine, araç ve gereçlerin alması kooperatifi ortaklarının da gayelerini mümkün kılabilme adına söz konusu araçları kullanmaya mecbur bırakmıştır. Kooperatiflerde artık insan gücünden ziyade yardım, dayanışma ve kefalet makine alım ve kullanımını üzerinde yoğunlaşmıştır²⁰.

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler ve endüstri devrimi 19'uncu yüzyılda modern kooperatifçilik hareketinin doğmasını ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. Kooperatifleri ticari hayatta etkinliğinin artması, faaliyet konularının çeşitlenmesi ve finansal ihtiyaçlar diğer ülkelerdeki kooperatiflerle ticari ilişkileri beraberinde getirmiştir. Bu durum kooperatiflerin uluslararası güç birliği oluşturulma sürecini başlatmıştır²¹.

Kooperatifler, 19 Ağustos 1895 tarihinde Londra'da, 1. Kooperatif Kongresi sırasında Uluslararası Kooperatif İttifakını (ICA) kurmuştur. ABD, Arjantin, İngiltere, Almanya Danimarka, Fransa, Hollanda, Hindistan, İtalya, İsviçre, Belçika Sırbistan Avustralya'dan gelen kooperatiflerden delegeler katılımında bulunmuştur. ICA'nın Merkezi Brüksel'dedir. ICA Afrika, Amerika, Asya-Pasifik ve Avrupa olmak üzere 4 bölgeye ayrılmıştır. 2018 yılı verileri doğrultusunda örgüte 107 ülkeden 308 örgüt üyedir. Uluslararası Kooperatif İttifakı, temsil ettiği kişi sayısına göre bugün dünyanın en büyük sivil toplum kuruluşlarından biridir. İttifak bünyesindeki kooperatifler; tarım, sanayi, bankacılık, sağlık, balıkçılık, eğitim, konut, sigorta, emek, taşımacılık, enerji, turizm, tüketim gibi alanlarda faaliyet göstermektedirler²².

ICA verilerine göre; dünyada insanların % 12'si (en az), dünyada 3 milyon kooperatiften birinin bir ortağıdır. Kooperatifler, istihdam edilen nüfusun %10'una iş olanakları sunmaktadır. 2017'de dünyanın en büyük 300 kooperatif kuruluşu farklı sektörlerde faaliyet göstermiştir. Bunlar bankacılık ve finansal hizmetler, sağlık eğitim ve sosyal bakım, sigorta, tarım, toptan ve perakende ticaret, sanayi ve kamu

¹⁹ Rıdvan KARALAR, *a.g.e.*, s. 32.

²⁰ Sebahattin KARANLIK, *Kooperatifler ve Muhasebesi*, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2009, s.5.

²¹ Ag.m., s. 1.

²² Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), The World Cooperative Monitor, <https://monitor.coop/en>, (02.02.2019), s. 1.

hizmetleri, diğer hizmetler olmak üzere iki trilyon doların üzerinde toplam ciro elde etmiştir²³. Bu sektörler arasında en yüksek pay ise %35 ile tarım sektöründe olup unu %32 ile sigorta sektörü takip etmektedir.

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 2012 senesini “Uluslararası Kooperatifler Yılı” ilan etmiştir. “*Kooperatif İşletmeler Daha İyi Bir Dünya Kurar*” felsefesiyle kooperatiflerin yoksulluğun azaltılmasına, istihdam yaratılmasına, katkıda bulunması amaçlanmaktadır. Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri 2017’de sunduğu raporla, Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine (SKH) ulaşılmasında kooperatiflerin önemine dikkati çekmiştir²⁴.

Dünya nüfusunun üçte ikisine sahip olup, küresel ekonominin %85’ini oluşturan G-20 ülkelerindeki istihdamın %12’si kooperatifler tarafından yaratılmıştır²⁵. Kooperatifçiliğin başarılı şekilde uygulandığı Almanya, Amerika ve İngiltere ile genel olarak AB ülkeleri gibi serbest piyasa ekonomilerine bakıldığında, kooperatifçiliğin ekonomide önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. 81 milyonu aşkın bir nüfusa sahip olan Almanya’da her dört kişiden birisi kooperatif ortağıdır. Almanya’daki kooperatifçilik sektörünün 31.12.2017 tarihli mevcut durumuna bakıldığında 5.514 adet kooperatif bulunmaktadır. Bu kooperatiflerden kredi birliklerinin sayısı 915 olup, aktif büyüklükleri 891 milyar EURO’dur. Tarımsal kooperatiflerin sayısı 2.104 olup yıllık cirosu 62 milyar EURO’dur.²⁶ Alman bahçecilerinin, çiftçilerinin, şarap bağcılarının neredeyse tamamı kooperatif üyesidir. Perakendecilerin %75’i, zanaatkarların % 60’ı, fırıncıların ve kasapların %90’ı, bağımsız vergi müşavirlerinin %65’inden fazlası bir kooperatifin üyesidir²⁷.

Kooperatifçilik konusunda oldukça basit düzenlemelerin bulunduğu ABD’de yıllık 650 milyar Amerikan Doları daha fazla geliri olan yaklaşık 29 bin kooperatif, 2

²³ Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), Facts and figures, <https://www.ica.coop/en/cooperatives/facts-and-figures>, (02.02.2019), s. 1.

²⁴ Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), Co-operative enterprises are in a “unique position to help to promote the 2030 Agenda”, says UN Secretary-General Report, <https://ica.coop/en/media/news/co-operative-enterprises-are-in-a-unique-position-to-help-to-promote-the-2030-agenda>, (02.02.2019), s. 1.

²⁵ T.C. GTB, *G-20 Ülkelerinde Kooperatifçilik*, Ankara, 2015, http://koop.ticaret.gov.tr/data/5697bd461a79f5d2d018c237/G20_kitapcik%2002.12.2015%20son%20son%20son.pdf, (02.02.2019), s. 7.

²⁶ Deutscher Genossenschafts und Raiffeisenverband DGRV (Alman Kooperatifi ve Raiffeisen Derneği), Zahlen & Fakten, (02.02.2019), <https://www.dgrv.de/de/ueberuns/zahlenfakten.html>, (02.02.2019), s. 1.

²⁷ Deutscher Genossenschafts und Raiffeisenverband DGRV (Alman Kooperatifi ve Raiffeisen Derneği), Über Uns, <https://www.dgrv.de/de/ueberuns.html>, (02.02.2019), s. 1.

milyondan fazla kişiye istihdam yaratmaktadır²⁸. İngiltere’de toplam 7.226 bağımsız kooperatifin yıllık cirosu 2018 yılı itibariyle 36.1 milyar EURO’dur. Doğrudan kooperatifler aracılığıyla, neredeyse 235.000 kişi geçimini kazanmaktadır²⁹.

Topraklarının büyük bir kısmı Avrupa kıtasında bulunan 28 ülkenin üyeliği ile oluşan Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde kooperatifçilik 19. yüzyılda başlamış olup ekonominin içerisinde kooperatif işletmelerin sayısı yaklaşık 250.000 tanedir. Söz konusu kooperatifler çoğu üye devletlerde önemli sektörlerde ciddi pazar paylarına sahiptir. Örneğin, 2015 yılı verilerine göre ülke bazında tarım sektöründe kooperatiflerin payı Finlandiya’da %79, İtalya’da %55, Hollanda’da %83, Fransa’da %50’dir. Ormancılıkta kooperatiflerin sahip olduğu sektör payı İsveç’te %60, Finlandiya’da %31’lerde seyretmektedir. Bir diğer önemli sektör olan bankacılıkta kooperatifler Fransa’da %50 oranında yüksek bir paya sahipken Avusturya ve Finlandiya’da kooperatifler yaklaşık %30’luk bir sektör payına sahiptir. Sağlık ve ilaç sektöründe kooperatiflerin payı İspanya’da %21, Belçika’da %18 civarındadır. Perakende sektöründe tüketici kooperatifleri Finlandiya’da %36 ve İsveç’te %20 pazar payına sahiptir. İtalya’da kooperatifler toplam ekonominin %15’ini temsil etmektedir³⁰.

1.3.2. Türkiye’de Kooperatifçiliğin Tarihi Arka Planı ve Gelişimi

Bu bölümde, Türkiye’de kooperatifçilik Cumhuriyet dönemi ve sonrası olmak üzere iki temel tarihsel ayırımda irdelenmiştir.

1.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Kooperatifçilik

Osmanlı döneminde Mithat Paşa’nın “Memleket Sandıkları”nı hizmete açması ile Türkiye’de kooperatifçilik başlamıştır. Mithat Paşa Niş valisi olduğu dönem ve sonraları Silistre ile Vidin’in birleşmesiyle oluşan Tuna vilayetinde valiyken, köylünün kredi ihtiyacını karşılamak için kurumsal bir yapıya ihtiyaç olduğunu görmüştür. Tuna vilayetinin “Piro” kasabasında 1863 (1280) yılında kurmuş olduğu bu teşkilat 1867 yılında da resmiyet kazanmıştır. “Memleket Sandığı” adı verilen bu

²⁸ The National Cooperative Business Association Clusa International (Clusa Ulusal Kooperatif İş Birliği), 2017 Annual Report, <https://ncbaclusa.coop/content/uploads/2018/10/NCBA-AR-2017.pdf>, (02.02.2019), s. 4.

²⁹ Co-operative UK (Kooperatifler Birleşik Krallık), The Co-operative Economy 2018, <http://reports.uk.coop/economy2018/>, (02.02.2019), s. 2.

³⁰ T.C. GTB, *G-20 Ülkelerinde Kooperatifçilik*, Ankara, 2015, (02.02.2019), s. 29.

teşkilatla atılan ilk adım II. Meşrutiyet yıllarında ve Cumhuriyet döneminde sosyal, ekonomik ve siyasi koşullara göre aşama aşama gelişme göstermiştir³¹.

II. Meşrutiyet döneminde kooperatiflerle ilgili çalışma yapan ve bu düşüncenin yayılmasını sağlayan en etkili olan isimlerden birisi Ahmet Cevat Emre'dir. Genel olarak kooperatiflerin ihtiyaç duyulan eşyayı üreticiden alarak, arada kazanç elde eden aracılara uzaklaştırıp tüketicilere üretilenleri sunma kolaylığı sağladığını belirtir. Ahmet Cevat Emre ile hız kazanmış olan kooperatifçilik hareketi Cemal Bey'in (Ticaret ve Ziraat Nezareti Kalem-i Mahsus Müdürü) yazıları ile devam etmiştir. Kooperatifçilik hukuk tarihimizdeki en önemli aşama Kooperatif Şirketler Kanun Layihası ve Esbab-ı Mucibesinin 1914'te meclise sunulmasıdır. I. Dünya Savaşı nedeniyle yürürlüğe girmeyen bu tasarı iki ve daha fazla kooperatif şirketin bir heyet kurabilecekleri gibi maddeleri içeren 88 maddeden oluşmaktadır³².

Mithat Paşa'nın öncülüğünü yapmış olduğu kredi kooperatifçiliğinden sonra ülkemizde kooperatifçilik uzun süre duraklamıştır. 1913 ve 1914 yıllarında İstanbul'da bazı tüketici grupları tüketim kooperatifleri kurmuşlardır. Ayrıca 1914 yılında İzmir'de TARİŞ'in temeli "Kooperatif Aydın İncir Müstahsilleri Ortaklığı" kurulmuştur.

1.3.2.2. Cumhuriyet Döneminde Kooperatifçilik

Günümüzdeki manasıyla kooperatifçiliğin Cumhuriyet döneminde başladığını ifade etmek mümkündür. 24 Mart 1925 tarih ve 586 sayılı yasa ile Ankara'da "Ankara Memurin Erzak Kooperatifi" kurulmuş ve Atatürk bir numaralı üye, İsmet Paşa ise iki numaralı üye olmuştur³³.

Cumhuriyet sonrasında 21.4.1924 tarihli, 498 sayılı "*İtibari Zirai Birlikleri (Kooperatifleri) Kanunu*" (Tarım kredi kooperatifleri kanunu) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun doğrultusunda İzmir'de ilk kooperatif 1927'de "İtibari Zirai Birliği" adıyla kurulmuştur. Cumhuriyet döneminde kooperatifçiliğe ilişkin en önemli düzenleme 1929 yılında 1470 sayılı "Zirai Kredi Kooperatifleri" yasasıyla yapılmıştır. Friedrich

³¹ Özlem YILDIRIR KOCABAŞ, "Türkiye'de Kooperatifçilik Hareketinin Düşünsel Boyutu", <http://koop.gtb.gov.tr/data/51ef83fe487c8e374c07466b/turk%20koop%20hareketi%20-%20oyk.pdf>, (1.02.2019), s. 40.

³² Özlem YILDIRIR KOCABAŞ, a.g.m., s. 46.

³³ A. Murat YILDIZ, M. Aykut KELLEÇİOĞLU, İrfan VURAL, a.g.e., s. 49.

Wilhelm Raiffeisen ilkelerinden esinlenerek düzenlenen bu yasada kooperatif sözcüğü ilk defa resmi literatüre girmiştir³⁴.

Atatürk'ün direktifiyle 20.05.1931'de Türk Kooperatifçilik Kurumu kurulmuştur. Söz konusu kurum bilimsel çalışmalar ortaya koyma yolu ile kooperatifçilik felsefesini Türkiye'de yaygınlaştırmayı hedeflemiştir. İstanbul Üniversitesi bünyesinde kurulan cemiyetin kuruluş tarihindeki adı "Türk Kooperatifçilik Cemiyeti" olup, 1933 yılında merkezini Ankara'ya taşıyarak "Türk Kooperatifçilik Kurumu" adını almıştır.

Yine, Atatürk'ün direktifleriyle "Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri" 02.11.1935 senesinde, 2834 sayılı yasaya ile kurulmuştur. Aynı tarihte 2836 sayılı Kanun ile bugünkü Tarım Kredi Kooperatifleri kurulmuştur. Söz konusu kanunlar ile Türkiye'de kooperatifler 1935'de 668 rakamına ulaşmıştır. Bu tarihte 3000 köyde 67.000'den fazla ortak kooperatiflere girmiştir³⁵.

Kooperatifçiliğe ilişkin 1961 Anayasasının 51. maddesinde "*Devlet, kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.*" ifadesi kooperatifçiliğin gelişmesinde devletin etkin rol alacağını göstermiştir. Birlikler 1963 ve 1994 yılları arasında farklı sayıda üründe devlet adına alım gerçekleştirmiştir. Bu alımların amacı, üreticiyi korumak olmakla beraber bu sürecin uzun yıllar devam etmesi, toplumda birliklerin kamu kuruluşu ya da resmi ofis algısı oluşturmuştur. Bu durum üreticinin korunmasını sağlarken, kooperatifçilik bilincinin zayıflamasına sebep olmuştur³⁶.

1994 senesinden itibaren birliklerin destekleme alımı yapması uygulaması son bulmuştur. Sonrasında birlikler, Hazine'den düşük faizli kredilerle kamunun yönlendirmeleriyle ürün alımlarına devam etmiştir. Bölgesel bazda tespit edilen fiyatlar üzerinden kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirdikleri ürün alımlarına, "Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF)"ndan % 50 oranında basit faizli kredi sağlamıştır³⁷. 2000'de 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkındaki

³⁴ Rıdvan KARALAR, a.g.e., s. 107.

³⁵ Orhan ÖZCAN, *Türkiye'de Kooperatifçiliğin Tarihi Gelişimi ve Cumhuriyet Dönemi Kooperatifçiliği*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kooperatifçilik Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2007, s. 108

³⁶ Hakkı ÇETİN "Kamu Ekonomisi Yönünden Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerinin Fonksiyonları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, Sayı 297, 2013, s. 155.

³⁷ T.C. GTB, Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Tarihçesi, <http://koop.gtb.gov.tr/bilgi-bankasi/tarim-satis-kooperatifleri-ve-birlikleri/tarim-satis-kooperatifleri-ve-birliklerinin-tarihcesi>, (10.01.2019), s.1.

Kanunla birliklerin özerkleşmesi adına kimi düzenlemeler gerçekleşmiştir. 2000 yılı sonrası özerkleşme ile birlikte, kooperatifler üzerinden devletin finansal desteği de kalkmıştır. Tarım Reformu Uygulama Projesi ile birlikte devletin Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerine olan bütçeden kaynak aktarma dönemi sona ermiştir³⁸.

II. Dünya Savaşında Türkiye’de hükümet tarafından gıda ve eşya dağıtımına aracılık yapmak adına tüketim kooperatifleri kurulmuştur. Savaştan sonra bu artış hızı düşmüş olmasına rağmen 1950’ye değin kimi illerde tüketim kooperatifleri açılmıştır. Tüketim kooperatiflerinin sayısının artmasında, ekonomik ve sosyal gelişmelerin yanı sıra 1969 yılında çıkarılan Koop. K.’nin etkisi vardır. Söz konusu kanunla birlikte kooperatiflerin rahat kurulmasına yönelik düzenlemeler kooperatifçiliğin özerk olarak gelişmesini sağlamıştır. 1970’li yıllarda sanayileşme süreci ile köyden kente göçler başlamıştır. Şehirlere taşınan dar gelirli aileler kıt kaynaklarla ihtiyaçlarını karşılamak üzere tüketim kooperatifleri kurmuşlardır. Bu kooperatifler genelde kendi personeline hizmet veren kuruluşlardır. Ancak, düşük sermayeli söz konusu kooperatifler büyük marketlerle rekabet edemeyerek zamanla piyasadan çekilmişlerdir³⁹.

1970’li yıllarda sanayileşme süreci ile köyden kente göçün artması şehirlerde konut ihtiyacını artırmıştır. Artan konut ihtiyacının karşılamak amacıyla konut kooperatifleri gelişme göstermiştir. Ancak, 2000’li yıllardan itibaren devlet bu görevi Toplu Konut İdaresi aracılığıyla yerine getirilmektedir.

1.4. Türkiye’de Kooperatiflerin Genel Çerçevesi

Bu bölümde Türkiye’de kooperatifçilikle ilgili yasal düzenlemelere ve kooperatif türlerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

1.4.1. Türk Kooperatifçilik Mevzuatı

Kooperatifçiliğimizin gelişimi yukarıda sözü edilen gelişmelerden de anlaşılacağı üzere cumhuriyetten önce devletin koruması altında tarımsal alanda yoğunlaşmıştır. Bu durumun en önemli sebebi ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik koşullardır. Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren başta tarımsal kalkınma kooperatifleri olmak üzere kooperatifçilik önemli oranda desteklenmiştir. Devlet,

³⁸ Hakkı ÇETİN, a.g.e., sf. 159.

³⁹ Necdet BİLGİN- Şaban TANIYICI, “Türkiye’de Kooperatif Ve Devlet İlişkilerinin Tarihi Gelişimi”, *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 15, Karaman 2008, s. 145.

düzenlediği kanunlarla ve örnek ana sözleşmelerle, kooperatifçiliğin devletin müdahalesi olmadan, vatandaşlarımızın serbest iradesine bağlı olarak gönüllü iş birliği ile kurulan hür teşebbüsler olarak görülmesini sağlamaya çalışmıştır. Kooperatiflerle ilgili düzenleme ve denetleme yetkisini de kullanarak genel ve özel kooperatif kanunları çıkarmış, kooperatifleri diğer kuruluşlardan ayıran hukuki statü belirleme yolunu tercih etmiştir⁴⁰.

Türk Hukuk Sisteminde kooperatiflerin hukuki durumlarına ilişkin düzenlemeler çeşitlidir. Kooperatifçilikle alakalı daha öncede yer verdiğimiz kanuni düzenlemelere bakıldığında, bütün kooperatif türlerini içerisine alan bir kanun bulunmamaktadır. Kooperatif teşekküllerini bünyesinde toplayan Koop. K.'nu 1969 yılında çıkarılabilmıştır. Koop. K. bile birçok konu için başka bir kanuna atıfta bulunmuştur⁴¹.

Türkiye de dünya konjonktürüyle uyumlu bir şekilde faiz, kur ve sermaye hesabının serbestleştirildiği bir yapıyı tercih etmiştir. Kooperatifçiliğin başarılı uygulama örneklerine sahne olan Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa, Amerika, Finlandiya gibi ülkelerde serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu göz önüne alındığı vakit kooperatiflerin serbest piyasa ekonomisinde daha başarılı olduğunu ifade etmek mümkündür⁴². Kooperatifçilikle ilgili gerçekleşen yasal düzenlemelerle de verimli, güvenilir, etkin, sürdürülebilir ekonomik girişim niteliğini kazanmış kooperatifçiliğe ulaşmak istenilmektedir⁴³.

Ancak, serbest piyasa ekonomisi içerisinde kooperatifler istenilen seviyede aktif hale gelmesi ve özellikle yaşanan dönemin ihtiyaçlarına uygun ve uygulanan ekonomik politikalara yardımcı teşekküller haline gelmemiştir. Türk Hukuk

⁴⁰ T.C. GTB, Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012–2016, [https://www.gtb.gov.tr/data/51c7eb1d487c8e0a98f15f9b/t/%C3%BCrkiye%20kooperatif%C3%A7ilik%20stratejisi%20ve%20eylem%20plan%C4%B1%20\(2012-2016\).pdf](https://www.gtb.gov.tr/data/51c7eb1d487c8e0a98f15f9b/t/%C3%BCrkiye%20kooperatif%C3%A7ilik%20stratejisi%20ve%20eylem%20plan%C4%B1%20(2012-2016).pdf), (20.02.2019), s. 23.

⁴¹ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi), İstanbul 1997, s. 34.

⁴² Hayati BAŞARAN- Burak ÖZSARAÇ- Hakan TUNÇAĞIL- Işıl UÇAN- Hazal GÖKALP- Nilay Özlem KIYAK, *Kooperatiflerin Yönetimine Küresel Sürecin Etkisi*, <http://koop.gtb.gov.tr/data/56d808711a79f549fc2a1c1a/KOOP%20YONETIMINE%20KS%20ETKISI-2015%200320-2.pdf>, (02.03.2019), s. 7.

⁴³ T.C. GTB, Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012–2016, s. 4.

Sisteminde özel önem verilerek düzenlemeler yapılan kooperatiflerle ilgili kanunlar aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmiştir⁴⁴.

Tablo 1: Kooperatifçiliğe Dair Temel Kanunlar

1163 Sayılı Koop. K.	4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun	1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu
-Kooperatiflerin kuruluş, işleyiş ve denetim gibi düzenlemelerini içerir -Bütün kooperatifler için uygulanan temel kanundur -98’inci maddeye göre aksi olmayan hususlarda TTK’daki anonim şirketlere dair hükümler kooperatiflerin kendine özgü yapıları göz önüne alınarak uygulanmaktadır.	Tarım satış kooperatif ve birliklerinin ilk yasal düzenlemesi 21/10/1935 tarihli 2834 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanundur. Söz konusu kanun 1984 senesinde 238 sayılı KHK ile 3186 sayılı Kanunu ile değiştirilmiş, 01/06/2000’de 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.	Tarım kredi kooperatiflerinin ilk yasal düzenlemesi, 1929 tarihli Zirai Kredi Kooperatifleri Kanunu’dur. 1935 tarihli ve 2836 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Kanunu kapsamlı olarak tarım kredi kooperatiflerinin kuruluş ve işleyişlerini belirlemiştir. 18/04/1972 tarihli ve 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu ile kaldırılmıştır.
- 6525 sayılı Kanunla toplam 13 değişiklik yapılmıştır.	- 6456 sayılı Kanunla toplam 5 değişiklik yapılmıştır.	- 5330 sayılı Kanun ile toplam 6 değişiklik yapılmıştır.

Kaynak: T.C. GTB Türkiye Kooperatifçilik Raporu, 2016

Kooperatif ana sözleşmesi, kooperatif ortaklarının imzaladığı, noterde onaylanan, ya ortakların kendi aralarında ya da kooperatif tüzel kişisi ile ortaklar arasında gerçekleşen sözleşmedir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na (GTB), Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı’na (GTHB), Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’na (ÇŞB) örnek ana sözleşme hazırlama görevi verilmiştir. Koop. K.’na göre, ana sözleşmede bulunması gereken hükümler ihtiyari hükümler, mecburi hükümler, yorumlayıcı

⁴⁴ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, <http://koop.gtb.gov.tr/data/592ea2dd1a79f514ac499aae/TKR-2016-2017%200804-BASIM.pdf>, (20.02.2019). s.7.

hükümler olmak üzere üç bölümde ele alınmaktadır. Bu bağlamda ana sözleşmeler, kooperatif mevzuatında ikincil düzenleme niteliği taşımaktadır⁴⁵.

GTB uygulanan politikalarının geliştirilmesi, hizmetlerin güvenli olarak sunulması, iş ve işlemlerinin hızlandırılması, ticaret erbabının güçlendirilmesi, tüketici güvenliğinin sağlanması, ticaretin geliştirilmesi hususlarında belirlenmiş olan 2018-2022 Stratejik Planı'nda kooperatifçilik mevzuatına ilişkin tespit edilen ihtiyaçlara Tablo 2'de yer verilmiştir⁴⁶.

Tablo 2: Mevzuat Analizi

İhtiyaçlar	Dayanak	Tespitler	İhtiyaçlar
-Kooperatifçiliğe dair politikaların ve hedeflerin ilgili kuruluşlarla iş birliği yapılarak belirlenmesi -Strateji geliştirilmesi Sonicuların izlenmesi ve değerlendirilmesi	Koop. K. (Mad.86), 640 sayılı KHK (Mad.13)	• Koop. K. günümüz ihtiyaçlarına karşılık vermekte güçlük çekmektedir • Yenilenebilir Enerji Üretim Kooperatiflerinin üretime geçmesi sonrasında meydana gelecek sorunlu alanlar tespit edilmiştir. •Tüketim Kooperatifleri örgütlenme sorunu yaşamaktadır. Ayrıca "ortak kart" uygulamalarında çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır	• "Yeni Kooperatifler Kanunu Tasarısı Taslağı"nın hazırlanmalı •Enerji mevzuatında değişiklikler yapılmalı • 5464 sayılı Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu ve 4875 sayılı İş Kanunu ile ilgili mevzuatta değişiklik yapılması

Kaynak : T.C. GTB Türkiye Kooperatifçilik Raporu, 2016

Devlet, kooperatiflerin desteklenme ve düzenlenme işlevlerini çeşitli kamu kurumları aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu kapsamda yapı kooperatifleri ve üst birliklerine ÇŞB, kooperatifçiliğe dair temel politikaların inşasında GTB, tarımsal kooperatiflere GTHB sorumlu kılınmıştır. Bakanlıkların idari yapılanmasının temel

⁴⁵ T.C. GTB, a.g.m., s. 8.

⁴⁶ T.C. GTB, 2018-2022 Stratejik Planı,

<http://strateji.ticaret.gov.tr/data/51ed4387487c8e119845533a/G%C3%BCmr%C3%BCk%20ve%20Ticaret%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202018-2022%20Stratejik%20Plan%C4%B1.pdf>, (20.02.2019), s. 24.

kooperatifçilik hizmetlerini yürütmesine göre detaylı tasnifine Tablo 3’de yer verilmiştir⁴⁷.

Tablo 3: Bakanlıkların İdari Yapılanmasının Temel Kooperatifçilik Hizmetlerini Yürütmesine Göre Tasnifi

İdari Yapı	Bakanlık	Hizmet Birimi
Genel Müdürlük	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Esnaf, Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü
Daire Başkanlığı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Mesleki Hizmetler Genel Müdürlüğü Yapı Kooperatifleri Daire Başkanlığı
Şube Müdürlüğü/ Koordinatörlük	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	Tarım Reformu Genel Müdürlüğü Teşkilatlanma Daire Başkanlığı Kooperatifçilik Koordinatörlüğü

Kaynak: T.C. GTB Türkiye Kooperatifçilik Raporu, 2016

1.4.2. Temel Kooperatifçilik Hizmetlerini Yürüten Bakanlıklar ve Bağlı Bulunduğu Bakanlıklar Nezdinde Kooperatiflerin Sınıflandırılması

Kooperatiflerden sorumlu kamu kuruluşunun fazla olması uygulama farklılıklarına ve koordinasyon eksikliği yaşanmasına yol açmaktadır. Kooperatifçilik önceleri tarımsal alanda ortaya çıkmış, ekonomik ve sosyal yapıdaki değişimler ayrıca yeni ihtiyaçlar hasebiyle, konut/işyeri inşaatı, tüketim, taşımacılık, konut yapım, su, elektrik ve sağlık sektörlerinde, kredi-kefalet, bankacılık ve sigortacılık alanlarında yaygınlaşmıştır⁴⁸. 2016 verileri doğrultusunda Türkiye’de GTB, GTHB ve ÇŞB’nin görev ve sorumluluk alanında faaliyet gösteren 37 farklı türde 53.259 kooperatif bulunmaktadır. Söz konusu kooperatiflerin 7.422.994 kooperatif ortağı bulunmaktadır⁴⁹.

⁴⁷ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, s.16,

⁴⁸ Orhan ÖZCAN, a.g.m., s. 107.

⁴⁹ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, s. 12.

Tablo 4: Kooperatifler Ve Ortak Sayılarına Göre Türkiye’de Durum

İlgili Bakanlık	Kooperatif Türleri	Kooperatif		Birlik		Merkez Birliği	
		Sayı	Ortak	Sayı	Koop.	Sayı	Birlik
GTB	TÜRKİYE KOOP	-	-	3	55	11	185
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Konut Yapı Kooperatifi	27.361	1.273.274	216	6.425	3	62
	Küçük Sanayi Sitesi Yapı Koop.	922	125.632	6	309	-	-
	Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi	1.161	84.035	3	45	-	-
	Toplam	29.444	1.482.941	225	6.779	3	62
Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	Pancar Ekicileri Kooperatifi	31	1.448.171	1	31	-	-
	Tarım Kredi Kooperatifi	1.625	1.001.418	16	1.625	1	16
	Tarımsal Kalkınma Kooperatifi	7.201	775.563	85	4.826	5	101
	Sulama Kooperatifi	2.523	303.586	12	693	1	13
	Su Ürünleri Kooperatifi	553	30.889	16	216	1	15
	Toplam	11.933	3.559.627	130	7.391	8	145
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Sigorta Kooperatifi	6	827.765	-	-	-	-
	Kredi ve Kefalet Kooperatifi	1.004	659.406	32	935	1	32
	Tarım Satış Kooperatifi	306	323.596	16	289	-	-
	Tüketim Kooperatifi	2.170	183.463	8	67	1	7
	Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi	5.803	171.265	36	535	1	17
	İşletme Kooperatifi	655	116.368	2	15	-	-
	Temin Tevzi Kooperatifi	256	22.807	3	22	-	-
	Üretim Pazarlama Kooperatifi	408	17.591	1	7	-	-
	Turizm Geliştirme Kooperatifi	309	17.002	2	20	-	-
	Yardımlaşma Kooperatifi	18	13.449	-	-	-	-
	Karayolu Yolcu Taşıma Koop.	390	7.873	1	7	-	-
	Küçük Sanat Kooperatifi	233	7.770	5	14	-	-
	Yaş Sebze Meyve Paz. Kooperatifi	29	3.066	-	-	-	-
	Eğitim Kooperatifi	49	2.880	-	-	-	-
	Karayolu Yük Taşıma Kooperatifi	75	2.117	-	-	-	-
	Gayrimenkul İşletme Kooperatifi	26	922	-	-	-	-
	Kadın Girişimi Üretim ve İşl. Koop.	55	640	-	-	-	-
	Tedarik ve Kefalet Kooperatifi	8	606	-	-	-	-
	Hamallar Taşıma Kooperatifi	6	522	-	-	-	-
	Yayıncılık Kooperatifi	23	508	-	-	-	-
	Deniz Yolcu Taşıma Kooperatifi	17	381	1	7	-	-
	Hizmet Kooperatifi	11	145	-	-	-	-
	Yenilenebilir Enerji Üretim Koop.	13	95	-	-	-	-
	Pazarcular İşletme Kooperatifi	5	67	-	-	-	-
	Sağlık Hizmetleri Kooperatifi	2	53	-	-	-	-
	Bilimsel Ar-Ge Kooperatifi	2	31	-	-	-	-
	Basın Yayın İletişim Kooperatifi	1	23	-	-	-	-
	Fikri Mülk. Hak. ve Pro. Dan. Koop.	1	7	-	-	-	-
	Deniz Yük Taşıma Kooperatifi	1	8	-	-	-	-
	Toplam	11.882	2.380.426	107	1.918	3	56

Kaynak: T.C. GTB Türkiye Kooperatifçilik Raporu, 2016

2016 yılsonu verilerine göre toplam 53.259 kooperatifin, 27.361'ni yapı kooperatifleri, 11.933'ünü tarımsal amaçlı kooperatifler ve 13.965'ini diğer amaçlarla kurulmuş olan kooperatifler oluşturmaktadır. Kooperatifler içinde konut yapı kooperatifleri (27.361) en fazla rakama sahiptir.

1.4.2.1. Kooperatiflerin Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Kapsamında Durumu

2016 senesinde ÇŞB'ye bağlı kooperatifler toplam kooperatif sayısı içinde % 55,2'lik bir paya sahiptir. Bakanlığa bağlı kooperatiflerin tür ve sayılarına baktığımızda tamamını yapı kooperatifleri ve üst birliklerinin oluşturduğu görülmektedir. Bu bağlamda ilgili bakanlığın kooperatiflerle ilgili olarak, kuruluş kayıtlarının ve sicillerinin tutulması, yapı kooperatiflerinin ve üst birliklerinin kurulması, işleyiş ve denetlenmesine dair işlemler yürütmek, uygulamaları denetleme görevi söz konusudur. 2017 senesinde yapı kooperatifleri verileri Tablo 5'te görmek mümkündür⁵⁰.

Tablo 5: Yapı Kooperatifi Alanına Dair Veriler (2017)

	Sayı
Katılım Sağlanan Genel Kurul	13.664
Kuruluşu Yapılan Kooperatif	516
Ana Sözleşme Değişikliği	227
Denetimi Sonuçlanan Kooperatif	91
Verilen Görüş	274

Kaynak: ÇŞB İdare Faaliyet Raporu, 2017

Organize sanayi bölgelerinde kurulan ya da küçük sanayi sitelerinin kurucusu küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri olmuştur. İkitelli Organize Sanayi Bölgesinde, 37 küçük sanayi kooperatifi, kooperatif ortaklarına ait 18.597 işyeri bulunmaktadır. Küçük sanayi sitesi kooperatiflerinde yapılan istihdam ise 120.000 civarındadır. Söz konusu bölgedeki kooperatifler; madeni eşya, deri ve mamulleri, ayakkabı, hazır giyim, makine yedek parça, demir döküm, , tekstil, , oto tamir, mobilya, çelik, hırdavat,

⁵⁰ T.C. ÇŞB, 2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/strateji/icerikler/csb_ifr_07_mart_2018-20180307134616.pdf , s.124.

elektrik, elektronik, plastik ve kimyevi madde demir , kereste sektörlerinde faaliyette bulunmaktadır⁵¹.

Türkiye’de kooperatif kavramı kimi olumsuz hadiselerden ötürü hafızalarda istenmeyen izler bırakmıştır. Ortaklarını dolandırmış yapı kooperatifleri bu noktada söz konusu olumsuz hadiselerden bir tanesidir. Ekonomik bir amaç doğrultusunda faaliyette bulunan güvene dayanan kooperatif faaliyetlerinde kamusal nitelik söz konusudur. Ancak, Türkiye’de yapı kooperatifleri özelinde devletin sağladığı olanaklardan faydalanabilmek adına gerçekleştirilen bir faaliyet gibi görülmektedir. Bu doğrultuda dar gelirli halkın sosyal amaçlı (sağlık, sosyal yardımlaşma gibi) kooperatiflerin faydalarından yarar sağlayamamaktadır⁵². Konut yapı kooperatiflerinde yolsuzluk ve usulsüzlüklerde diğer kooperatiflere nazaran aşırı artış yaşanması sebebiyle kamunun kooperatiflere bakış açısı değişmiş, daha önceleri arsa ve vergi gibi konularda kooperatiflere sağlanan pek çok istisna ve muafiyetlerde yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Konut Yapı Kooperatiflerinin, denetlenmesi, işleyişi, kayıtların tutulması vazifesi ÇŞB Mesleki Hizmetler Genel Müdürlüğü Yapı Kooperatifleri Daire Başkanlığınca yürütülmektedir. Son yıllarda devletin konut yapı kooperatiflerine aktarılacak kaynaklar ve kolaylıkları TOKİ’ye yönlendirdiği, orta ve dar gelirli vatandaşların Konut Yapı Kooperatifleri yerine TOKİ’ye özendirdiği görülmektedir⁵³.

Bürokratik anlayış doğrultusunda Bakanlık düzeyinde örgütlenmelerin esnek olduğu söylenemez. Bakanlıklar sorunun bütününe görmek yerine kuruluş formaliteleri, şikayetler gibi rutin işlere ağırlık vermektedir⁵⁴. Bu olumsuz tabloya karşın son yıllarda ÇŞB kooperatif denetimleri doğrultusunda bilhassa mağdur vatandaşa yönelik mevzuat düzenlemeleri gerçekleştirmektedir. Bu kapsamda “Yapı Kooperatiflerine Ait Bilgilerin Elektronik Ortamda Kaydına Dair Tebliğ” düzenlenerek 17/11/2016 tarih, 29891 sayılı Resmi Gazetede yürürlüğe girmiştir.

⁵¹ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, s.49.

⁵² Muzaffer GÜNAY, “Kamu Ekonomisi Yönünden Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerinin Fonksiyonları”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran, Sayı 15, İstanbul 2009, s. 33-40.

⁵³ Süleyman KILIÇ, “Kooperatiflerde Sık Karşılaşılan Yolsuzluklar, Bunların Başlıca Nedenleri Ve Cezalar”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208767>, (20.02.2019), s. 3.

⁵⁴ T.C. GTB, Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012–2016, s.36.

Böylece kooperatif yönetim kurulu üyelerinin sistemle ilgili sorumlulukları belirlenmiş, yapı kooperatiflerine ilişkin bilgilerin güncel bir şekilde ortakların hizmetine sunulması, şeffaflığın sağlanması adına önemli bir aşama geçilmiştir. 2017’de diğer bakanlıklarla ortak “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Olağan Genel Kurul Toplantılarının Birleştirilerek Yapılması Hakkında Tebliğ” düzenlemiştir. Bu tebliğde kooperatif ve üst kuruluşlarınca, olağan genel kurul toplantılarının en fazla üç hesap dönemini kapsayacak şekilde birleştirilerek yapılmasına ilişkin esaslar belirlenmiştir⁵⁵.

1.4.2.2. Kooperatiflerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Özelinde İncelenmesi

GTHB’nin görev alanında bulunan tarımsal amaçlı kooperatifler (sulama kooperatifleri, pancar ekicileri, tarım kredi, tarımsal kalkınma kooperatifleri), GTB görev alanındaki tarımsal ve ticari tarafı olan tarım satış kooperatifleri ile yaş sebze ve meyve pazarlama kooperatifleridir. Bakanlığın görev ve sorumluluk alanında faaliyet gösteren kooperatiflerin toplam kooperatifler içindeki payı 2016 yılı verilerine göre yaklaşık % 22’dir. Söz konusu kooperatifler tarımsal amaçlı kooperatifler oldukları için kooperatif başına düşen ortak sayıları diğer kooperatiflere göre daha fazladır. Kooperatifler arasında ortak sayısı bakımından Pancar Ekicileri Kooperatifleri ilk sıradadır. Toplam 7.422.994 kişiden 1.448.171 kişi pancar ekiciler kooperatifi ortağıdır. S.S. Pancar Ekicileri Kooperatifleri Birliği (Pankobirlik) , ülkemizde şekerpancarı tarımı yapılan 64 il ve 13.611 köye yaygınlaşmıştır. Pancar ekicileri kooperatifleri başlangıçta çiftçinin ürününü çiftçinin ortağı olduğu fabrikalarda işlenmesi amacıyla kurulmuştur.⁵⁶

Sulama kooperatifleri, tarla başı kanalları, arazi tesviyesi, tarla içi sulama, drenaj kanalları gibi sulama tesislerini kurmak veya kurulmuş olan işletmelere ortak olmak amacıyla kurulurlar. Söz konusu kooperatifler, Devlet Su İşleri (DSİ) tarafından

⁵⁵ T.C. ÇŞB, 2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/strateji/icerikler/csb_ifr_07_mart_2018-20180307134616.pdf, (19.02.2019), s.9.

⁵⁶ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, s.36.

işletilen sulama işletmelerinin yönetimini devir almaya başladığı 1990'lı yıllardan sonra hızlı bir gelişme göstermiştir. 2016 yılı verilerine göre ülkemizde 2.523 sulama kooperatifi ve 303.586 kooperatif ortağı bulunmaktadır⁵⁷.

1961 Anayasası'nın 41. maddesinde toplumsal, kültürel ve ekonomik kalkınma ve büyümenin demokratik kanallarla gerçekleştirilmesi ve kalkınma planlarının yapılması devletin görevlerinden olduğu belirtilmiştir. Kooperatiflerin söz konusu göreve en uygun teşekküller olması ve anılan anayasanın 51. maddesinde de devleti, kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almakla görevlendirmesi, özellikle tarımsal kooperatifçiliğin gelişmesinde devletin rolünü artırmıştır⁵⁸.

Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-67) dahil, Dokuzuncu kalkınma planı (2007-2013) arasındaki bütün kalkınma planlarında genel olarak küçük ve orta büyüklükte çiftçi ve üreticilerin üretimde, ürünlerin değerlendirilmesinde büyük işletmelerin avantajlarına ulaşabilmeleri, tarım işletmelerinin üretimlerini artırmak için gerekli olan finansal kaynak ihtiyacını ön sırada tutarak, bunların makine, teçhizat, donatım ve finansman ihtiyacını karşılamak için ve yine hayvancılık konusunda kooperatifçiliğin teşvik edileceği ifade edilmiştir. Dokuzuncu kalkınma planında direk kooperatif işletmelere değinilmese de, küçük işletmelerin birlikte faaliyet göstermeleri gerektiğine ve yerel kalkınmada sivil toplum örgütlerinin desteklenmesi gerektiğine yer verilmiştir⁵⁹.

Son yıllarda da sermaye birikimi, gelir dağılımına pozitif katkıları açısından önemli olan, kişilerin ve küçük işletmelerin ekonomik ve sosyal refaha katkıları artırılması için tarımsal amaçlı kooperatifçiliğin geliştirilmesi özendirilmektedir. Konuyla ilgili olarak GTHB üreticilerin bilgi düzeyini yükseltme, üretici örgütleri, kooperatif, birlik, oda, bunların iştiraklerini desteklemek, denetlemek, bunların eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olarak sonuçlandırılması için çalışmalar yapmaktadır. GTHB'nin görev alanında, 2017 verileri doğrultusunda 11.660 birim tarımsal

⁵⁷ A.g.m., s.42.

⁵⁸ Remzi DURMAZ, *Tarım Satış Kooperatiflerinin Pazarlama Ve Finansal Performansında Vergi Muafiyet Ve İstisnalarının Yeri Ve Önemi Üzerine Bir Uygulama*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kooperatifçilik Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2018, s. 22.

⁵⁹ A.g.m. s.24-25.

kooperatif kuruludur. Söz konusu kooperatiflere 3.468.428 çiftçi/üretici ortaktır. Koop. K. kapsamında, su ürünleri kooperatifleri bölge birliğinin kurulmasına, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu kapsamında tarım kredi kooperatifleri bölge birliğinin kurulmasına onay verilmiş, kuruluş işlemleri tamamlanmıştır. Müfeseh duruma düştüğü belirlenen 45 birim kooperatif tasfiye edilmiştir. 107 birim kooperatifin ise re'sen ticaret sicilinden kaydı silinmiş, tüzel kişiliği sona ermiştir. Bu doğrultuda 152 birim tarımsal amaçlı kooperatifin ticaret sicilinden kaydı silinmiştir⁶⁰.

2017 yılında Hayvancılık konularında yeni yatırım yapan ya da kurulu işletmesinin kapasitesini arttırmak isteyen yetiştiricilere finansman ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla Ziraat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatifleri aracılığı ile düşük faizli işletme ve yatırım kredisi kullanılmıştır. Tarımsal amaçlı kooperatiflere, bakanlık il müdürlükleri tarafından eğitimler verilmektedir. 2003-2017 seneleri arasında 614.422 çiftçiye eğitim verilerek toplamda 19.134 kurs düzenlenmiştir. Kadın iş gücünün ekonomiye kazandırılması amacıyla özel faaliyetlere yer verilmiştir. GTHB bünyesinde kurucusu ve ortaklarının çoğunluğu kadınlardan oluşan 54 Tarımsal Kalkınma Kooperatifi söz konusudur. 2017 yılında; Ziraat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatiflerince üreticilere faiz oranı sıfır ila %8,25 aracılığıyla olmak üzere 41,2 Milyar TL kredi kullanmıştır⁶¹.

1.4.2.3. Kooperatiflerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Özelinde İncelenmesi

GTB'na bağlı kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birlikleri ve bunlara bağlı ortak sayıları bakanlıkça takip edilmektedir. Bakanlık tarafından 2017 yılında toplamda 209 adet kooperatif ile 1 birlik kuruluş izin işlemi

⁶⁰ T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/Belgeler/Bakanl%C4%B1k_Faaliyet_Raporlar%C4%B1/2017.pdf, s.104.

⁶¹ A.g.m., s. 195.

gerçekleştirilmiştir. Bakanlığa bağlı kooperatiflerin ve birliklerin 2017 yılı itibariyle tür bazında ve kooperatif ortağı olarak sayısal veriler Tablo 6’da yer aldığı gibidir⁶².

Tablo 6 : Faal Kooperatif ve Ortakları

Dönem		2017
Kooperatif Türü	Kooperatif Sayısı	Ortak Sayısı
Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi	5.712	168.755
Tüketim Kooperatifi	2.156	179.243
Kredi ve Kefalet Kooperatifi	998	660.800
İşletme Kooperatifi	665	116.441
Karayolu Yolcu Taşıma Koop.	445	7.439
Üretim Pazarlama Kooperatifi	425	17.628
Turizm Geliştirme Kooperatifi	314	17.080
Küçük Sanat Kooperatifi	232	7.714
Temin Tevzi Kooperatifi	255	22.967
Tarım Satış Kooperatifi	300	310.715
Kadın Girişimi Ürt. Kooperatifi	76	840
Karayolu Yük Taşıma Koop.	90	2.880
Gayrimenkul İşletme Koop.	58	1.498
Eğitim Kooperatifi	54	2.960
Yaş Sebze ve Meyve Koop.	30	3.009
Yenilenebilir Enerji Üretim	23	414
Yayıncılık Kooperatifi	22	515
Deniz Yolcu Taşıma Koop.	21	420
Yardımlaşma Kooperatifi	18	10.746
Hizmet Kooperatifi	13	171
Tedarik ve Kefalet Kooperatifi	8	606
Hamal Taşıma Kooperatifi	6	522
Sigorta Kooperatifi	6	333
Pazarcular İşletme Kooperatifi	6	366
Bilimsel ArGe Kooperatifi	3	39
Sağlık Kooperatifi	2	53
Fikri Mülk. H.ve Pro. D. Koop.	2	14
Deniz Yük Taş. Koop.	1	8
Basın Yayım ve İletişim Koop.	-	-
Toplam	11.941	1.534.176

Kaynak: T.C. GTB İdari Faaliyet Raporu, 2017

1.4.2.3.1. Tarım Satış Kooperatifleri

Türkiye’nin dört bir yanında faaliyetleri bulunan tarım satış kooperatifleri, üreticilerin ekonomik menfaatlerini korumayı amaçlamaktadır. Fındık, pamuk, zeytin-zeytinyağı, ayçiçeği, kuru incir, gibi ekonomik; ipek kozası, tiftik gibi kültürel değeri

⁶² T.C. GTB, İdare Faaliyet Raporu 2017, <http://strateji.ticaret.gov.tr/data/51ed2c39487c8e119845530e/2017%20%C4%B0DARE%20FAAL%C4%B0YET%20KISALTMA1.pdf>, s. 135.

ön planda olan 23 farklı ürün kapsamında çalışmaktadırlar⁶³. 2017 verilerine göre Türkiye’de 300 adet tarım satış kooperatifinin 310.715 üretici ortağı ve kooperatiflerin oluşturduğu 17 adet tarım satış birliği bulunmaktadır⁶⁴. Türkiye’deki tarım satış kooperatif birliklerine bağlı kooperatifler ve ortaklık sayıları incelendiğinde, en fazla olan ortak sayısına sahip olan Fiskobirliktir (50 kooperatif ve 143.496 ortak). Onu, Trakyabirlik (37.212 ortak), Marmarabirlik (29.946 ortak), Karadenizbirlik (24.639 ortak) ve Tariş Zeytin Birliği’nin (22.318 ortak) izlemektedir⁶⁵. 6455 sayılı Gümrük Kanunla Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerinin, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu kaynaklı kredi borçlarının yeniden yapılandırılması sağlanmıştır. 2017 senesinde 4000’e yakın kişiyi istihdam eden bu kuruluşlar her yıl yaklaşık 180 ile 350 milyon TL arası aynı ve nakdi kredi sağlamaktadır⁶⁶.

1.4.2.3.2. Kredi ve Kefalet Kooperatifleri

Esnaf ve Sanatkârlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (ESKKK); sanatkar ve esnafın finansman ihtiyacını karşılamak adına düşük faizli kredilerin Halk Bankası tarafından kullanılmasına aracılık ve kefalet etmektedir. Kefalet karşılığında ortağın kullandığı kredi miktarı üzerinden bir miktar kesinti yapılmaktadır. Esnaf ve sanatkârlara kullanılan kredilerin indirimli faiz oranı ile banka cari faiz oranı arasındaki farkı Hazine karşılanmaktadır. Kooperatifler aracılığıyla kullanılan kredilere dair detaylar aşağıdaki tabloda yer almaktadır⁶⁷.

⁶³ T.C. GTB, Kooperatifçilik ve 2012 Uluslararası Kooperatifler Yılı, <http://koop.gtb.gov.tr/data/5326f7b9487c8e498418aa36/2012%20UKY%20Kooperatifler.pdf>, (20.02.2019), s.15.

⁶⁴ T.C. GTB, 2017 İdare Faaliyet Raporu, s.140.

⁶⁵T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, , s.32.

⁶⁶ T.C. GTB, 2017 İdare Faaliyet Raporu, s.138.

⁶⁷ A.g.m., s.139.

Tablo 7: Kooperatifler Aracılığıyla Kullanılan Kredilere İlişkin Sayısal Veriler (2017)

TOPLAM KOOP. SAYISI	KREDİ KULLANAN KOOPERATİF SAYISI	KOOPERATİFLERE UYGULANAN FAİZ ORANI (%)	CARİ FAİZ ORANI (%)	HAZİNE PAYI%	KOOPERATİF KREDİLERİ ŞAHİS LİMİTİ (TL)	RİSK BAKİYESİ (TL)
958	901	-4 -5 -Sıfır Faiz	8-10	-4 -5 -8 veya 10	100.000-200.000	23.742.569.853

Kaynak: T.C. GTB İdare Faaliyet Raporu, 2017

1.4.2.3.3. Tüketim kooperatifleri

Tüketim kooperatifleri, dar ve orta gelirli tüketicinin ihtiyaçları karşısında tüketicilerin bir araya gelip gönüllü bir şekilde meydana getirdikleri kooperatiflerdir. Bu kooperatifler belediyeler veyahut kurumlar tarafından kurulabilir. Gelişim aşamaları kooperatif kanunun yürürlüğe girmesi, Türk-iş'in 1970'lerde başlatmış olduğu girişimler, 1475 sayılı iş kanunundaki şehir merkezine uzak yerlerde çalışanların ihtiyaçlarının karşılanması adına kantin açma zorunluluğu olarak sıralanabilir. Türkiye'de sermayenin serbestleşmeye başladığı 1980'ler sonrasında market zincirleri ve uluslar arası markaların girişi sonrasında bu kooperatifler rekabet noktasında geride kalmıştır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) Muafiyetler başlıklı 4'üncü maddesi (k) bendi tüketim kooperatiflerini muafiyet kapsamı dışında bırakması ve sendika ile iş yasalarında yer alan bazı avantajların ortadan kalkmasıyla durum daha da vahimleşmiştir. 2017'de tüketim kooperatif sayısı 2.156 olup 179.243 ortağı bulunmaktadır.⁶⁸ GTB 2018-2022 Stratejik Planında tüketici güvenliğinin sağlanması ile ticaretin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi noktasında Tüketim Kooperatiflerinin İş Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrasında örgütlenme sorunu yaşadıkları, ortak kart uygulamalarında çeşitli sorunlarla karşılaştıkları tespit etmiştir. Buna göre 4875 sayılı İş Kanunu ile 5464 sayılı Banka

⁶⁸ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, s. 43.

Kartları ve Kredi Kartları Kanunu ve diğer ilgili mevzuatta değişiklik yapılması gerektiği belirtilmiştir.

1.4.2.3.4. Ulaştırma Kooperatifleri

Otobüsçüler, taşımacılığı fiilen hizmet edinen minibüsçüler, kamyoncular, taksiciler, deniz motorcuları tarafından taşıma hizmetlerini pazarlamak, bu alanda ortaya çıkacak ihtiyaçları karşılamak maksadıyla kurulan ulaştırma hizmeti sunan kooperatifler Son yıllarda çeşitlenerek sayısı en fazla artan kooperatif türüdür⁶⁹.

2017 'de ulaştırma hizmeti sunan 6.275 kooperatifin, 445 karayolu yolcu taşıma kooperatifi, 5.712 motorlu taşıyıcılar kooperatifi, ,21 deniz yolcu taşıma kooperatifi, 90 karayolu yük taşıma kooperatifi, 6 adet hamallar taşıma kooperatifi, 1 deniz yük taşıma kooperatifidir.⁷⁰ Söz konusu kooperatifler ülke geneline yaygınlaşmış olup 81 ilin tamamında faaliyet göstermektedir⁷¹. Ancak, 4925 Sayılı Karayolu Taşıma Kanunu ve yönetmelikle getirilen belge düzeni ile yeni bir sürece giren kooperatiflerin, 2006 yılında Kurumlar Vergisi kapsamına alınmaları ile sektördeki pazar payı artış hızı azalmıştır.

1.4.2.3.5. Yenilenebilir Enerji Üretim Kooperatifleri

Türkiye'de en fazla harcama yapılan unsurlardan birisi (dış alım özelinde) enerjidir. Bununla beraber enerji talebi de devamlı bir artış sergilemektedir. Gelişmiş ülkelerde kooperatifler ekonominin her alanında olduğu gibi Yenilenebilir Enerji alanında da faaliyet göstermeye başlamıştır⁷². Yenilenebilir enerji, sürekli devam eden doğal süreçlerde var olan ve tükenmeyen kaynaklardan elde edilen bir enerjidir. Enerji kooperatiflerinin de amacı, ortaklarının elektrik enerjisi ihtiyaçlarını karşılamak adına yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretmektir. Dünyadaki örneklerden hareketle (Kanada, Danimarka, ABD gibi) Türkiye'de yenilenebilir enerji

⁶⁹ A.g.m., s.45-46.

⁷⁰ T.C. GTB, 2017 İdare Faaliyet Raporu, s.13-137.

⁷¹ T.C. GTB, 2016 Türkiye kooperatifçilik Raporu, , s. 43.

⁷² Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Çalışma Dünyasının Geleceği-Kooperatif Bir Geleceğe Doğru, https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---cabinet/documents/publication/wcms_559275.pdf, (15.02.2019), s. 6.

kooperatifleriyle ilgili mevzuat çalışmaları gerçekleştirilmektedir.2016 senesinde gerçekleşen Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik kapsamındaki çalışmalar buna örnek olarak gösterilebilir. 2017 senesi verileri doğrultusunda Gaziantep, İzmir, Ankara gibi kentlerimizin bulunduğu yenilenebilir enerji kooperatifi sayısı 23'tür⁷³. GTB 2018-2022 Stratejik Planı eylem ve hedefleri arasında yenilenebilir enerji üretim kooperatiflerinin geliştirilmesi ve faaliyet alanlarının genişletilebilmesine yönelik ilgili kurum ve kuruluşlarla mevzuat çalışmaları sürdürüleceği belirtilmiştir⁷⁴.

1.4.2.3.6. Kadın Girişimi Üretim ve İşletme Kooperatifleri

Türkiye'de kadın, çevre, kültür ve işletme kooperatifleri faaliyet hacmi bakımından daha küçük ölçekli olan kooperatiflerdir. 2017 yılı itibarıyla 665 işletme kooperatifi ve 76 Kadın Girişimi Üretim kooperatifi bulunmaktadır. Son yıllarda kadınlar tarafından kurulan kooperatifler, genelde istihdam, çevre ve kültür faaliyet konuları çerçevesinde İşletme Kooperatifi biçiminde kurulmaktadır. Kadınların iş yaşamı ve iş gücüne katılımı bakımından tüm ekonomik sistemlerde dezavantajlı oldukları kabul edilmektedir. Bu duruma paralel olarak kadınların kooperatiflerde temsili düşük ve kadın ortak sayısı da azdır⁷⁵. Kooperatifçilik kadını ekonomik ve sosyal yaşamda daha etkin olmasını sağlayacak bir sektördür. GTB kadınların örgütlenmeleri ve mevcut kadın kooperatiflerinin geliştirilmesi için eğitimler yapmaktadır.

1.5. Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye: Kooperatifler Bağlamında Bir Değerlendirme

Gelişmiş ülkelerdeki kooperatifler 19. yüzyıldan itibaren devlet müdahalesine maruz kalmadan kooperatifçilik yöntemleriyle gelişme şansına sahip olmuşlardır. Uzun yıllar boyunca kooperatif işletmeleri, çevreye duyarlı, demokratik ve insani değerlerin söz konusu olduğu, insan merkezli sosyal örgütlenmeye olanak tanıyan ekonomik işletmelerdir. 21. yüzyılda mali yaşamda meydana gelen

⁷³ T.C. GTB, 2016 Türkiye kooperatifçilik Raporu, s. 4-50.

⁷⁴ T.C. GTB, 2018-2022 Stratejik Planı, s. 22.

⁷⁵ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, , s.23.

dengelesizlikler, gıda güvenliği ihtiyacı, artan adaletsizlik, çevre bozulması karşısında kooperatiflerin sorunları çözmek için yapabilecekleri katkılar somut bir biçimde görülmüş, birlikte çalışmanın önemi artmıştır⁷⁶.

Gelişmiş ülke ekonomik sistemleri ve uygulamalarına baktığımızda kooperatifler ekonominin her sektöründe yer alan işletmeler olmakla beraber yalnızca kâr odaklı değil daha geniş ilke ve değerler doğrultusunda faaliyette bulunmakta olduğunu görmekteyiz. Uluslararası Endüstriyel ve Hizmet Kooperatifleri Örgütü 2017 verilerine göre dünyada yaklaşık 272 milyon kişi kooperatifler tarafından istihdam edilmektedir. Mali krizin etkili olduğu son yıllarda, ekonomik büyümenin ikinci planda değerlendirilip istihdam ve sosyal güvenlik sistemlerinin ayakta kalması için mücadele verildiği dönemde, kooperatiflerde sektörel bazda iş hacmi ve üyelik büyümüştür. Gelişmiş ülke ekonomilerinde kooperatiflerin yaşlı, çocuk, zihinsel engelli ve sağlık açısından desteğe ihtiyaç duyan kişiler için sunmuş oldukları bakım hizmetleri gençlere istihdam kapısı olmuş ve kooperatif modeline ilgiyi artırmıştır. Yine iklim değişiklikleri ve teknolojik yenilikler ile yeni iş alanlarının açılması bazı işlerin kaybolmasına neden olmuştur. Bu değişikliklere ayak uydurarak dijital ortamlarda ve platform ekonomisinde çalışanların kurduğu kooperatiflerin yanı sıra yenilenebilir enerji kooperatifleri, ormancılık ve tarımsal ormancılık kooperatifleri gibi iklim değişikliğinin etkilerini azaltan kooperatifler ortaya çıkmıştır⁷⁷.

Çalışmanın dünyada kooperatifçiliğin tarihçesi ve gelişimi ile ilgili bölümünde yer verilen bilgilere bakıldığında 2017 senesinde dünyanın en büyük 300 kooperatif kuruluşu farklı sektörlerde faaliyet göstermektedir. Tarım (% 35), sigorta (% 32), toptan ve perakende ticaret (% 19), bankacılık ve finansal hizmetler (% 8), sağlık eğitim ve sosyal bakım (% 2), sanayi ve kamu hizmetleri (% 2) olmak üzere iki trilyon doların üzerinde bir toplam ciro elde ettiğini görülmektedir.

⁷⁶ Tüm Eczacı Kooperatifleri Birliği, Kooperatifler Hakkında Referans Belgesi, tekb.org.tr/contentFiles/120221zPureferans.doc, (10.02.2019), s. 1-5.

⁷⁷Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Çalışma Dünyasının Geleceği-Kooperatif Bir Geleceğe Doğru, s. 4.

Gelişmiş ülkeler kooperatifleri kamu ve özel sektörün dışında bir üçüncü sektör olarak tanımlamaktadır. Örneğin ABD’de sağlık hizmetlerinin çoğunu tüketici kooperatifleri oluşturmaktadır. İngiltere’de üreticinin malını tüketiciye doğrudan sunduğu 400 mağaza yöneten kooperatif bulunmaktadır. Yine ABD’de kırsal alandaki enerji gereksinimini karşılamak adına 1000’den fazla elektrik kooperatifi bulunmaktadır⁷⁸. Portekiz’de de son zamanlarda benzer kooperatif girişimleri söz konusudur. İngiltere’de de bir telefon kooperatifi uygun fiyatlar sunarak hat süresi satın almaktadır, buradan doğan yararı ise kar payı olarak ortaklarına aktarmaktadır. İspanya ve Japonya’da ise eğitim kooperatifleri söz konusudur. Finlandiya fast food imtiyaz hakkı alanında kooperatifler bulunmakta, Danimarka’da da çok sayıda rüzgar kooperatifi bulunmaktadır⁷⁹. Önceki bölümlerde yer verilen bilgiler, diğer ülke sistemleri ve uygulamaları ile karşılaştırıldığında Türkiye’de kooperatifçilik sektörünün kendi potansiyeline göre beklenen performansı elde edemediği görülmektedir. Bu kapsamda, gelişmiş ülke kooperatifçiliğine göre Türkiye’de kooperatifçiliğinin eksik yönlerini ve çözüm önerilerini aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür⁸⁰.

➤ **Kooperatif Üst Örgütlenme ve İş Birliği Sorunu**

Türkiye’de kooperatifler sayısal olarak gelişmiş ekonomiler seviyesinde olduğu halde, yapı olarak güçlü ve örgütsel bir anlayış yeterince oluşmamıştır. Bu durum beraberinde kooperatifler arası ekonomik iş birliğinin ve kendi kendine hizmet sunabilen olanaklarının gelişmemesine sebep olmuştur. Bir üst örgütlenme modelinin sağlayabileceği eğitim, finansman, denetim, danışmanlık, teknik ve yasal destek sunumu hizmetlerinden yeterince faydalanılamamıştır. Bu açıdan, sektörde verimli ve etkin uygulamalar ortaya çıkarması için kooperatiflerin günümüz ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını dikkate alarak, potansiyeli yüksek alanlarda, çok ortaklı zorunlu bir üst örgütlenme yapısına kavuşturulmaları gerekmektedir. Geçmişte olduğu gibi

⁷⁸ Tüm Eczacı Kooperatifleri Birliği, Kooperatifler Hakkında Referans Belgesi, s. 1-5.

⁷⁹ T.C. GTB, Gelişmiş Ülkelerde Kooperatifçilik Uygulamaları 2013, <http://koop.gtb.gov.tr/data/53f446f5f2937070ec108368/GUKU-SON.pdf>, (20.02.2019), s.14-150.

⁸⁰ T.C. GTB, 2016 Türkiye kooperatifçilik Raporu, s. 51-52; Kooperatifçilik ve 2012 Uluslararası Kooperatifler Yılı, s. 15.

günümüzde de kooperatiflerin üst örgütlenmesi yeterli seviyeye gelmediğinden üst örgütlerin yürütemediği kooperatiflere yönelik hizmetler sınırlı kaynak ve personel yapısı ile devlet tarafından sunulmaya çalışılmaktadır⁸¹.

➤ **Sermaye Yetersizliği ve Uygun Finansmana Erişim Sorunu**

Kooperatifler mali güçleri yetersiz kimselerin karşılıklı dayanışma esasına göre kurulmuş teşkilatlar olduğundan ortaklarına hizmet sunabilmesi için öz kaynak yapılarının güçlendirilmesi, uygun finansmana erişim ve teminat yapılarındaki zayıflıkların giderilmesi gerekmektedir. Küresel mali krizlerden, kooperatifçiliğin daha az etkilenmesi için finansman olanaklarının artırılması ve gelişmiş ülkelerde olduğu gibi kooperatif bankacılık sisteminin yaygınlaştırılması sağlanmalıdır. Türkiye’de bu çerçevede Tarım satış kooperatifleri ve birliklerine faiz sübvansiyonlu ürün alım kredisi sağlanmasına ilişkin mevzuat çalışması ve ikincil düzenlemeler yapılmaktadır⁸².

➤ **Eğitim, Bilinçlendirme, Denetim ve Araştırma Faaliyetlerinde Yetersizlikler**

Türkiye’de az ortaklı bir kooperatif yapısı bulunmaktadır. Örneğin konut yapı kooperatiflerinde kooperatif başına düşen ortalama ortak sayısı 50’nin altındadır. Toplumun kooperatifleşme oranının düşük olmasının birçok sebebi vardır. Temelde güven unsurunun oluşmadığı düşünülür. Bu durumu kooperatifler içinde sayıca en fazla sayıya sahip tür olan konut yapı kooperatifleri ile de ilişkilendirebiliriz. Önceki bölümlerde de değinildiği üzere, kooperatif denildiğinde akla ilk gelen konut yapı kooperatifleridir. Konut yapı kooperatiflerinde yolsuzluk ve usulsüzlüklerde patlama yaşanması sebebiyle toplumun tüketim, sosyal yardımlaşma ve sağlık kooperatiflerinin nimetlerinden bile yararlanamamasına sebep olmuştur.

İstatistik anlamında Türkiye’de yeterince veri bulunmamaktadır. Bilhassa yatırım, üretim, milli gelir ve dış ticaret gibi büyüklüklerin içerisindeki sektör payı ile ilgili veri ulaşımı noktasında sorunlu alanlar söz konusudur. TÜİK verileri

⁸¹ T.C. GTB, Kooperatifçilik Ve 2012 Uluslararası Kooperatifler Yılı, s. 19.

⁸² T.C. GTB, 2017 İdare Faaliyet Raporu, s.230.

doğrultusunda en fazla kooperatif konut yapı kooperatifi, taşıma kooperatifi ve tarımsal kalkınma kooperatifidir⁸³ Bununla beraber gelişmiş ülkelerdeki benzeri kooperatiflerin sektördeki ağırlıklarıyla mukayese edildiğinde tarım satış kooperatifleri birliklerinin birçok üründe pazar paylarını artırmaya ihtiyaçları olduğu görülmektedir⁸⁴.

➤ **Mevzuat ve Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar**

Türkiye’de kooperatiflerinin sayısının artmasında, ekonomik ve sosyal gelişmelerin yanı sıra 1969 yılında çıkarılan Koop. K.’nin etkisi vardır. Koop. K. ile birlikte kooperatiflerin rahat kurulması ve kooperatifçiliğin özerk olarak gelişmesini sağlamıştır. Ancak, söz konusu kanunda günümüz şartlarına göre gerekli olan değişikliklerin yapılmasına ihtiyaç vardır.

Ülkemizde kooperatiflere ilişkin üst örgütlenmesi yeterli seviyeye gelmediği için kooperatiflerin pazarlama, finansman, iş hacmi gelişmelerinde devlet destekleri önemlidir. Bu desteklerin başında devlet alımları, faizsiz kredi imkanları ve vergisel teşvikler gelmektedir. Ancak ülkemizde 2000 yılı sonrası özerkleşme ile birlikte, kooperatifler üzerinden devletin finansal desteği de kalkmış veya düşük faizli işletme ve yatırım kredisi kullandırılmıştır. Daha önceleri arsa ve vergi gibi konularda kooperatiflere sağlanan pek çok istisna ve muafiyetlerde yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Örneğin 5520 Sayılı KVK’nın muafiyetler başlıklı 4’üncü maddesi (k) bendi tüketim, motorlu taşıtlar kooperatiflerinin muafiyet kapsamı dışında bırakması ve sendika ile iş yasalarında yer alan bazı avantajların ortadan kalkması bu kooperatiflerde pazar paylarını azaltmıştır. Kooperatiflere ilişkin verilerin sağlıklı olmaması performans ölçüm teknikleri yeterince gelişmediği için bu teşvik ve uygulamaların sektörü ne denli etkilediği tespit edilememektedir.

⁸³ T.C. GTB, 2012-2016 Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı, s.31.

⁸⁴ T T.C. GTB, Kooperatifçilik ve 2012 Uluslararası Kooperatifler Yılı, s.15.

II. BÖLÜM

VERGİSEL AÇIDAN KOOPERATİFLERE BAKIŞ

2.1. Kooperatiflerin Vergisel Düzenlemelerini Etkileyen Kurumsal Özellikleri

Özel sektör, kamu sektörü, diğer ilgili kurum kuruluşların yanında kooperatifler güçlü bir sektör olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁵. Bu kapsamda kooperatiflerle ilgili kimi ilke ve değerler söz konusudur. Dezavantajlı kesimin (engelli, kadın, genç, işsiz gibi) istihdamının sağlanması, kimi kamu hizmetlerinin sunulması gibi kamu yararını gözeten özel yapılı sosyal ve ekonomik kuruluşlar olan kooperatifler kar amacı gütmeyen kuruluşlardır. Ancak faaliyetleri esnasında, çeşitli vergi ve harçların konusuna giren işlemleri dolayısıyla vergilendirilmeleri söz konusu olmaktadır.

Kooperatifler ekonominin içerisinde bir birim olmaları nedeniyle ekonomik faaliyetleri gereği vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ancak, vergi düzenleyicileri, kooperatiflerin vergilendirilmeleri ve/veya vergilendirilmemeleri konusunda iki ayrı noktada zorlanmaktadırlar. İlk olarak, kooperatifçiliğin gelişmesi açısından bu alana tanınan bazı vergi düzenlemelerinin, verginin yaygınlaştırılması ilkesine ters düşmesidir. İkincisi ise, kooperatiflerin yapılarından kaynaklanan ve diğer tür işletmelere göre teşvik, destek ve sübvansiyonu gerektiren nedenlerdir. Esasında kooperatiflerin, asıl amaçları ortakların geliştirilmesi ve ortak menfaatlerinin korunması ekseninde faaliyetlerini devam ettirmektir. Çünkü, ticaret şirketleri ve ortaklıklardan farklı olarak kooperatiflerde, birleştirici güç karı maksimize etmek değil üyelerine maksimum faydayı sağlamaktır. Bu açıdan, kooperatif faaliyeti esnasında, ortakları ile işlem yaparken, kar elde etme çabası göstermesinin gereği yoktur⁸⁶.

⁸⁵ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye Kararı, <http://koop.gtb.gov.tr/data/5215fdb0487c8e21a4fb12b4/ILO%20Kooperatiflerin%20Te%C5%9Fviki ne%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Tavsiye%20Karar%C4%B1%202002.pdf>, (15.02.2019), s. 20.

⁸⁶ Yrd. Doç. Dr. Murat YERCAN - Dr. Sait ENGİNDENİZ, Türkiye’de Tarımsal Kooperatiflerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan, Sayı 151, İstanbul, 2001, s. 137.

Kooperatiflerin kimi sosyal ve kamusal hedefleri için destek tedbirleri alınmaktadır.⁸⁷ Yine kooperatiflerin önemi doğrultusunda vergi kanunlarında kooperatifçiliği teşvik eden politikalar da güdülmektedir. Bu açıklamaların ışığında; kooperatiflerin bazı yapısal özellikleri nedeniyle vergi yüklerinin azaltılmasına ve/veya kaldırılmasına gidildiği anlaşılmaktadır. Vergisel yükümlülükleri dolayısıyla; kooperatiflere sağlanan muafiyet ve istisnalar da kooperatiflerin amaçları, ilke ve değerleri, konumları, faaliyet alanları ve işlevleri oldukça önem arz etmektedir.

2.1.1. Kooperatifçiliğin İlkeleri

Kooperatifler, Uluslararası Kooperatifler Birliğine (ICA) göre, kişilerin gönüllü olarak birleşip ortak sosyal, ekonomik, kültürel ihtiyaçlarını karşılamak adına ortak olarak sahip oldukları ve demokratik olarak kontrol ettikleri teşebbüslerdir. Kooperatif ilkeleri ise kooperatiflerin yukarıdaki tanımında yer alan değerlerini uygulamaya koyarken belirledikleri kurallardır.

Rochdale öncülerinden itibaren devam eden gelişimin sonucunda 1937 yılında kooperatif ilkeleri belirlenmiştir. Bu ilkelerin günün koşullarını karşılamadığı gerekçesiyle, 1966 yılında ICA tarafından geliştirilmiş altı ilke kabul edilmiştir⁸⁸. Son olarak ICA 1995 senesinde İngiltere Manchester'da gerçekleşen 31. Kongresinde kooperatifçilik ilkeleri tartışılmış, aşağıda sayılan yedi kooperatif ilkesini içeren beyan kabul edilmiştir.

Söz konusu ilkeler sırasıyla şu şekildedir⁸⁹;

- Gönüllü ve Serbest Giriş İlkesi
- Demokratik Kontrol İlkesi
- Ortakların Ekonomik katılımı İlkesi
- Özerklik ve Bağımsızlık İlkesi
- Eğitim, Öğrenim ve Bilgilendirme İlkesi

⁸⁷ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye Kararı, s. 16.

⁸⁸ Rıdvan Karalar, *A.g.e.*, s. 36.

⁸⁹ T.C. GTB, Kooperatifçilik İlkeleri, <https://koop.ticaret.gov.tr/kooperatifler-hakkinda/kooperatifcilik-ilkeleri>, (20.01.2019), s.1.

- Kooperatifler Arası İş Birliği İlkesi
- Topluma Karşı Sorumlu Olma İlkesi

Bir sonraki bölümde yukarda sayılan ilkelerden kooperatiflerin vergisel düzenlemelerini etkileyen ilkeler öz olarak incelenmiştir.

2.1.1.1. Gönüllü ve Serbest Giriş İlkesi

Serbest giriş ilkesine göre, kooperatif hizmetlerinden yararlanmak isteyen, sorumluluklarını kabul edebilecek her gerçek veya tüzel kişi, kendi iradesi ile serbest bir şekilde kooperatife ortak olabilir. Bu ilkeye göre kooperatife girmek isteyenlere cinsiyet, sosyal, ırksal, politik veya dini ayrımcılık yapılamaz. Yine kooperatifin sağladığı hizmetlerden yararlanamayacağını anlayan ortak kooperatiften serbestçe ayrılabilir. Ancak, sınırları bu şekilde belirlenen serbest giriş ilkesine göre, mutlak olarak herkesin istediği kooperatife herhangi bir şart aranmadan kabul edileceği anlamına gelmemektedir⁹⁰.

Bu ilkenin uygulanabilirliği kooperatif ana sözleşmeleriyle yakından ilgilidir. Kooperatif hizmetlerinden yararlanmak için ortaklık başvurusunda bulunanlar, kooperatifin ana sözleşmesinde belirtilen ortaklık niteliklerine uymuyor ise ortaklık kaydı yapılmaz. Kooperatif ana sözleşmesinde yer alan ortaklık şartları, söz konusu ilkenin ihlali anlamına gelmemektedir. Kooperatif ortakları bu şartları en baştan kabul etmişlerdir. Nitekim Koop. K.'nun 8. maddesinde ortaklığa kabul edilme şartları belirtilmiştir. İlgili madde hükmünde ortak olmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin, kooperatif ana sözleşmesi hükümlerini bütün hak ve ödevleriyle birlikte kabul ettiklerini belirten bir yazı ile kooperatif yönetim kuruluna başvurmalarını yeterli görmektedir. Yine, Koop. K.'nun 11. maddesinde ortaklıktan çıkmanın sınırlandırılması ile ilgili olarak, kooperatiften çıkma hakkının kullanılması, ana sözleşme ile en çok 5 yıl için sınırlandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Temelinde dayanışmaya ve karşılıklı yardımın ön planda tutulduğu bu kuruluşların faydasını daha geniş kitlelere ulaştırmak zorunluluğu vardır. Serbest giriş

⁹⁰ Mülâyim, Ziya Gökalp, a.g.e, s.75-76.

ilkesi ile kooperatifler, ticaret şirketleri ve kamu yararına çalışan diğer teşekküllerden belirgin bir şekilde ayrılır. Kooperatiflerin kapalı kalması, bu teşekkülleri diğer biçimlere dönüşmesine yol açabilir. Kooperatiflerin ortaklık şartlarını taşıyan ne kadar gönüllü var ise onları kabul için uygun koşullar oluşturmalıdır. Üye sayısının artışı beraberinde, iş hacmini ve mevcut sermayenin artışını sağlayacaktır. Kooperatifler, bazen sınırlı kaynaklar nedeniyle üye kabulünü sınırlandırabilir. Bu durum genel olarak maddi olanakları sınırlı olan kooperatiflerin karşılaşılabileceği sakıncadır⁹¹.

2.1.1.2. Demokratik Kontrol İlkesi

Demokratik kontrol ilkesi, bütün ortakların politika ve konularına aktif olarak katılıp, ortakların eşit oy hakkına sahip olarak kendi kendisini yönetmesidir⁹². Kooperatiflerde oy hakkı demokratik olarak organize edilmektedir⁹³. Kooperatiflerde ortağın kontrol ilkesi, uygulamada şu şekillerde ortaya çıkar⁹⁴. Genel kurul tüm ortaklardan oluşur ayrıca temel karar organıdır. Genel kurulda, ortaklar yönetim kurulu ve denetim kurulu temsilcilerini oylama ile seçerler. Yönetim kurulu ise işlemlerinden dolayı genel kurula karşı sorumludur. İlkenin uygulanabilmesi için karar alma süreçlerinde ve işletmenin işleyiş süreçlerine ortakların doğrudan katılmaları gerekmektedir. Bu konuda ortakların kayıtsızlığı, yeterince eğitime sahip olmamaları ve bilgi düzeylerinin yeterince gelişmemesi kooperatiflerde demokrasinin gerilemesine sebep olmaktadır. Ortaklar eşit oy hakkına sahiplerdir. Bütün üyeler kooperatifle olan sermaye bağlantısına bakılmadan, genel kurulda bir oy hakkına sahiptir. Kısaca kooperatiflerde “bir kişi bir oy” ilkesi geçerli olmaktadır. Böylece yönetimde güç, az sayıda insanın elinde toplanmak yerine ‘dağıtılır’, ortakların bilgiye erişim kolaylaşır, piyasa koşulları ile ilgili bilgi erken ulaşır ve önlem hiyerarşik yönetimlerden daha iyi sağlanır, son olarak bütün ortakların katılımı tecrübe ve

⁹¹ Rıdvan Karalar, *a.g.e.*, s. 38.

⁹² *A.g.e.*, s.39.

⁹³ Güçlü Eğiticiler, Güçlü Kooperatifler Eğitim Kitabı ve Eğitici Rehberi, *Kooperatifçilik İlkeleri*, <http://www.guclukooperatifler.com/share/kooperatifcilik-egitim-kitabi.pdf>, (20.02.2019), s. 18.

⁹⁴ Rıdvan Karalar, *a.g.e.*, s. 39.

uzmanlık paylaşımı sayesinde yeni öneriler ve fikirlerin ortaya çıkmasına imkân sağlar⁹⁵.

Bu ilke, kooperatif üst örgütlerinde, üye her kooperatife yaptığı işlem veya sahip olduğu ortak sayısı ölçü alınarak oy hakkı verilmektedir. Bu şekilde, ilk derece kooperatifler, üst örgüt genel kurullarında ortak sayıları veya faaliyetleriyle orantılı olarak farklı sayıda üyelerle temsil edilmekte ve ona göre farklı oy sahibi olmaktadır⁹⁶. Benzer işletmelerin aksine, karar verme sürecinde belirleyici öge getirilen sermaye değil, ortakların kişisel katılımlarıdır. Ortağın demokratik yönetim ilkesi kooperatifçiliğin temelini oluşturan, yönetimde insan faktörünü ön plana çıkarmaktadır⁹⁷. Ancak, işletmecilik açısından bütün üyelerin eşit olması işleyişte bazı sorunlara sebep olmaktadır. Günümüzde yaygın görüş, işletmecilik uygulamaları açısından eşitlik yerine dengenin gözetilmesidir. Yani, tamamen aynı durumda olan ortaklara aynı işlemlerin uygulanması, işlem maliyet analizi yapıldığında aynı durumda olanlara aynı fiyat, aksi durumda faaliyet maliyetlerini etkileyenlere buna göre bir ayırım gözetilmektedir⁹⁸.

2.1.1.3. Ortakların Ekonomik Katılımı

Bu ilke, sermayeye sınırlı faiz verilmesi ve risturn verilmesi ilkelerinin birleştirilmiş halidir. Buna göre, ortaklar, kooperatiflerinin sermayesine adil olarak katkıda bulunmaktadır ve bu sermayeyi demokratik bir şekilde kontrol ederler. Kooperatif sermayesinin en azından bir kısmı kooperatifin ortak mülkiyetinde bulunmaktadır⁹⁹. Kooperatiflerin sermayelerinin esas kısmı ortaklardan toplanan, genel kurullarda kabul edilen aylık ödentilerdir. Ayrıca ana sözleşmelerde ortaklara ek ödeme yükümlülüğü getirilebilir.

⁹⁵ Güçlü Eğiticiler, Güçlü Kooperatifler Eğitim Kitabı ve Eğitici Rehberi, *Kooperatifçilik İlkeleri*, (20.02.2019), s. 13.

⁹⁶ Şaban ERKİLET, *Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve Vergi Sorunları*, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, Ankara 1982, s. 21.

⁹⁷ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 51.

⁹⁸ Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 40.

⁹⁹ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 51.

Kooperatiflerin sermaye şirketlerinin aksine, amaçları gereği kâra yönelmemeleri gerekmektedir. Ancak, faaliyetleri sonucunda artı veya eksi bir fark ortaya çıkar. Esasında ne artı değer kârdır, ne de eksi değer zarardır. Çünkü bu farklar kâra yönelik bir amaçtan değil faaliyetin gereği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle kooperatiflerde “kâr” kelimesinin kullanılmasından kaçınılmış yerine “risturn” kelimesi kullanılmıştır¹⁰⁰.

Herhangi bir kooperatifte, ortaklar işletme fazlalarını genellikle belli başlı üç alana tahsis ederler. İlk olarak kooperatifin beklenmedik finansal sıkıntılarını gidermek ve kooperatifte olumsuzluk yaşadığı zamanlarda sermaye desteği olarak kullanılmak üzere yedek akçe ayrılabilir. Yine, işletme fazlaları, ortaklık paylarının faizleri olarak verilebilir. Üçüncü olarak, bu meblağlar ortaklara, sermayelerine göre değil, kooperatifle yapmış oldukları işlemlerin oranına göre dağıtılabilir.¹⁰¹ Ortaklar işletme fazlalarını, bu amaçlardan herhangi birisine, ikisine birlikte veya tümüne aynı dönemde tahsis edebilirler¹⁰².

Kooperatifler uzun süreli güvenlikleri bakımından ana sözleşme veya genel kurul kararı ile yedek akçe ayrılabilirler. Yine, risturn dağıtılabilmesi için Koop. K.’nunda belirtilen oranlarda zorunlu kanuni yedek akçe ayırmaları gerekmektedir. Ana sözleşmede öngörülmesi halinde gerek kooperatifin memurları ile işçileri, gerek kooperatifin ortakları için yardım kuruluşları oluşturmak ve bunları işletmek gayesiyle yardım fonları kurulabilir. Koop. K.’nunda yedek akçeler dışında aktifte yer alacak fonlara da yer verilmiştir. Yasal fonlarda diyebileceğimiz bu fonlar, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın dağıtılmayıp fon hesabına alınmasıdır. Bunların dışında ana sözleşme ile belli bir amaç için veya hiç amaç gösterilmeden fon ayrılacağı öngörülebilir¹⁰³.

İşletme fazlalarının yedek akçe ve fon dışında tahsis edildiği diğer alanları iki başlık halinde incelenebilir.

¹⁰⁰ Ünal TEKİNALP- Reha POROY- Ersin ÇAMOĞLU, a.g.e., s. 954.

¹⁰¹ Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 41.

¹⁰² A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 51.

¹⁰³ Ünal TEKİNALP- Reha POROY- Ersin ÇAMOĞLU, a.g.e., s. 956.

2.1.1.3.1. Sermayeye Sınırlı Faiz Verilmesi

Kooperatiflerde ortakların sermaye payları, kâr elde etmek için yapılan bir ödemeden çok, gelecekte yararlanılmak istenen hizmetlerden ötürü yapılan peşin ödemelerdir. Sermaye şirketlerinde olduğu gibi, işletme fazlalarının dönem sonunda sermaye sahiplerine dağıtılması söz konusu değildir. Ancak, ortakların sermaye için yaptıkları ödemelerin büyük tutarlara ulaşması durumunda veya kooperatife yatırımın özendirilmesi amacıyla payları oranında ortaklara sınırlı faiz ödemesi yapılabilir. Yapılacak faiz ödemesinin ilk koşulu sınırlı olmasıdır¹⁰⁴.

Bu ilke kooperatifleri sermaye şirketlerinden ayıran en önemli ilkedir. Kooperatiflerde sermayenin yalnızca bir araç olarak görülmesi, kooperatifleri kişi örgütleri biçimine yaklaştırıp sermaye şirketlerinden uzaklaştırmaktadır.¹⁰⁵ Sermaye şirketlerinde kâr dağıtımını sermaye payları ile orantılı olarak yapılır ve sermayeye ayrıca faiz ödenmez¹⁰⁶. Kooperatifler de ise ortakların sermaye karşılığı, yatırılacak sermayeye verilecek faiz oranı sınırlıdır. Faiz hesaplamalarında genellikle dönem başlarında ortakların ödenmiş payları göz önüne alınarak çeşitli hesaplamalar kullanılır¹⁰⁷.

Sermayeye sınırlı faiz verilmesi ilkesi, ortakların sermaye paylarına mutlaka faiz verilmesi manasına gelmez. Sermaye paylarının küçük oranlarda olması halinde ödenen faizlerin pek bir önemi yoktur. Zaten kooperatiflerde her türlü sermayeye yüksek oranlarda faiz verilmesi kooperatifleri kooperatifçilik niteliklerinden çıkarıp sermaye şirketi şekline dönüştürebilir¹⁰⁸.

Koop. K.'nun 38. Maddesinin 3. Fıkrası uyarınca, gelir-gider farkının en az %50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Aynı maddenin son fıkrası

¹⁰⁴ Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 41.

¹⁰⁵ A.g.e., s. 41.

¹⁰⁶ Mustafa KESİM- Gaffar TAŞKIN, *Kooperatifçilik Bilgisi*, Yeni Çizgi Yayınları, Ankara 2002, s. 3.

¹⁰⁷ Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 41.

¹⁰⁸ A.g.e., s. 41.

uyarınca olumsuz sonuçlar ortadan kalkmadıkça faiz ödemesi yapılamayacağı belirtilmektedir¹⁰⁹. Yasa koyucunun ilgili madde ile kooperatiflerin esasında kişi topluluğu olduğunu ancak, ana sözleşmede sermayeye katılma borcu yüklenilmesi durumunda, en azından, faiz ödenmesi yapılması gerektiğini savunduğu anlaşılmaktadır.

2.1.1.3.2. Risturn Verilmesi

Kooperatiflerin olumlu gelir-gider farklarının, sermayeye bağlı kalmadan, ortakların kooperatifle yaptıkları alışveriş ya da aldıkları hizmetler oranında dağıtılmasıdır¹¹⁰. Kooperatiflerde gelir fazlası, işletmede zarara sebep olmamak için, ortaklara satışların maliyetin üstünde bir fiyatla yapılması veya satış fiyatından daha düşük bir fiyatla ortaktan mal satın alınmasından kaynaklanmaktadır¹¹¹. Bu nedenle, ortaklara risturn dağıtımı ana sözleşmedeki hükümlere veya ortakların kooperatiften yaptıkları işlemlerin oranına göre dağıtım yapılmaktadır. Zira ortak ne kadar çok alışveriş yapmış ise o kadar çok kar payı bırakmıştır. Bu durum ortaklar arası eşitlik ilkesi açısından değerlendirildiğinde, eşitlik ilkesine ters düşmediğini, aksine eşitlik ilkesinin tamamlayıcısı olduğu anlaşılmaktadır¹¹². Ayrıca, dağıtım yöntemi ortakların kooperatifle olan alışverişini artıran ve teşvik eden bir unsur haline gelebilir.

Türkiye’de Risturn prensibi ise şu şekilde gerçekleşmektedir. Koop. K. 4’üncü maddesinin 9’uncu fıkrasıyla kooperatiflere yıllık gelir gider farklarının, hesaplama ve kullanma şekillerine ilişkin ana sözleşmeye hükümler konulması zorunluluğu getirmiştir. Aynı kanunun 38’inci maddesinin 1’inci fıkrası ile ana sözleşmede aksine hüküm yoksa kooperatiflerin yılsonu elde ettikleri hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenmesi hüküm altına alınmıştır. 38’inci maddesinin 2’inci fıkrasında da “*Gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüşse bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.*” denilerek ortaklara yapılacak ödemenin esasları belirtilmiştir. Yine 38’inci

¹⁰⁹ Ünal TEKİNALP- Reha POROY- Ersin ÇAMOĞLU, a.g.e. 955.

¹¹⁰ Ziya Gökalp MÜLAYİM, *Kooperatifçilik*, s. 79.

¹¹¹ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, s.22.

¹¹² Orhan ÖZCAN, a.g.e., s. 9.

maddesinin 4'üncü fıkrasında ortak dışı işlemler neticesinde elde edilen hasılının sermaye payları oranında ortaklara dağıtılabileceği ana sözleşme ile kararlaştırılabilir hükmü gelmiştir. Fakat Koop. K. md. 38/4 ile risturn prensibi önemli ölçüde zedelenmiştir. i sermaye payları nispetinde gelir fazlasından hisse alabilecek ortaklar artık kooperatifle işlem yapma konusunda çok istekli olmamakla birlikte, aynı zamanda ortakların kendilerini de bir kooperatif ortağından ziyade şirket ortağı olarak görmeleri sonucu kooperatiflerin temel dinamiği olan karşılıklı yardım, dayanışma hususlarının ortadan kalkmasına yol açacaktır.

2.1.1.4. Özerklik ve Bağımsızlık İlkesi

Bu ilke demokratik yönetim ilkesinde olduğu gibi, kooperatiflerin ortakları tarafından alınan kararlarla bağımsız bir şekilde yönetilmesini ifade etmektedir. Buna göre kooperatiflere ilişkin kararlar tüm ortakların temsil edildiği genel kurullarda alınıp, karar alınımında hiçbir dış etmenin bulunmayıp, devlet sadece ortaklıkların kuruluşunu, işleyişini ve denetimini yürütmektedir¹¹³.

Kooperatiflerin temel ekonomik niteliğini ortaya koyan bu ilke kooperatifçiliğin liberal özelliğini yansıtır¹¹⁴. Özerk ve kendi kendine yetebilen işletmeler olan kooperatiflerin yönetimi ortaklar tarafından gerçekleştirilir. Kooperatiflerin devlet veya özel kuruluşlarla bir anlaşma ve iş birliği yapmaları durumunda, bunu kooperatif işletmelerin özerkliğini sağlayacak ve ortakların demokratik yönetimlerini koruyacak şekilde gerçekleştirmeleri gerekmektedir¹¹⁵.

Gelişmekte olan ülkelerde kooperatifler siyasi bağımsızlığın tamamlayıcısı ve ekonomik demokrasiyi sağlayan Sivil Toplum Kuruluşları (STK) görülmektedir. Dolayısıyla kooperatiflere bir ekonomik amaç için bir araya gelenlerin faaliyet gösterdikleri -güvene dayalı- sivil toplumun ekonomik örgütü denilebilir¹¹⁶. Elbette

¹¹³ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, *Muhasebe Ve Finansman Kooperatifler*, Ankara 2014, s. 8.

¹¹⁴ Rıdvan Karalar, *A.g.e.*, s. 44.

¹¹⁵ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, *a.g.e.*, s. 52.

¹¹⁶ Ziya Gökalp MÜLAYİM, *"Atatürk'ten Bugüne Kooperatifçilik"*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s.134.

kamusal niteliğe paralel olarak faaliyette bulunabilmesi için düzenleyici yasa çalışmalarının geliştirilmesi gerekmektedir¹¹⁷.

2.1.1.5. Kooperatif Eğitim, Öğretim ve Bilgilendirme İlkesi

Kooperatiflerin bir diğer ilkesi ise eğitim ve öğretim hizmetlerinin koordinasyonudur. Eğitim; kişilerin toplum yaşayışında yerlerini almaları için belli bir bilim dalında, belli bir konuda bilgi ve beceri kazandırma, yetiştirme ve geliştirme işidir¹¹⁸.

Eğitim işinin sadece okullarda yapılmadığının en güzel örnekleridir kooperatifler. Kooperatifler akademileri aracılığıyla, modern eğitim araçları ve yöntemleri kullanılarak ortaklarına, seçilen temsilcilere, yöneticilerine ve çalışanlarına kooperatiflerin gelişimi için eğitim ve öğretim hizmetleri sunulmaktadır. Kooperatifler genel olarak iş birliğinin önemi, yararları ve ne şekilde sağlanacağı konularında kamuoyunu bilgilendirirler¹¹⁹.

Kooperatifçiliğin başarılı olabilmesi adına vatandaşın bu hususa yönelik bilgi sahibi olması gerekirken ortakların ise ortaklık süreçlerine dair haklarıyla ilgili bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Ancak ortakların ve vatandaşın doğru eğitimiyle kooperatifçilik alanında istenilen seviyeye gelinebilir¹²⁰. Kooperatifçilik eğitimi, özellikle az gelişmiş olan ülkelerde büyük önem taşır. Bu ülkelerde, vatandaşların, kooperatif ortaklarının hatta kooperatif yöneticilerinin yeterli bilgiye sahip oldukları söylenemez. Kooperatif ortak, memur ve yöneticilerine kooperatifçilik ilke ve yöntemlerinin yanında işletmecilik tekniklerinin çeşitli eğitim yöntemleri ile verilmesi gerekmektedir¹²¹. Eğitim işi yapılırken kooperatifçilikte “yaparak yaşayarak öğrenme

¹¹⁷ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), *Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye Kararı*, s. 41.

¹¹⁸ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb6cf93bbdae1.98130765.

¹¹⁹ T.C. GTB, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, s. 4.

¹²⁰ T.C. GTB, Kooperatif Ortağı El Kitabı,
<https://koop.ticaret.gov.tr/bilgi-bankasi/kooperatif-rehberi>, s. 2.

¹²¹ Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 45.

yöntemi” kullanılması durumunda, kooperatifçiliğin çeşitli ilkelerinin uygulanmasında birçok sorunla karşılaşılır.

Kooperatiflerin eğitim görevini üstlenmeleri maddi olanaksızlıklar nedeniyle yetersiz kalacağı için, bu görev kooperatifler başta olmak üzere devlet ve uluslararası kuruluşlar tarafından yapılmaktadır¹²². Kooperatif eğitimin tüm vatandaşları kapsadığı ve farklı kesimlere yönelik eğitim verileceği için belirli bir plan dahilinde çeşitli konulara öncelik verilebilmektedir. Bu bakımdan, verilecek eğitimde, ortak olmayanlara, kooperatifçilik ilke ve metotlarını öğretmek, ortak olanlara ödev ve sorumluluklarının yanı sıra işletilmesiyle ilgili teknik ve ekonomik bilgilerin kazandırılmasına yönelik eğitim ve yoğunluk kazanabilmektedir¹²³.

2.1.1.6. Kooperatiflerle İş Birliği İlkesi

Kooperatiflerin küreselleşmeye karşı öngörülebilir bulunabilmek, yeterli düzeyde önlemler alabilmek ve çok uluslu şirketlerle ekonomik ve teknik yönlerden rekabet edebilmeleri imkânına sahip olabilmeleri için yatay ve dikey olarak iş birliği yapmaları ve deneyimlerini birbirleriyle paylaşmaları gerekmektedir. Kooperatiflerin amaçları, bölgesel veya ulusal ekonomik kalkınma ise, kooperatif ortaklarının geçimlerini sağlayabilmeleri dışında tasarruf yapabilmelerinin, iç pazarda sahip oldukları oranın artmasının ve ihracata pay sahibi olabilmeleri için diğer her firmada olduğu gibi mahalli, bölgesel, ulusal ve uluslararası iş birliği yapmaları ile mümkün olacaktır. Aksi yönde gelişmeler, kooperatiflerin ortaklarına ve topluma faydaları çok yetersiz olacaktır¹²⁴.

Kooperatiflerin üzerinde etkisi olan ekonomik ve sosyal konuları ele alan yerel, ulusal ve uluslararası düzeydeki çalışma gruplarına ve komitelere katılması, kooperatiflerin müşterek menfaatlerini koruma ve amaçlarını gerçekleştirme de üç kademe halinde gerçekleştirme olanağını sağlayacaktır¹²⁵.

¹²² Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 45.

¹²³ Ziya Gökalp MÜLAYİM, a.g.e., s.80.

¹²⁴ A.g.e., s.72-73.

¹²⁵ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 52.

2.1.1.7. Topluma Karşı Sorumlu Olma İlkesi

Bu ilkeye göre kooperatifler toplum ihtiyaçlarına duyarlı bir yapı sergilemek durumundadır. Çünkü kooperatifler dayanışma ruhunu esas alan bir yaklaşımla oluşturulmuştur dolayısıyla hem kendi ortaklarının menfaatleri hem de dezavantajlı grupların ihtiyaçlarını gözeterek ekonomik ve sosyal refahın gelişmesine yönelik adımlar atmalıdır.

2.1.2. Kooperatiflerin Değerleri

Ekonomik, sosyal ve kültürel beklentileri karşılamak üzere, kişilerin gönüllü olarak birleşip, ortaklaşa sahip oldukları, demokratik kurallara göre işletilen özerk bir işletme anlamına gelen kooperatiflerin¹²⁶. Kooperatiflerin temel değerleri şunlardır: Öz yardım, öz sorumluluk, demokrasi, eşitlik, hakkaniyet ve dayanışma değerlerinin yanı sıra, dürüstlük, açıklık, sosyal sorumluluk ve başkalarını düşünme gibi ahlaki değerlerdir¹²⁷.

➤ Öz yardım

Kooperatif ortakları, amaçlarını gerçekleştirmek için birlikte çalışmak suretiyle, ekonomik özgürlük alanlarını genişletip dışarıya olan bağımlılıklarını azaltırlar.

➤ Öz sorumluluk

Kooperatiflerde ortaklar, kendi kaderlerini kendileri tayin ederler. Ortaklar yaptıkları eylem ve aldıkları kararlardan sorumludurlar.

➤ Demokrasi

Kooperatiflerde, yönetimde demokratik bir otorite vardır. Ortaklar kendi temsilcilerini oy kullanarak seçerler ve eşit oy ilkesi yani her ortak 'bir kişi, bir oy' ilkesi geçerlidir.

¹²⁶Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye Kararı, s.40.

¹²⁷ Güçlü Eğiticiler, Güçlü Kooperatifler Eğitim Kitabı ve Eğitici Rehberi, s.16.

➤ **Eşitlik**

Kooperatif ortakları ayırım gözetilmeden eşit haklara ve koşullara sahiptir.

➤ **Hakkaniyet**

Kooperatiflerde ortaklara hak ve adalete uygun muamele bulunur.

➤ **Dayanışma**

Kooperatifler kendi aralarında birbirlerine yardım ederken, ortaklarda gelişimlerini ve sosyal sorumluluklarını yerine getirirken birbirlerine destekte bulunurlar.

Ayrıca açık olmak, dürüstlük, toplumsal sorumluluk gibi etik değerler de kooperatiflerin ikincil değerlerini oluşturmaktadır. Kooperatiflerin kimliklerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi bu değerlere bağlıdır. Kooperatifler söz konusu değerlerini yaşama aktarırken kooperatif ilkelerinin rehberliğinden yararlanırlar¹²⁸.

2.1.3. Kooperatiflerin Toplumdaki Yeri ve Faaliyet Alanları

Kooperatifler, rekabetin yetersiz olduğu yerlerde sosyal bir politika aracı olarak doğmuş ve bireyin günlük yaşamıyla ilgili ihtiyaçlarını, ekonomik iş birliği içerisinde sağlanmasını ifade etmektedir.¹²⁹ İçeride dönük bir kişi topluluğu olan kooperatiflerin aksine dernekler, kazanç paylaşma dışında, belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek üzere bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmiş topluluklardır. Ticari ortaklıklarda ise; sermaye ön planda olur, kâr elde edip ortaklarla paylaşmak ticari ortaklıkların temel amaçlarıdır. Benzer yönleri her üçünün de ortak bir amacın ön planda olmasıdır. Bu üç oluşumun farkları ise; kooperatiflerde ekonomik iş birliği içerisinde ortakların ihtiyaçlarını karşılamak iken derneklerde, maddi bir değerden çok kişisel becerinin, ticari ortaklıkta ise sermayenin ön planda olma olarak açıklanabilir.

¹²⁸ T.C. GTB, Kooperatifçilik İlkeleri, <https://koop.ticaret.gov.tr/kooperatifler-hakkinda/kooperatifcilik-ilkeleri>, (20.02.2019), s. 1.

¹²⁹ Enis ÖKSÜZ, "Kooperatifçilik Kavramı ve İlkelerinin Işığında, Türkiye'de Köy Kalkınma Kooperatifleri", *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, Sayı: 31, İstanbul 1982, s. 329-358.

Kooperatif hareketi, esasında sosyal yardımlaşma ve dayanışmanın ön planda olduğu ekonomik bir harekettir. Dolayısıyla kooperatifler yalnızca ekonomik iş birliği adına kurulmuştur. Bu bakımdan uluslararası örneklerde benzerliklerin olması doğaldır. Coğrafi ayrışmalardan ve kültürden kaynaklanan kimi ayırıcı özellikleri bulunsa da temelde ülke kanunları ve uygulayıcılarının etkisi kooperatif hareketin belirleyicisidir¹³⁰.

Temel amacı kırsalda, çiftçinin yaşam düzeyini ve kalitesini artırarak üretim verimliliğini yükseltip pazar payını güçlendirmek olan kooperatiflerin örgütlenmesi kaçınılmazdır¹³¹. Üreticileri örgütlenmesi ile oluşan kooperatiflerin üst birlikleri vasıtası ile sosyal, ekonomik ve siyasi güce sahip oldukları için, tüm konjonktür dönemlerinde devlet ile yakın bir etkileşim içinde olmuşlardır. Bu durum bazen kooperatiflerin devlet vesayeti riskini beraberinde getirmiştir¹³². Fakat bu yakınlaşma kooperatif hareketi için haksız yere ideolojik propaganda yapılmasına sebep olmaktadır. Bu düşüncelerin ortadan kalkması için kooperatiflerin ilkelerine ters düşmeyecek demokratik ortamlarda serbest piyasa ekonomisi şartlarına uygun ortamlarda faaliyetlerini devam ettirmeleri gerekmektedir. Esasında pür sosyalist ekonomilerin, umulan refahı sağlamadaki başarısızlıklarının kesinleşmesi, kooperatif hareketinin ideolojik araç olarak kullanılmayacağını ortaya koymuştur¹³³. Kooperatifler demokratik sistem ve serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde, devlet ve özel sektörle birlikte faaliyetlerine devam etmektedirler. Bu kapsamda çalışma dünyasında, kooperatifler ile devlet ve özel sektör ilişkisi aşağıdaki şekilde ele alınmıştır:

2.1.3.1. Kooperatifler ve Devlet

Ekonominin tüm sektörlerinde, karşılıklı yardım dayanışma ve kefalet suretiyle ortaklarının ihtiyaçlarını karşılayıp, ekonomik menfaatlerini korumak amacı

¹³⁰ Armağan ÖRKİ, “Ekonomik Kalkınmada Kooperatiflerin Öneminin Örneklerle Değerlendirilmesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Sayı 2, Uşak 2016, s. 13-22.

¹³¹ Gülen ÖZDEMİR- Gülşen KESKİN- Haşim ÖZDOĞRU, “Türkiye’de Ekonomik Krizler ve Tarımsal Kooperatiflerin Önemi”, *Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, Tekirdağ 2011, s. 101-113.

¹³² Hakkı ÇETİN, a.g.e., s. 155-163.

¹³³ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, s. 25.

ile hareket eden kooperatifler, devletin belirlediği ekonomik politikaları etkilemektedirler. Devlet gelişmişlik düzeyleri ne olursa olsun bütün ülkelerde, kooperatiflere ve ortaklarına gelir getirici faaliyetler, saygın ve sürdürülebilir istihdam yaratmaları ve geliştirmeleri, girişimcilik ve yönetim kapasiteleri dahil olmak üzere ticari potansiyellerinin geliştirilmesi, rekabet güçlerinin artırılması, tasarruf ve yatırımın artırılması için ekonomik politikalar ekseninde yönlendirme ve önerilerde bulunabilir¹³⁴.

Tarihsel gelişim içerisinde kooperatif devlet ilişkilerini Charles Gide belli başlı dört başlık içerisinde toplamıştır. Bunların öz olarak incelenmesi, kooperatifler ve devlet arasındaki ilişki açısından da belirli ipuçları getirecektir¹³⁵.

➤ Serbest sistem; rekabetçi bir toplumda sermayelerini birleştirerek bir araya gelen, belirli bir kümenin çıkarlarını korumak amaçlanır. Devlet ve kooperatifler arasında hiçbir bağ yoktur. Ortaklar, rekabetçi bir sistem içerisinde kooperatifçiliğin kendileri için en uygun işletme türü olarak görürler.

➤ Devlet ve kooperatiflerin karşılıklı yardım sistemi; ortakların ekonomik güçlerinin ve kooperatifçilikle ilgili bilgilerinin yetersizliğine inanılır. Devletin yardımlarıyla insan kaynakları kapasitesinin ve kooperatif hareketinin değerleri, avantajları ve yararlarına ilişkin bilincin eğitim ve öğretim yoluyla geliştirilmesi sağlanır. Devlet kooperatiflerin bazı sosyal ve kamusal faaliyetlerini destekler. Bu yardımlar sağlanırken devlet, kooperatif yönetimlerinde, etki ve oy sahibi olma eğilimi göstermektedir.

➤ Vesayet sisteminde, devlet kooperatifleri kontrolü altında tutarak, sosyal sermayenin temel dinamiği olan “güven” kavramını işlevsizleştirmiştir. Kooperatiflerde temel amaç iş birliğidir. Gönüllü olarak iş birliğine iten temel değer

¹³⁴ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye Kararı, s. 40.

¹³⁵ Ziya Gökalp MÜLAYİM, Genel ve Tarımsal Kooperatifçilik, Bilgi Yayınevi, İstanbul, 1975, s. 80-84.

ise güven duygusudur. Devlet bu noktada kooperatiflerin yönetiminde sorumluluk alır, kontrol eder, gerektiğinde müdahalelerde bulunur.¹³⁶

➤ Devletçilik sisteminde; toplumsal gelişmelerde kooperatiflerin çok önemli olduğuna inanılır. Ortağın demokratik yönetiminin devre dışı kalmış demokratik kooperatifçilik söz konusu değildir. Devlet yönetimindeki kooperatifler birer kamu kurumu olarak devlet organı olarak görev yapmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde kooperatifler kamu sektörü ile özel sektörün yanında, diğer sosyal ve hükümet dışı kuruluşların içinde olduğu güçlü bir sektör olarak görülmüştür. Gelişmekte olan ülkelerde ise, iktisadi güçlüklerle mücadele eden kooperatiflerin kuruluş ve yaşayabilme şartlarını devletin desteğine bağlı olduğu algısı vardır. Bu bağlamda, hükümetler, kooperatiflerin doğasına ve işleyişine uygun müdahalelerde bulunur. Ancak bu anlayış devletlerin ekonomik ve siyasi rejimlerine göre değişmektedir¹³⁷.

Kooperatifçilik literatürüne son zamanlarda eklenen “Yeni Kooperatifçilik” ya da “Sosyal Kooperatifçilik”, bireylerin çok boyutlu kaygılarını gidermek için bir araya gelebilecekleri farklı kooperatif türleri arasında temelinde dayanışma ve sosyal ekonomi ölçeğinde diğerlerinden ayrılan kooperatif türüdür. Esasında sosyal kooperatifçilik, dayanışma ruhuyla oluşturulmuş işletme ve kuruluşlar olarak, dezavantajlı grupların topluma kazandırılmaları için özel tedbirler alınması teşvik eder. Diğer bir deyişle kamusal hizmetlerin sunumunun eksik kaldığı noktalarda bölgesel kalkınma farklılıklarının azaltılması gibi gayelerle oluşmaktadır¹³⁸.

2.1.3.2. Kooperatifler ve Özel Sektör

Kooperatifler; bağımsız ekonomik birimlerin çiftlikler, işletmeler, ev idareleri biçiminde, ortakları tarafından örgütlenen, finanse edilen ve bu ortaklara mal ve

¹³⁶ Hakkı ÇETİN, a.g.e., s. 155-163.

¹³⁷ Erkan REHBER, Tarımda Örgütlenme ve Sorunları, <http://www.erekonomi.com/orgut.pdf>. (20.02.2019), s.4-9.

¹³⁸ Yusuf Can GÖKMEN, Kooperatifler Dayanışma Ağı Çalıştayı, Sosyal Kooperatifçiliğe Güncel Bir Bakış, İzmir 2017, https://www.gençisi.org/wp-content/uploads/2017/11/Kavramsal_cerceve.pdf, (02.02.2019), s. 3.

hizmetlerin üretim ve pazarlamasını maliyetine yapan¹³⁹, neticesinde toplumsal dengeyi sağlayan, ayrıca ortaklarına birlikte yaşama, eşitlik, diğergamlık duygu ve davranışı aşıl原因an serbest işletmelerdir¹⁴⁰. Kooperatifleri şirketlerden ayıran en önemli husus, küçük tasarruflar kooperatifler aracılığıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve birbirlerine kefalet yoluyla ekonomik değerlere dönüşmesidir. Özel sektörün hakim olduğu piyasalar incelendiğinde, kooperatiflerin bizzat rekabet aracı oldukları, girişim için yeterli sermayenin olmadığı hallerde onu yeterli hale getirmek için oluştukları görülür. Bu açıdan kooperatifleri kapitalist ekonomi karşıtı olarak göstermek mümkün değildir¹⁴¹.

Kooperatifler rekabetin yeterli işlemediği bir ortamda adil gelir dağılımının sağlaması için kurulmuşlardır. Kooperatifler özel sektör işletmelerini rekabet ortamına çekerek, rekabetin işlemediği ve eksik olduğu yerlerde onu tamamlarlar¹⁴². Serbest piyasa ekonomilerinde rekabet ortamının sağlanmasında kooperatifler iyi bir araç olmasına rağmen, bu fonksiyonu icra edebilmeleri için birçok şartın bir arada sağlanması gerekmektedir. Kooperatiflerin piyasalara girmelerini kolaylaştırmalı, rekabet güçleri artırılmalı, kurumsallaşmış finansmana ve pazara erişimleri kolaylaştırılmalı, eğitim ve diğer yardımları sağlanmalıdır¹⁴³. Bu şartlar hepsi bir arada sağlanmadığı için kooperatif işletmeleri için genel bir başarı söz konusu değildir.

2.1.4. Kooperatiflerin Fonksiyonları

Dünyada, 1980'li yıllardan itibaren, küreselleşme akımlarının etkisi ile ekonomik ve sosyal yaşam değişimleri beraberinde kamu yönetimi anlayışındaki farklılıklara yol açmıştır. Bu aşamada ekonomi serbestleşmiş, devletin ekonomik ve sosyal alanlarda rolleri azalmıştır¹⁴⁴. Bu çerçevede toplumsal ihtiyaçlar ağırlıklı olarak özel sektör kuruluşları tarafından karşılanmaya başlamıştır. Özel sektörün aksadığı alanlarda, uygun eylemlerin eşgüdümlü ve zamanında yürütmesiyle kooperatifler,

¹³⁹ Rıdvan Karalar, A.g.e., s. 33.

¹⁴⁰ Kemal ÖZMEN, *Açıklamalı-Uygulamalı-İçtihatlı Kooperatifler*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 27.

¹⁴¹ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, s. 26.

¹⁴² Ziya Gökalp MÜLAYİM, *Kooperatifçilik*, s. 91- 92.

¹⁴³ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), *Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye Kararı*, s. 20.

¹⁴⁴ T.C. GTB, *Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012–2016*, s.1.

sosyal dengeleri sağlamak ve kamusal hizmetlerin sunumunu birer sivil toplum kuruluşu olarak gerçekleştirirler¹⁴⁵.

Kooperatiflerin faaliyetleri, gelir dağılımında dezavantajlı grupların, bu zararlarının kendi istekleriyle ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu faaliyetlerini üretim safhasından tüketime kadar, ekonominin ana safhalarında yürütülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, kooperatiflerin idaresinde bir kazanç hedefinin bulunmadığı söylenemez. Kooperatifler ekonomi içerisinde ticari mantıkla hareket ederek, kârını azamiye çıkarmak gibi bir amacı olmadan, kapitalist gibi hareket ederler¹⁴⁶. Kooperatifler toplu hareketleri bir sonucu olarak, hem üyelerine hem de toplum açısından yarar sağlayan kuruluşlardır¹⁴⁷. Ancak, kooperatiflerin çalışma yaşamının geleceğindeki zorluklara göğüs gerebilmesi fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmelerine bağlıdır. Kooperatifçiliğin temel fonksiyonları aşağıdaki ele alınmıştır¹⁴⁸.

2.1.4.1. İktisadi Destek Fonksiyonu

Kooperatiflerin öncelikli amaçları, ortaklarının ekonomik menfaatlerini gözetmek olduğu için başarıları oranında topluma faydalı olabilmektedirler. Nitekim iktisatçı Prof. G. Kessler, kooperatifi şöyle tanımlamaktadır: “*Azasına istihsale yahut istihlake müteveccih hususlarda yardım etmek maksadıyla kendi zati müşterek işletmeleri etrafında çalışmak için insanların serbestçe iktisaden birleşmeleri, bir araya gelmeleridir.*” Yani kooperatiflerin her şeyden önce iktisadi bir işletme olduklarını, kişilerin iktisadi amaçlarla bir araya geldiklerini, belirterek; kişilerin ortak işletmeleri etrafında üretim ve tüketim konusunda bir birlerine yardım etmeyi amaçladıklarını ifade etmektedir.

Aynı şekilde kooperatiflerin amaçlarıyla ilgili Fındıkoğlu “*İstihsal, kredi, istihlak ve mesken temini, gibi başlıca ekonomik ihtiyaçların tatmini maksadıyla, kendi arzu ve iradeleriyle bir araya gelen, bu ihtiyaçları karşılamak için kendi iktisadi*

¹⁴⁵ Hakkı ÇETİN, s. 158

¹⁴⁶ Ziyaeddin Fahri FINDIKOĞLU, *Kooperasyon Sosyolojisi - Nazari ve Tatbiki Kooperatifçilik Denemesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1967, s. 178-179.

¹⁴⁷ Rıdvan Karalar, a.g.e., s. 51.

¹⁴⁸ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, a.g.e., s. 29.

gayretleriyle bir işyeri ve işletme vücuda getiren insanların birleşme teşebbüsleridir.” şeklinde tanımlanan fikriyle de örtüştüğü görülmektedir¹⁴⁹.

Kooperatiflerin önemi; ortaklarına çalışmayı, üretmeyi, para kazanma ve sosyal faaliyetleri devam ettirmeyi sağlamalarından kaynaklanmaktadır. Araştırmalar neticesinde; kırsal kesimde iş birliği amaçlı çalışmaların son derece sınırlı olmasına rağmen, kooperatiflere ortak olma isteğinin oldukça yüksek olduğunu göstermiştir¹⁵⁰. Kırsalda kesimlerde, kooperatif örgütlenmelerinin öncelikli amacı çiftçinin yaşam düzeyini ve kalitesini artırmak olduğu için neticede kooperatiflerin üretim verimliliğinin artması ve pazar paylarının yükselmesi kaçınılmazdır¹⁵¹.

Birleşmiş Milletlerin rapor ve açıklamalarında, kooperatiflerin iktisadi boyuttaki etkilerine ilişkin, kooperatiflerin geniş üretici ve tüketici kitlelerini bünyelerinde barındırmaları nedeniyle, gelir dağılımını düzenlemek, yoksulluğu azaltmak, kayıt dışı ekonomiyi engellemek, gelir ve istihdam olanaklarının sağlayıp işsizliği önlemek, piyasaları dengeleyerek sürdürülebilir ve insan merkezli - adil küreselleşmeyi sağlamak gibi fonksiyonları üzerinde durulmaktadır¹⁵². Kooperatiflerin iktisadi fonksiyonlarının öz olarak bakıldığında, kooperatifçiliğin iktisadi önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Kavram olarak piyasa; arz ve talebi, alıcı ve satıcıları, rekabet ve değişimi içermekte olup, Marshall'a göre ekonomistlerin piyasa kavramından anladıkları sadece şeylerin alınıp satıldığı yer değil; aynı malların fiyatlarının eşitlendiği, alıcıların ve satıcıların serbest ilişki içerisinde oldukları bir ortamıdır. Yine iktisat biliminin önemli isimlerinden Adam Smith'in piyasaya yüklediği anlam ise, görünmez bir el aracılığı ile kaynakların tahsisi sağlayan mekanizmadır. Smith "Milletlerin Zenginliği" kitabında, piyasanın bireysel çıkarları peşinde koşan insanları kendilerinin istemese de

¹⁴⁹ Ziya Gökcalp MÜLAYİM, *Kooperatifçilik*, s. 79.

¹⁵⁰ Gülen ÖZDEMİR- Gülşen KESKİN- Haşim ÖZDOĞRU, s. 101-113.

¹⁵¹ Armağan ÖRKİ, s. 13-22.

¹⁵² Hakkı ÇETİN, s. 155-163; Birleşmiş Milletler, Kooperatifler, Ekonomik ve Sosyal İşler Bölümü, <https://www.un.org/development/desa/cooperatives/issues.html>; Birleşmiş Milletler, Dünyayı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma İçin 2030 Gündemi, <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf>, (02.04.2019).

çıkarlarını toplumsal yollarla elde etmeye mecbur eden kurumsal bir mekanizma olduğunu belirtmiştir¹⁵³.

“Modern ekonomi” yani kapitalizm veya hür teşebbüs sistemi ekonomilerde tamamen baskın olmasına rağmen, iktisadi ilişkilerin tamamen “serbest piyasaya ” bırakılmayıp, devletin gerektiğinde müdahale etmesi gerektiği düşüncesi iktisat literatüründe halen tartışılmaktadır. Nitekim Karl Polanyi, Smith’in aksine piyasa sisteminin kendisinin aslında bir müdahale sistemi olduğunu savunmaktadır¹⁵⁴.

Bu fikirler doğrultusunda kooperatifleri incelediğimizde, devlet çeşitli dönemlerde piyasadaki aksaklıkları düzenlemek gerekçesiyle, kooperatifler aracılığıyla piyasalara çeşitli müdahalelerde bulunduğu görülmektedir¹⁵⁵.

Piyasada fiyat, arz ve talebin kesiştiği noktada oluşması gerekirken, bazen belirlenen fiyat makul-adil değeri içermemektedir. Bu durum, malın üretimine sarf edilen üretim faktörlerine uygun fiyat belirlenmeme şeklinde olabileceği gibi, aksine yüksek tutarlarda fiyat belirlenme şeklinde de olabilmektedir. Bu noktada, kooperatifler aracılığıyla devlet destekleme alımları yaparak veya kooperatiflerin öz yardım, eşitlik, öz sorumluluk, hakkaniyet, dayanışma değerlerinin yanında dürüstlük, açıklık, sosyal sorumluluk ve başkalarını düşünme gibi ahlaki değerleri ile makul-adil değer tespit edilecektir¹⁵⁶.

. Küreselleşme süreciyle birlikte, enformasyon devrimi yaşanmak örgütler, pazarlar ve idareler uluslararası bir hale gelmektedir. Üretilen mal ve hizmetlerin özellikleri, uluslararası şirketler ve ekonomilerin etkisiyle yerel ve ulusal düzeyden küresel düzeye çıkmaktadır¹⁵⁷. Çok uluslu şirketler küreselleşme ile birlikte önemli fırsatlar elde etmektedir. Piyasaların genişlemesi ile birlikte maliyet avantajına sahip

¹⁵³ Yeliz SARIÖZ GÖKTEN, “Piyasa: Adam Smith Versus Karl Polanyi”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Haziran, Sayı 2, Niğde 2013, s. 127-131.

¹⁵⁴ A.g.e. s. 135.

¹⁵⁵ T.C. GTB, *Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Tarihçesi*, s. 1.

¹⁵⁶ Orhan Nuri ÇEVİK, *Kooperatifler Hukuku Uygulaması ve İlgili Mevzuat*, 5. Baskı, Yetkin Basımevi, İstanbul 1999, s. 82.

¹⁵⁷ Ebru KANYILMAZ POLAT, *Kooperatif Birliklerinin Küreyerelleşme Sürecindeki Önemi, Üçüncü Sektör Kooperatifçilik Dergisi*, Sayı 45, Ankara 2010, s. 15-33.

çok uluslu şirketler bilgiye ve teknolojiye hızlı ulaşma gibi fırsatları değerlendirip, yerel piyasa aktörleri üzerinde tehdit oluşturmaktadır¹⁵⁸. Küreselleşme sürecinde çok uluslu şirketlerin karşısında yerel ekonomilerin güçlenmesinde katkıda bulunmaktadır. Eksik rekabeti tamamlayarak, çok uluslu şirketlere karşı piyasayı dengeleyip, gelirin adil dağılmasına yardımcı olmaktadır¹⁵⁹.

Ekonomik dalgalanmalar ve krizler sonucunda işsizlik, kayıt dışı istihdam ve yoksulluk gibi mücadele alanları dünya genelinde kafaları meşgul etmektedir. İşçiler insana yakışmayan, düzensiz ve düşük gelirlili işlerde işçi haklarından ve sosyal güvenceden yoksun olarak çalışmaktadırlar. Bu noktada kooperatifle kayıt dışı ekonomide çalışanlar ve işletmeler için ölçek ekonomisi yoluyla resmiyet kazanmak ve yerel yönetimlerle ve aracı firmalarla müzakere gücünü elde edip üçüncü bir sektör olarak ekonomik kalkınmaya hizmet etmektedirler¹⁶⁰.

2.1.4.2. Sosyal Güvenlik Fonksiyonu

Kooperatiflerin yapısına ve işleyişine bakıldığında, bu işletmelere bir sosyal güvenlik örgütü demek mümkün değildir. Ancak, sosyal ekonomi içerisinde motivasyonlarına bakıldığında yaşlıları ve diğer dezavantajlı grupları önemsemesi, ekolojik hassasiyet gözetmesi gibi hususlar bu kurumları dayanışmacı ekonominin en önemli konumuna getirmektedir¹⁶¹. Dünya işgücü piyasasında demografik değişiklikler yaşanmaktadır. Bu değişiklikler içerisinde giderek artan sayıda genç, kadın ve göçmen işçi bulunmaktadır. Kadınların iş hayatına katılımı hızla artarken, sınır ötesi göçün devam etmesi beklenmektedir. Her yıl milyonlarca insan işgücü piyasasına girerken, aynı zamanda bir o kadarda nüfus yaşlanmaktadır.

Dünyada nüfus yaşlanması hızla artış sergilemektedir. Bu da beraberinde bakıma muhtaç kesimin artışı getirmektedir. Bu alanda hizmet verenlerin çoğunluğu kayıt dışı olarak istihdam edilen kadınlardır. Bu grubun da büyük bölümünü göçmen işçiler oluşturmaktadır. Göçmen işçiler için kooperatifler, kayıtlı işgücü piyasalarına

¹⁵⁸ Hakkı ÇETİN, s. 159.

¹⁵⁹ Ebru KANYILMAZ POLAT, a.g.e., s. 19.

¹⁶⁰ Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), *Çalışma Dünyasının Geleceği-Kooperatif Bir Geleceğe Doğru*, s. 3.

¹⁶¹ Yusuf Can GÖKMEN, *Sosyal Kooperatifçiliğe Güncel Bir Bakış*, s. 4.

ve girişimciliğe düşük engeller ile dahil olabilmek ve diğer hizmetlere erişebilmek bakımından uygun bir modeldir¹⁶².

2.1.4.3. Sosyal Fonksiyon

Ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını sağlama ve koruma amacıyla hareket eden kooperatifler, toplumla yakın ilişkiindedirler. Toplumla birlikte çalışma ve karşılıklı yardımlaşma gibi toplumsal değerler kooperatifçilikle birlikte yaygınlık kazanmaktadır. Bu durum kooperatiflere toplumsal sorumluluk yüklemektedir¹⁶³. Şöyle ki kooperatiflerde ortakların birbirine duyduğu güven, onun birlikte iş yapabilme kültürünün gelişmesine uygun bir ortam hazırlamaktadır.

Kooperatifler aracılığıyla, ortaklar sadece ekonomik fayda sağlamayıp kendi aralarında doğanın korunması, iş paylaşımı, akıl, bilgi ve kişilere memnuniyet veren diğer değerlerin paylaşımını da sağlamaktadır. Bu açıdan kooperatifçilik, kişilerin tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri girişimlerin hayata geçirip istihdam sağlamanın yanında, toplumun en önemli yapı taşı olana değerlerin kazanımını sağlayacaktır¹⁶⁴.

Kooperatifler ilkeleri ve iş birliği ve yardımlaşma gibi değerleri gereğince işletmelere oranla toplumsal sorunlara daha yakındır. Ortaklar belirlemiş oldukları politikalar çerçevesinde faaliyetleri neticesinde yaşadıkları toplumu sürekli geliştirmesini sağlayıp, topluma ekonomik katkı yapmaktadırlar. Söz konusu topluma sağladıkları gelişme ve katkılar arasında, girişimciliğin arttırılması, kıt kaynakların etkin kullanımı, çevrenin korunması, konut, sağlık ve gıda olanaklarını arttırması, yerel refahın arttırılması, demokrasinin korunması, eğitimin desteklenmesi, dezavantajlı grupların toplumdaki etkinliğinin arttırılması sayılabilir¹⁶⁵. Ayrıca

¹⁶² Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), *Çalışma Dünyasının Geleceği-Kooperatif Bir Geleceğe Doğru*, s. 5.

¹⁶³ Ziya Gökalp MÜLAYİM, *Kooperatifçilik*, s. 93.

¹⁶⁴ Ebru KANYILMAZ POLAT, a.g.e., s. 29.

¹⁶⁵ A.g.m., 25-28.

kooperatifler, toplumun ihtiyaçlarına göre farklı konulara faaliyetlerde bulunmaktadır. Tarımda ve enerjide doğaya uyumlu faaliyet konularında çalışmalar yapmaktadır¹⁶⁶.

2.2. Kooperatiflerin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkisi vergi hukukunun konusunu oluşturur. Devletin kamu ihtiyaçlarını karşılamak için toplumu oluşturan kişilerden karşılıksız olarak, zorla aldığı parasal değerlere vergi denir. Kavram olarak verginin kapsamını, vergi adı altındaki kamu gelirlerinin yanında, adı vergi olmayan ancak genelde karşılıksız olan gerektiğinde zor kullanılarak alınan; harç, resim, fon, prim, aidat, harcamalara katılma payı vb. tüm kamu gelirleri nitelikleri itibariyle vergi kavramı kapsamına girer¹⁶⁷.

Verginin konusu üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur. Verginin neyin üzerinden alınacağı kanunlarla belirlenmektedir. Kanunlarda gösterilmiş olmadıkça herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez. Nitekim, Vergi Usul Kanunumuzun (VUK) 19’uncu maddesinde bu hususa “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” olarak yer verilmiřtir¹⁶⁸.

Türkiye’de de kooperatiflerin kuruluşlarındaki temel amaçları kar elde etmekten ziyade, ortaklarının ekonomik çıkarlarının sağlanması ve korunmasıdır. Bu husus, Koop. K.’nun 1’inci maddesinde “*Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir*” şeklinde hüküm altına alınmıřtır¹⁶⁹.

¹⁶⁶ Yusuf Can GÖKMEN, *Sosyal Kooperatifçiliğe Güncel Bir Bakış*, s. 5.

¹⁶⁷ Abdulkadir IŞIK- İbrahim ORHAN-Ekrem KARAYILMAZLAR- Hayriye IŞIK, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005, s. 4.

¹⁶⁸ Ali Uysal-Nurettin EROğLU, *Açıklamalı ve rneklı Vergi Usul Kanunu*, Söz Kesen Matbaacılık, 4. Baskı, Ankara 2009, s. 115.

¹⁶⁹ T.C. GTB, Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012–2016, s. 3.

Kooperatifler kuruluşlarında sosyal amaçlar hakim olsa da, ortaklarının geçim ve mesleklerine ilişkin ihtiyaçlarının en uygun koşullarda sağlanması için, ticari hayatta ekonomik işletmeler ve kendine yeten örgütler olarak faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetleri esnasında çeşitli vergilerin konusuna giren işlemlere neden olurlar. Kooperatifler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak temel amaçları kâr olan ticaret şirketlerinden farklı yapı da olmalarına rağmen; piyasada haksız rekabetin önüne geçmek için vergilendirilmesi gerekmektedir.

Sosyal amaçlarla kurulan kooperatiflerin özendirilmesi ve gelişmeleri için desteklenmesi gerektiğinin yoğun biçimde tartışıldığı bir ortamda, kooperatiflerin, hangi şekillerde vergilendirileceği, vergi muafiyetlerinden ve istisnalardan ne şekilde yararlanacağı önem kazanmaktadır. Bu açıdan politika koyucular, kooperatiflerin vergilendirilmeleri ve/veya vergilendirilmemeleri konularında zorlanmaktadır. Şöyle ki, bir taraftan haksız rekabetin ortadan kalkması için verginin yaygınlaşması gerekirken, diğer yandan gerek vergi kanunlarında gerekse Koop. K.'nda kooperatiflere özgü bir takım vergi muafiyet ve istisnaları düzenlenmiştir¹⁷⁰.

Türkiye'de kooperatiflere ilişkin muafiyet, istisna ve diğer vergileme avantajı düzenlemeleri ile muhtemel vergi yükünün kaldırılması ve azaltılması amaçlanmaktadır. Bununla beraber ilgili düzenlemelerin kapsamı dar tutularak kooperatiflerin kâr amacı güden bir ticaret şirketi biçimine dönüşmesi engellenmeye çalışılmıştır¹⁷¹.

2.2.1. Kooperatiflerin Vergi Mükellefiyetleri ve Muhasebe Sistemleri

Türkiye'de kooperatifler, gelişmiş ekonomilerde olduğu gibi sadece dezavantajlı kesimlerin dayanışma kuruluşu olmaktan çıkmış, ekonomik ve ticari hayatta başarılı girişim örnekleri haline gelmişlerdir. Kooperatifler ticari hayatta yaptıkları faaliyetlerden dolayı vergi kanunlarının konusuna girebilmektedir. Verginin konusuna giren söz konusu işlemlerinden dolayı, vergi mükellefiyetleri ve

¹⁷⁰ İrfan VURAL, “Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özellikli Konular”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak, Sayı: 340, İstanbul 2017, s. 22.

¹⁷¹ Armağan ÖRKİ, a.g.m. , s. 16.

sorumlulukları doğmaktadır. Daha önce bahsedildiği üzere, vergilendirilmeleri esnasında, kanunlarda belirtilen şartları taşımaları halinde kendilerine tanınan vergisel avantajlardan yararlanmaktadırlar.

Türkiye’de kooperatifler, Türk Ticaret Kanununun (TTK) 66’ncı maddesi ve VUK’un 172’inci ve 177’üncü maddeleri uyarınca birinci sınıf mükellef olup, bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü ve tacir olmanın hükümlerine tabidirler. Yine VUK’un ikinci kitabında belirtilen ve durumlarına uyan vergisel ödevleri yerine getirmekle mükelleftirler. Koop. K.’nin “Muhasebe usulü ve defterler” başlıklı 89’uncu maddesine göre, kooperatiflerin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler hakkında, VUK’un bu hususlarla ilgili hükümleri saklı kalmak koşuluyla TTK’nın hükümleri uygulanır¹⁷².

Kooperatifler, genel kabul görmüş muhasebe prensip ve usullerine göre hesaplarını tutmakta, mali tablolarını hazırlamakta ve bu işlemlerini, tutulması ve tutulmadan önce notere tasdik ettirilmesi gereken birinci sınıf defterler olan; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, imalat defteri, ortaklar kayıt defteri, genel kurul karar defteri ve yönetim kurulu defterlerine kaydetmektedirler¹⁷³.

İlgili bakanlıkların kooperatiflerde tutulması gereken defterler, düzenlenmesi gereken belgeler ile kayıt ve muhasebe nizamına yani muhasebe usul ve defterlerine ilişkin olarak düzenlemelerine bakıldığında, genel olarak VUK’da yer alan mükellefiyet ödevleri ve kayıt nizamına ilişkin hükümleriyle örtüşmekte olduğu görülmektedir.

Kooperatiflerde bilanço, faaliyet dönemi sonunda, hesap dönemi içindeki bütün faaliyetleri ihtiva edecek şekilde, “Tekdüzen Hesap Planı” na uygun bir şekilde tanzim edilir. Koop. K.’nin 24’üncü maddesine göre, gelir-gider farklarının dağıtım şekli hakkındaki tekliflerini ihtiva eden yıllık çalışma raporu ile bilanço, genel kurulun

¹⁷² A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 128.

¹⁷³ Nuri DEĞER, *Konut Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu*, Türmob Yayınları, Ankara 2009, s. 7-9.

yapacağı yıllık toplantının en az 15 gün öncesinden itibaren ve 1 yıl süre ile ortakların tetkikine amede tutulması yönetim kurulunun görevleri arasındadır.

Türkiye’de vergilerin kooperatifler bağlamında değerlendirmesinde için, 213 sayılı VUK’un kapsamındaki yürürlükteki vergi ve harçlar dikkate alınmıştır. Çalışmanın bu kısmında, daha önce yapısal olarak incelediğimiz kooperatif olgusu, vergisel yönden incelenecektir. Bu çerçevede;

- Kurumlar Vergisi,
- Gelir Vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Emlak Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi,
- Damga Vergisi,
- Harçlar,
- Diğer Vergiler (İlan ve reklam vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi)

ile ilgili olarak, Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesi ve kooperatiflere sağlanan bazı muafiyet ve istisnalar yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında genel hatları ile ele alınacaktır.

2.2.2. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları

5520 sayılı KVK’nın 1’inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancı verginin konusudur. Buna göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları tarafından elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Buna göre kooperatiflerin elde ettiği kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

Kooperatifin tanımı KVK’nın 2’nci maddesinde, “24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla kurumlar vergisine tabi olan kooperatif işletmeler, sadece Türk Vergi Kanunlarına göre kurulmuş kooperatiflerle de sınırlı değildir.

5520 sayılı Kanunu'nun 2'nci maddesinde, yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisi mükellefi oldukları hüküm altına alınmış olmaları nedeniyle; kredi, üretim, taşıma, satış, konut yapı kooperatifleri v.b. ile aynı nitelikteki yabancı kooperatifler, kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif olup olmadığı Koop. K.'nun ilgili hükümlerinde göre değerlendirilecektir¹⁷⁴.

Türkiye'de 01.01.1950 tarihinde uygulamaya giren 5422 sayılı eski KVK (31.12.2005 tarihine kadar yürürlükte olan KVK) yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar birçok değişikliğe uğramıştır. Söz konusu kanun, 5520 sayılı KVK'dan farklı olarak, 3. Maddesinde "*Kooperatif şirketler, TTK veya özel kanunlarına göre kurulan ve istihlik, istihsal, kredi, satış, yapı ve sair kooperatif şirketleriyle aynı mahiyetteki yabancı kooperatif şirketlerdir. Okul kooperatifleri gibi dernek veya âdi şirket mahiyetinde olanlar kooperatif şirket addolunmaz.*" hükmüne yer verilerek, kurumlar vergisi mükellefi kooperatiflerin tanımı yapılmıştır. Aynı belirleme, 5520 sayılı yeni KVK'da yapılmamıştır, ancak, kanun maddesi gerekçesinde ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (KVKGT) yer verilmiştir. KVKGT'nin 2'nci madde açıklamalarında, kooperatif olarak adlandırılmalarına rağmen dernek veya adi şirket mahiyetinde olan okul kooperatiflerinin, KVK'nın uygulanmasında kooperatif sayılmayacağı belirtilmektedir. Ancak, okul kooperatiflerinin Koop. K. göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı vurgulanmıştır. Yine ilgili açıklamalarda Koop. K. dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatiflerin de önceden olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefi sayılacağı belirtilmiştir.

¹⁷⁴ Cem TEKİN- Emre KARTALOĞLU, *Kurumlar Vergisi Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 42.

Konuyla ilgili olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 tarih ve B.07.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-4-11 sayılı özelgesinde;

“...Okul kooperatifleri, okulun öğrencileri veya okul idaresi tarafından işletilen ve sadece öğretmen ve öğrencilerin okulda ihtiyaç duydukları sınırlı sayıdaki malların satışının yapıldığı yerlerdir.

Buna göre, okul kooperatifinin, okulda bulunan öğrenci ve öğretmenlerin okulda ihtiyaç duydukları sınırlı sayıda malların ticari mahiyet arz etmeksizin okulun öğrenci ve öğretmenleri tarafından işletilmesi durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmemesi gerekir. Ancak, söz konusu kooperatifin öğrenci ve öğretmenlerin okulda ihtiyaç duydukları sınırlı sayıda malların dışında diğer ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde mal alım satımı (örneğin, dayanıklı tüketim malları, temizlik, gıda ve giyecek v.b.) yapmaları durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.” şeklinde idari görüş belirtmiştir.

Kooperatifler amaçları kâr elde temek olan ticaret şirketlerinden farklı olarak, sosyal amaçların egemen olduğu bir yapıya sahip olmalarına rağmen haksız rekabetin önüne geçmek için prensipte vergi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Kooperatifler bir yandan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmakla birlikte bir yandan da belirli şartları taşımaları halinde, gerek kendi kanunlarında gerekse KVK'da yer alan belli muafiyet ve istisnalardan yararlanmaktadırlar.

2.2.2.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Kooperatifler genel olarak, ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma suretiyle sağlamayı amaç edinirler. Bu açıdan kooperatifler Türk Vergi Sistemi'nde kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti 5520 sayılı KVK'nın 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti kapsamı, 5520 sayılı KVK'da kooperatif görüntüsü altında ticari faaliyet yürütülerek vergilendirilme kapsamı dışına

çıkılmasını engellemek için 5422 sayılı eski KVK'ya göre sınırlı tutulmuştur. 5520 sayılı KVK' da tüketim ve nakliye kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınmıştır. Buna karşılık son düzenlemelerle, ticari faaliyette bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilik amaçlarına uygun olmayacak şekilde faaliyette bulunan oluşumların dışında kalan kooperatifler korunmuşlardır. Şöyle ki, kişilerin karşılıklı yardım ve dayanışma amacıyla bir araya gelerek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurmuş oldukları kooperatiflerde yapmış oldukları, 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 gibi işlemleri ortaklık dışı işlem olarak kabul edilmemiştir.

5422 sayılı eski KVK'dan farklı olarak, 5520 sayılı yeni KVK'da kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyet şartlarından biri olan üst birliğe üye olma şartı getirilmemiştir. Bu nedenle kooperatiflerin üst birliğe üye olmaması muafiyet ihlali sayılmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.02.2011 tarih ve B.07.GİB.4.46.15.01-B.07.1.GİB.4.46.15.0-2 sayılı özelgesinde;

"...Ancak, kooperatifiniz tarafından, ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliğinin değiştirilerek ortaklara veya üçüncü kişilere satılması; ortakların sosyal, kültürel, ekonomik ihtiyaçları karşılamak üzere tesis kurup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi, ortak olmayanlarla işlem yapılması, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda işlem yapılması v.b. durumlarda; "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş sayılacak ve muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır." şeklinde idari görüş belirtilmiştir.

Yukarda yer alan kanun hükümleri uyarınca, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,

- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

ilişkin hükümlerin bulunması ve ayrıca ana sözleşmede bulunan bu hükümlere mutlak surette uyulması gerekmektedir.

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, 5520 KVK'da Kurumlar Vergisi muafiyeti için üst birliğe üyelik şartına yer verilmemiştir. Ancak bu noktada Koop. K.'nun 93'üncü maddesinde 5422 sayılı KVK'ya yapılan atfın muafiyete etkisinin olup olmayacağı noktası tartışmalıdır. Şöyle ki, Koop. K.'nun 93'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, kooperatiflerin 5422 sayılı KVK'nın 199 sayılı Kanunla değişik 7'nci maddesinin 16'ncı bendindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafılığından faydalanabileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin 4 üncü bendinde ise kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birliklerinin, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, 93. maddenin 1 numaralı fıkrasının (b) bendi ile 2'nci fıkrası dışındaki fıkralarında yazılı muafıklardan faydalanamayacakları belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus 5422 sayılı KVK'nın 7'nci maddesinin 16'nci bendinde üst birliğe girme şartının ayrıca ifade edilmiş olmasıdır. Yani 5422 sayılı eski KVK uygulamasında muafiyet şartından yararlanılabilmesi için üst birliğe üye olunması şartının kaynağı, Koop. K. değil, 5422 sayılı KVK'nın 7/16'nci bendidir. Bu şarta 5520 sayılı KVK'da yer verilmediği düşünüldüğünde söz konusu yeni kanunun yürürlük tarihi olan 1/1/2006 tarihinden itibaren üst birliğe üye olma şartı aranmayacaktır¹⁷⁵.

2.2.2.1.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muafiyet Şartları

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmelerine ilişkin anılan düzenleme uyarınca açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

¹⁷⁵ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 177.

2.2.2.1.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Sermaye şirketleri, ortakların sermaye paylarını dikkate alarak, sermaye üzerinden kazanç dağıtmaktadırlar. Kooperatiflerin amacı ise ortakların ihtiyaçlarını daha kolay yoldan gidermek olup kar elde etmek değildir. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunması ve fiili olarak söz konusu koşula uyulması gerekmektedir. Kooperatifler ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hüküm bulunmadığında, fiilen bu şarta uyulsa bile kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamazlar. Ters durumda da, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hüküm bulunmakla birlikte fiilen bu hükme uyulmaz ise, muafiyetten yararlanılamayacağı açıktır.

Koop. K.'nun "Gelir gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi" başlıklı 38'inci maddesine göre¹⁷⁶;

➤ Kooperatifçilikte esas olan ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılatın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenmesidir.

➤ Şayet ana sözleşmede gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme işlemi, risturn denilen yöntemle yapılır. Yani, kooperatiflerin sağladığı işletme fazlalarının diğer bir deyişle olumlu gelir-gider farklarının, sermayeye bağlı kalmaksızın, ortakların kooperatifle yapmış oldukları alışveriş veya aldıkları hizmetler oranında dağıtılmasıdır.

➤ Sermaye üzerinden kazanç dağıtımını, gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, genel kurul kararıyla ortakların sermaye paylarına devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz oranını geçmemek kaydıyla faiz ödenebilir. İlgili madde ile kooperatiflerin esasında kişi topluluğu olduğunu ancak, ana sözleşmede sermayeye katılma borcu yüklenilmesi durumunda, en azından, faiz ödenmesinin gerektiği savunması yapılabilir.

¹⁷⁶ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 179.

Konuya ilişkin olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na ait 08/06/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-159 sayılı özelgesinde;

“... Kurumlar vergisi mükellefi bulunmayan kooperatifinizin mahkeme kararı ile elde ettiği tazminat ve bu tazminat tutarı ile üye aidatlarının bankada değerlendirilmesi sonucu elde edilen faizin ortaklara dağıtılması halinde, muafiyet şartlarından "sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" şartı ihlal edilmiş olacağından kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmekte olup, dağıtılan kazançlar üzerinden GVK'nın 75/2 ve 94/6-b-i maddeleri gereğince tevkifat yapılması ve tevkif edilen gelir vergisinin, muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca; faiz ve benzeri gelirlerin kooperatifiniz vasıtasıyla dağıtılmasında, üyeler tarafından elde edilecek kar payının, kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde gelir vergisi beyanname ile beyan edileceği tabiidir.” şeklinde idari görüş belirtilmiştir.

➤ İlgili maddede kazanç dağıtımına ilişkin başka bir düzenleme ise ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilmesidir. Söz konusu durum hem “sadece ortaklarla iş görülmesi” ve hem de “sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması” şartlarının her ikisinin de ihlali olacağından, muafiyet şartlarının ihlali sayılır.

Konuya ilişkin olarak, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.84-187 sayılı özelgesinde;

“... Kooperatifinizin ortağı olmayan kişilere su satışı yapması ve kantar hizmeti vermesi, kurumlar vergisi açısından muafiyet şartlarından olan "Sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali sayıldığından, ihlalin gerçekleştiği tarih itibariyle kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetinizin tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Ancak, Kooperatifinizin, ortaklarına üretim faaliyetinde kullanmak üzere yaptığı su satışı nedeniyle hesaplanan risturnların, 5520 sayılı Kanununun 5 inci

maddesinin birinci fıkrasının (i/2) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.” şeklinde idari görüş belirtilmiştir.

2.2.2.1.1.2. Kooperatifin Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi ve faaliyetleri süresince bu hükme riayet etmeleri kurumlar vergisi muafiyeti kazanmanın ve sürdürmenin ikinci koşuludur. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerinin bir özelliğidir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması halinde sermaye şirketlerinden farkı kalmamaktadır. Koop. K.’nun 56’ncı maddesinin son bendinde *“Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başkaca ödeme yapılamaz”* hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi adına ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması, fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.

2.2.2.1.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatifler uzun süreli güvenlikleri bakımından ana sözleşme veya genel kurul kararı ile yedek akçe ayrılabilir. Ayrılan bu yedek akçeler üzerinde kooperatif ortaklarının herhangi bir hakları yoktur. Yedek akçelerin ortaklara sermaye payları oranında veya kooperatifle yapılan işler oranında dağıtımı gibi bir husus söz konusu değildir. Bu durum Koop. K.’nun 56’ncı maddesinde;

“Gelir-gider farkının en az % 10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Kooperatifler, uzun süreli güvenlikleri bakımından, ana sözleşmede ayrıca hüküm bulunmadığı sürece, bir yıllık faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir-gider farklarının tamamı yedek akçelere eklemelidir.

Özvarlığın itibari sermaye ile dönem karı toplamını aşan kısmı yedek akçeyi oluşturur. Kooperatifler, uzun süreli güvenlikleri bakımından, ana sözleşmede ayrıca hüküm bulunmadığı sürece, bir yıllık faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir-gider farklarının tamamı yedek akçelere eklemelidir. Kooperatiflerin tasfiyeye girmesi halinde yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağı açıktır. Bu durum muafiyet şartlarının ihlali sayılmayacaktır¹⁷⁷.

2.2.2.1.1.4. Sadece Kooperatif Ortaklarıyla İş Görülmesi

Kooperatiflerin esas amaçları ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların sağlanıp korunması oldukları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Ancak, sadece ortaklarla iş görülmesi denildiğinde, faaliyetlerin tamamının ortaklarla sınırlı bir ortamda yürütülmesi anlamı çıkarılmamalıdır. Burada sınırlama şartı için, ana sözleşmede kooperatifin kurulmasında esas olan etkene bakmak gerekir. Örneğin, ortaklarının ürettiklerini ortaklarından alıp, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan ortaklarına veya üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmadığı gibi amacına da ters düşmemektedir. Ancak, ortakları dışındaki kişilerden ürün alıp veya ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak ortaklarına veya üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır¹⁷⁸.

Ortak içi işlem tabiri, kooperatif ana sözleşmesinde belirtilmiş faaliyet konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir¹⁷⁹. Ortak dışı işlemler tabiri ise, ortak olmayan kişilerle yapılan işlemlerle

¹⁷⁷ Nuri DEĞER, *Konut Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu*, s. 28-29.

¹⁷⁸ Şaban ERKİLET, a.g.e. s-32-33.

¹⁷⁹ Nuri DEĞER, a.g.e., s.29.

beraber ayrıca ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde mevcut olmayan konularda yapılan işlemleri kapsamaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için getirilen sadece ortaklarla iş görülmesi şartı esasında kooperatifçiliğin mantığında yer alan bir ilkenin uygulamasıdır. Nitekim; bir kooperatifin vergi muafiyetinden yararlanılabilmesi için, bu ilkenin ana sözleşmesinde yer alması yeterli olmayıp ayrıca fiilen de bu hükme uyulması ile mümkündür. Yukarıda yer alan ortak dışı işlem tabiri tanımına göre, ortak dışı işlemlerin ortak olmayanlarla yapılan işlemlerin yanında, ortaklarla ana sözleşmede yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsadığı anlaşılmaktadır. Kooperatifin kuruluş amacı üretim değil de ortakların ürettiklerini satmak olsun, kooperatif ortaklarının ürettiklerini alır ve bunu yine ortaklarına veya ortak olmayan kimselere satarsa, ortak dışı işlem görmüş sayılmaz. Ancak, satın aldığı malları, ortakları dışındaki kişilere sattığında durum değişecek ve bu durum ortak dışı işlem sayılacaktır¹⁸⁰.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hangi işlemlerin ortak içi, hangilerinin ortak dışı işlem sayılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle ortak içi/ortak dışı işlem sayılmaya/sayılmamaya ilişkin konular teoride tartışmalara konu olmuş ve idarenin konuya ilişkin muhtelif görüşleri yayınlanmıştır. Son olarak yapılan yasal değişiklikle konu açıklığa kavuşturulmuştur. Şöyle ki, 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla teoride tartışılan, kooperatiflerin faaliyetlerinde kullanmış oldukları ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak içi işlem olarak dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Kooperatiflerin ortak içi işlemlerine yönelik KVKGT'de örnekler yer almaktadır. Örneğin, bir üretim kooperatifinin faaliyetlerinde kullandığı ekonomik ömrünü tamamlamış olan iş makinesini satması ortak dışı işlem olarak

¹⁸⁰ Ahmet KAVAK, "Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muaf Olabilmesi İçin Aranılan Şartlar İle Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatif Kazançları", *Vergi Sorunları Dergisi*, IV. Cilt, İstanbul 1982, s. 137.

değerlendirilmemiş olup, bu işlem kooperatifin muafiyeti üzerinde herhangi bir etkisi olmayacağı belirtilmiştir.

Üretim, kredi ve yapı kooperatiflerinin ortaklık dışı işlemlerine yönelik benzer düzenlemeler KVKGT’de yer almaktadır. Genel olarak bir kooperatifin faaliyet konularını gerçekleştirmek ve amacına ulaşabilmek için yapılması zorunlu işlemler ortak içi işlem olarak değerlendirilmiştir. Aksine ortakların ekonomik gelişimini sağlamaya yönelik işlemlerin ortak dışındakilerle yapılması ortak dışı sayılmıştır. Yine kooperatiflerin faaliyet konularını dışında olup, zorunluluktan kaynaklanmayan işlemler ortak dışı işlem olarak değerlendirilmiştir.

Üretim kooperatiflerinde, ortaklardan alınan, faaliyet konusuna uygun, bir ürünün niteliğinde bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak, ortaklardan alınan aynı ürün üzerinde değişiklik yapılarak niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmiştir¹⁸¹.

Diğer taraftan üretim kooperatiflerin faaliyet konuları için gerekli olan ilaç, tohum, gübre gibi girdileri üçüncü kişilerden satın alarak ortaklara verilmesi ve bedelinin daha sonra ortağın kooperatife satacağı ürün bedelinden mahsup edilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır¹⁸². Bu durum Türkiye’de pancar kooperatiflerinde görülmektedir.

Kredi kooperatiflerinin öz kaynaklarından veya kredi kuruluşlarından sağladığı fonları ortaklarına kredi olarak vermesi ortak dışı işlem sayılmazken, ortak olmayanlara verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir.

Benzer bir şekilde yapı kooperatiflerinin konut inşa etmek için gerekli olan arsa, demir, kum gibi ihtiyaçları satın alması veya bu ihtiyaçları karşılamak için banka, finans kuruluşu gibi yerlerden kredi temin etmesi ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir. Ayrıca, yapı kooperatiflerinin kooperatif arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi ortak dışı işlem sayılmazken

¹⁸¹ KVKGT, Resmi Gazete No: 26482, (03/04/2007).

¹⁸² KVKGT, Resmi Gazete No: 26482, (03/04/2007).

yapı kooperatiflerin arsa karşılığı olarak işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır.

Faaliyet konusu konut ve işyeri inşa etmek olan bir yapı kooperatifinin, sahip olduğu taşınmazı ortaklarına veya üçüncü kişilere kiraya vermesi, üye aidatı olarak topladığı paraları nemalandırarak ortaklara dağıtması veya inşa edilen konutların hisselerine göre ortaklara dağıtımından sonra kalan konut, işyeri veya arsaların satılması işlemlerinin her biri ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Ancak yapı kooperatiflerinin ortaklarından topladığı paraları mevduat hesaplarında nemalandırarak, bu paraların kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

2.2.2.1.2. Yapı Kooperatiflerde Muafiyet Uygulaması

Yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetten yararlanabilmesi için bir ilk olarak önceki bölümde açıklanan şartların tamamına uymak zorundadırlar. Bunlara ilaveten yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara da sahip olmaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda, yapı kooperatiflerinin kuruluşundan, inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, aşağıda belirtilen kişilere yer verilmemesi gerekir.

- Söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcilerine,
- KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında yukarıda sayılanlarla ilişkili kişi kabul edilenlerle,
- Bahsi geçen kişilerle işçi işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

Yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetten yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen şartların yanında, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmesi gerekmektedir.

Yapı kooperatiflerinde, kooperatif yönetim veya denetim kurulu üyelerinden herhangi biri, kuruluşundan inşaatın sona erdiği tarihe kadar inşaat işini üstlenmeleri durumunda kooperatifin muafiyetten yararlanması söz konusu olmayacaktır.

5520 sayılı KVK'nun 13'üncü maddesinde, ilişkili kişi kavramının kapsamının kimleri kapsadığı açıklanmıştır. KVKGT ise yapı kooperatiflerinde bu kişilerin kapsamı,

-Yapı kooperatiflerine ait inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin, ortaklarını,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri olarak belirlenmiştir.

Bunların yanında, yapı kooperatiflerine ait inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin; eşleri, eşlerinin usul ve furuu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımları olarak açıklanmıştır.

Yapı kooperatiflerinin muafiyet istisnasından yararlanabilmeleri için, yukarıda sayılan şartların getirilmesinde ki asıl amaç kooperatiflere tanınan vergisel avantajlardan yararlanmak isteyen inşaat şirketlerinin muvazaalı bir şekilde kooperatifleşmesinin önüne geçilmesidir¹⁸³.

2.2.2.1.3. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi

Kooperatiflerde esas amaç ortakların ihtiyaçlarını karşılamak ise, bu takdirde işlemlerin ortaklarla ve ortakların ekonomilerinin gelişmesine yönelik yapılması

¹⁸³ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 186.

gerekmektedir. Bu işlemlerin, kooperatifte ortaklığı olmayanlarla yapılması halinde, ortak dışı işlemin varlığından söz edilir ki, kooperatif bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyetine girer¹⁸⁴.

7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la kooperatiflerin vergilendirilmesinde tartışma konusu olan hususlara yönelik esaslı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede, ortak dışı işlemlerin neler olduğuna dair açıklamalar yapılmış, ortak dışı işlemlerin kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletmede takip edilmek suretiyle kooperatif muafiyetinin devam edebileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu değişiklik ile 5520 sayılı KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve aynı bendin sonuna aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

“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 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.”

¹⁸⁴ Ahmet KAVAK, Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muaf Olabilmesi İçin Aranılan Şartlar İle Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatif Kazançları, a.g.m., s. 96.

Konuyla ilgili olarak anılan kanunun genel gerekçesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

“Ortak dışı işlemleri vergiye tabi tutulup muafiyetini kaybeden kooperatiflere yönelik ortak dışı işlemin tanımlanması, hangi işlemlerin ortak dışı işlem sayılmayacağıının düzenlenmesi, bu sayede kooperatiflerin muafiyetlerini kaybetmemeleri ve sadece ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi....”

Yapılan düzenleme ile;

- Ortak dışı işlemler tabirinden ne anlaşılması gerektiği, bu işlemlerin kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacağı,

- Ortak dışı işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi muafiyetini kaybetmiş kooperatiflerin, muafiyet şartlarını taşıyor olmaları şartıyla, mükellefiyetlerine son verileceği,

- Kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olarak kurulacak iktisadi işletme için ayrı bir vergi mükellefiyeti tesis edileceği,

- Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettiği kazançlar ile bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılması muafiyete etki etmeyeceği,

- Kooperatiflerin faaliyetlerinde kullanmak için iktisap ettikleri demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi maddi duran varlıkların ekonomik ömrünü tamamlamış olanlarının elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2.2.2. Kooperatiflerin Yaralanabileceği Kurumlar Vergisi İstisnaları

Kooperatiflerin kuruluş amaçları ve faaliyetleri gereği kar amacı peşinde olmadıkları kabul edildiğinden, bu işletmelere yönelik vergi kanunlarımızda bir takım vergisel avantajlar düzenlenmiştir. Kooperatif kuruluşlarına yönelik düzenlenen en önemli ayrıcalık KVK'da kurumlar vergisi muafiyetidir. Kooperatiflerin gerek statüleri gerekse yapıları gereği sadece ortakları ile işlem görmesi esastır, ancak çeşitli nedenlerle kooperatif ortağı olmayan üçüncü şahıslarla işlem yapılması halinde, kooperatifler vergiye tabi tutulmaktadır. Kooperatiflerin vergiden muaf tutulabilmeleri için ise, 5520 sayılı KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ve Koop. K.'nda yer alan koşullara uyulması gerekmektedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden muaf olan bir kooperatif için, istisna kazançların bir önemi yoktur.

KVK'da yer alan muafiyet şartlarını yerine getiremeyen veya muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatifler, vergi beyannamesi vermek suretiyle belirli kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Kooperatifler için uygulanan kurumlar vergisi istisnaları bu durumlarda önem kazanmaktadır. Kooperatifler için uygulanan kurumlar vergisi istisnaları iki başlık halinde toplanabilir. KVK'da, sadece kooperatifler için öngörülmüş olan özel nitelikli istisna hükümleri (risturn istisnası) ve kurumlar vergisine tabi diğer müesseseler için öngörülmüş bulunan ve kooperatiflerinde kurumlar vergisine tabi olmaları nedeniyle yararlanabilecekleri genel nitelikli istisna hükümleri, (iştirak kazançları istisnası, menkul kıymetlerin gelirlerine ilişkin istisna, sanayii ürünleri ihraç istisnası, yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihraç istisnası dış navlun hasılatı istisnası ile yatırım indirimi istisnası.) hükümleri yer almaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, ilk olarak kooperatifler için öngörülmüş olan risturn istisnasına ilişkin detay açıklamalara yer verilmiş, daha sonrada doğrudan kooperatiflere yönelik olmayıp kooperatiflerinde kazançlarına uygulanabilecek istisnalara ilişkin uygulama da özellikli konular kısaca ele alınmaya çalışılmıştır.

2.2.2.2.1. Risturn İstisnası

2.2.2.2.1.1. Mahiyeti

Risturn sözcük anlamı olarak, fazla alınan bedelin, söz konusu kişiye iade edilmesidir¹⁸⁵. Kâr amacı olmayan kooperatifler için kâr dağıtımı söz konusu olamaz¹⁸⁶. Ancak, kooperatifler ortak içi işlemlerden sağladığı işletme fazlalarını diğer bir deyişle olumlu gelir-gider farklarını, sermayeye bağlı kalmaksızın, ortakların kooperatifle yapmış oldukları alış veriş veya aldıkları hizmetler oranında ortaklara iade edebilirler ki buna risturn denir¹⁸⁷. Risturn istisnası, sadece ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Kooperatiflerde gelir fazlası, işletmede zarara sebep olmamak için, ortaklara satışların maliyetin üstünde bir fiyatla yapılması veya satış fiyatından daha düşük bir fiyatla ortaktan mal satın alınmasından kaynaklanmaktadır¹⁸⁸.

2.2.2.2.1.2. Risturn İstisnası Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

Risturn ortak içi işlemlerden doğan gelir-gider farkından Koop. K.'nun 41'inci maddesi uyarınca, yedek akçe ile kanun veya anasözleşme gereğince öngörülen özel fonlar ayrıldıktan sonra kalacak tutarla sınırlıdır.¹⁸⁹

Koop. K.'nun 38. Maddesine göre “*Anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan mu-amelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.*” Şayet, gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların kooperatifle yapmış oldukları alış veriş veya aldıkları hizmetler oranında yapılır. Ayrıca, gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, genel kurul kararı ile ortakların sermaye paylarına Devlet Tahvillerine verilen

¹⁸⁵ Ahmet KAVAK, Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muaf Olabilmesi İçin Aranan Şartlar İle Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatif Kazançları, a.g.m., s. 97.

¹⁸⁶ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 230.

¹⁸⁷ Ziya Gökalp MÜLAYİM, *Kooperatifçilik*, a.g.e., s. 79.

¹⁸⁸ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, s.22.

¹⁸⁹ Yılmaz ÖZBALCI, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 165.

en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir.

Sadece kendi ortakları ile iş yapan kooperatifler KVK'nın 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinde yer alan koşulları taşımaları halinde kurumlar vergisinden muafiyetinden yararlanabileceklerdir. Risturn istisnası ise 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenmiştir.

Konuya ilişkin 7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, faaliyet konusuna bakılmadan bütün kooperatiflerde ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortakları ile yapmış oldukları ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak gibi işlemlerinden doğan gelir-gider farkının ortaklara dağıtılan kısmı vergiden istisna edilmiştir. Ortak içi işlemlerden doğan gelir-gider farklarının ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemler oranında dağıtılması istisnasından tüketim kooperatifleri yararlanabileceklerdir. 7061 sayılı düzenleme ile kredi ve üretim kooperatiflerinin risturn istisnasından yararlanmalarına son verilmiştir. Düzenlemede risturn istisnasının tüketim kooperatiflerinde uygulanmasına devam edileceği hüküm altına alınmıştır.

7061 sayılı kanun düzenlemesinin yürürlüğe gireceği 01/01/2018 tarihinden önceki dönemlerde üretim ve kredi kooperatiflerinin, hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisi istisna olacaktır.

Öte yandan faaliyet konusuna bakılmaksızın bütün kooperatiflerde yönetim gideri karşılığı ortaklardan alındıktan sonra harcanmadığı için iade edilen kısımlar bu istisnadan yararlanabilecektir. Yönetim gideri olarak ödenen paraların kooperatif ortaklarına nakden veya hesaben iade edilmesi gerekmektedir.

Tüketim kooperatifleri, dar ve orta gelirli tüketicilerin ihtiyaçlarını kaliteli ve düşük maliyetle karşılamak için bir araya gelip gönüllü bir şekilde meydana getirdikleri kooperatiflerdir¹⁹⁰.

¹⁹⁰ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 234.

Tüketim kooperatiflerinin risturn istisnasından yaralanabilmesi için aşağıda yer alan iki şartı taşımaları gerekmektedir.

- İlk olarak satın alma fiilinin, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak amacına dayalı olması gerekmektedir. Yani risturnun dayanağı ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için alınan mallar olmalıdır.

- İkincisi ise risturnların ortakların satın aldıkları malların değerine göre hesaplanmasıdır.

Risturn istisnası uygulaması bakımından ortak içi işlemlerden doğan gelir-gider fazlalarının ortaklara dağıtımının istisna olabilmesi için, söz konusu olumlu farkın ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemlerin oranına göre yapılması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle kooperatif faaliyetleri sonucunda elde edilen kazançlarının ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlar ve üçüncü kişilerle yapılan işlerden doğan kazançlar şeklinde ayrılması gerekmektedir. Bu işlem yapılırken, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınır.

Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci bendinde, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları faaliyetlerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler oranında tevziini, kazanç dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, ortakların ticari, zirai veya mesleki faaliyeti ilgili olmadığı sürece, elde edilen risturnlar ortağın kooperatif işletme ile yaptığı faaliyetleri oranında dağıtılmışsa, GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasındaki maddeler dikkate alındığında, ortakların bünyesinde vergiye tabi tutulması söz konusu olamaz. Bu risturnlar, GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre, Gelir Vergisi tevkifatına tabi

tutulmayacağı gibi, kazanç ve kâr dağıtımını niteliğinde sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olamaz.

Ancak kooperatif ortaklarının ticari, zirai ve mesleki faaliyet sonucunda elde ettikleri risturnlar bu faaliyetlerin kazancının bir parçası sayılır ve vergiye tabi tutulur.

Yukarda yer alan açıklamalardan hareketle, tüketim kooperatiflerinin faaliyetleri sonucunda elde edilen kazançlardan, ortaklar dışındaki kimselerle yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançların risturn istisnasından yararlanamayacağı açıkça anlaşılmaktadır. Bu şekilde elde edilen kazançların, elde eden ortak açısından GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasında menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kazançlar GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca da tevkifata tabidir.

2.2.2.2. Genel Nitelikli İstisnalar

Genel nitelikli istisnalar, kurumlar vergisine tabi müesseseler için öngörülmüş olan, kooperatiflerinde kurumlar vergisine tabi olmaları nedeniyle, sadece kooperatiflere yönelik olan risturn istisnasının yanında yararlanabilecekleri dolaylı istisnalardır. 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği genel nitelikli istisnalar tadai olarak sayılmıştır. Aşağıda söz konusu kurumlar vergisi istisnalarının tamamı değil kooperatiflere ilişkin kurumlar vergisi uygulamasında özellikli olanlar açıklanmıştır.

2.2.2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatiflerin taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanabilmeleri için, kazancın yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle elde edilmesi gerekmektedir. İştirak edilen kurumun tam mükellef bir kurum olması yeterlidir. İstisnanın uygulaması açısından iştirak süresi ve oranı önemli

değildir. Dar mükellef kurumlardan kâr payı alan kooperatifler ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Kooperatiflerde kurumlar vergisi mükellefi oldukları için, bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtım yoluyla intikali sağlanan kooperatifte yeniden vergiye tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Ayrıca, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği ilgili maddede hüküm altına alınmıştır¹⁹¹.

2.2.2.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Gayrimenkuller Ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, kurumların, dolayısıyla da kooperatiflerin sahip oldukları taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının satışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatifler KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, aşağıda belirtilen şartların sağlanması halinde en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı, aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

¹⁹¹ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 253.

Madde metninde yer alan iktisadi kıymetlerin neler olduğuna bakıldığında;

➤ **Taşınmazlar**

Gayrimenkuller yerinde sabit olup bir yerden başka bir yer taşınması mümkün olmayan mallardır¹⁹². Taşınmaz mal tanımına Türk Medeni Kanunu'nun da yer almaktadır. İlgili kanunun 704'üncü maddesinde taşınmazların neler olduğu tek tek sayılmıştır. Bunlar, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerdir. Bu tanımda yer alan taşınmaz satışlarından doğan kazançlardan kooperatiflerin yararlanabilmesi için Türk Medeni Kanunu'nun 705'inci maddesine göre kooperatif adına tescil edilmiş olması gerekmektedir.

➤ **İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri**

İştirak hisseleri deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar; anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil), limited şirketlere ait iştirak payları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları ve kooperatiflere ait ortaklık payları şeklinde sıralanabilir¹⁹³.

➤ **Rüçhan hakkı**

Rüçhan hakkı, iştirak edilen anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri halinde, hissedarların, artan sermayenin kendi hisselerine düşen kısmını öncelikli olarak satın alım hakkıdır.

Kooperatifler aktifinde bulundurdıkları anonim şirket veya eshamlı komandit şirketlerin hisseleri nedeniyle bu şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri

¹⁹² A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 260.

¹⁹³ A.g.e. s. 265.

durumunda, yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarını başkalarına da satabilmektedirler. Kooperatiflerin portföylerinde bulunan yukarıda sayılan şirketlere ait rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların %75'lik kısmı istisnadan yararlanabilecektir.

➤ **Kooperatiflerin İstisnadan Yaralanabilmesi İçin Gerekli Şartlar**

- İstisnaya konu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kooperatifin aktifinde yer almış olması gerekmektedir.

- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilecek kazancın kooperatiflerde sermayeye eklenmesi gibi bir şart bulunmamaktadır. Kooperatiflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için, istisnadan yararlanan kısmının yani satıştan doğan kazancın, satış işleminden sonra pasifte özel bir fon hesabına alınıp, 5 yıl süreyle bu hesapta tutmaları gerekmektedir. Kooperatiflerin fon hesabında yer alan bu tutarı 5 yıldan önce ortaklarına dağıtmaları durumunda istisna edilen kazanç ilgili yılın kazancı sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca kooperatiflerin satış bedelini en geç satış işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil etmeleri gerekmektedir.

➤ İstisnadan yararlanacak kooperatifin menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşmaması gerekmektedir.

Kooperatifleri açısından konuyu irdelediğimizde;

Bütün kooperatiflerin yukarıda yer alan şartları sağlamaları halinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından yararlanabilmelerine herhangi bir engel yoktur. İstisnanın uygulaması açısından yapı kooperatifi ortaklarının bir veya birden fazla konut veya iş yeri sahip olmasının bir önemi yoktur. Yine yapı kooperatifleri faaliyet amaçlarını yerine getirdikten sonra elinde kalan konut veya iş yerlerini elden çıkarmaları neticesinde oluşan kazançlar için şartların sağlanması durumunda istisnadan yararlanabileceklerdir.

2.2.2.3. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Sorumluluğu

KVK' da bazı kurum ve kişilere vergi güvenliğinin sağlanması, iş yükünün azaltılması, verginin kısa sürede vergi idaresine intikali gibi sebeplerden dolayı, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yapmış oldukları ödemelerden, bu kişilerin gelir ve kurumlar vergilerine mahsup edilmek üzere belli oranlarda kesinti yapmaları düzenlenmiştir.

5520 sayılı KVK'nın 30'uncu uyarınca kooperatiflerin dar mükellefiyete tabi kurumlara ücret ödemesi, serbest meslek ödemesi, kira ödemesi, yıllara yaygın inşaat onarım işlerini yapanlara hak ediş ödemesi gibi ödemelerden gerekli vergi kesintisi yapılarak yasal süresinde ödenmesini gerektirir. Belirtilen ödemeleri nakten veya hesaben gerçekleştiren kurumların vergilerine mahsuben yapılan ödemenin niteliğine bağlı olarak tevkifat yapmak zorundadırlar. Vergi kesenlerin sorumlulukları, VUK'nun 8 ve 11'inci maddelerine göre verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olmalarının yanında, vergiye ilişkin şekil ve usule ilişkin görevleri de yerine getirilmesini kapsamaktadır¹⁹⁴.

KVK'nın 34'üncü maddesinde hüküm altına alındığı üzere, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen, KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, tevkif edilmiş vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Gerek yukarda sayılan gerekse KVK'nın 30'uncu maddesinde tadadi olarak sayılan kazanç unsurları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranlarını Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

2.2.3. Kooperatiflerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumları

Gelir Vergisi ikametgahı Türkiye'de bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire,

¹⁹⁴ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, s. 105.

müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden alınır¹⁹⁵.

Gelirin vergisinin konusu bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı oluşturur. Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Kooperatifler tüzel kişiliğe sahip oldukları için gelir vergisi mükellefi değildirler. Ancak, yasa koyucu vergi güvenliğinin sağlanması, iş yükünün azaltılması, verginin kısa sürede vergi idaresine intikali gibi sebeplerden dolayı bazı durumlarda, asıl mükellef yerine üçüncü kişilerin de vergiden sorumlu tutulmasını öngörebilmektedir.

VUK'un 11’inci maddesi 3229 sayılı Kanunu'nun 2’nci maddesiyle eklenen 3’üncü fıkrası ile mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların ve aralarında zimmen dahil olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olduğu hükme bağlanmış, yine aynı kanunla maddeye eklenen son fıkra hükmü ile de müteselsilen sorumluluğun şartları, sınırları ve konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

GVK’nın “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94’üncü maddesinde kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburiyeti getirmiştir.

Bu durumda tüzel kişi oldukları için gelir vergisi mükellefi olmayan kooperatifler, GVK’nın 94’üncü maddesine göre, bazı ödemeleri nakden veya hesaben

¹⁹⁵ Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s. 87.

yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

GVK'nın 94'üncü maddesinde tevkifat konuları ve oranları ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir. Söz konusu maddede yer alan ödemelerden kooperatiflerle ilgili olanlar şöyledir:

➤ Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden, kanunda belirtilen oranlarda (istisnadan faydalananlar hariç) (2019 Gelirleri için);

- 18.000 TL'ye kadar % 15,

- 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası % 20,

- 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası % 27,

- 98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası % 35,

➤ Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

- 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 17),

- Diğerlerinden(2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20),

➤ Yıllara sari inşaat ve onarım işlerini kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hak ediş bedellerinden(2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 3),

➤ Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20),

➤ 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/5 ile % 20),

- Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden (2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/5 ile % 20),

- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden(2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/5 ile % 20),

- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden (2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/5 ile % 20),

➤ Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile);

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2,

- Diğer ziraî mahsuller için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile);

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 4,

- Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için(2009/14592 sayılı B.K.K. ile);

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2,

ii) Diğer hizmetler için %4,

- Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %0),

➤ Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden (06.06.2012 tarih ve 2012/3322 sayılı BKK ile);

- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar %2,

- Hurda mal alımları için (06.06.2012 tarih ve 2012/3322 sayılı BKK ile % 2),

- Diğer mal alımları için (06.06.2012 tarih ve 2012/3322 sayılı BKK ile % 5),

- 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemeler üzerinden (2018/11750 sayılı BKK ile % 0),

- Diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için (06.06.2012 tarih ve 2012/3322 sayılı BKK ile % 10)

GVK'nun "Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar" başlıklı 96'nci maddesinde vergi tevkifatının 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağını ve maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Yine söz konusu maddede vergi tevkifatının, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafı tutarlar üzerinden yapılacağı ve kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan kooperatif tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen

miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2.4. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumları

KDV'nin konusu teorik olarak bir işletmenin oluşturduğu katma değerdir. Teorik olarak ortaya sürülen bu iddia gerçeğe yakın olsa da katma değer hesaplanması çok zordur. Bu itibarla KDV'nin konusunu iktisadi işletmeler çerçevesinde malların teslimi ve hizmet ifasıyla, ithalattan ibarettir¹⁹⁶.

KDV ekonomideki her türlü mal ve hizmetin tedavülünü kapsamayı hedeflemektedir. Ancak, vergileme tekniği konuya girecek mal ve hizmetlerin daha az kapsamlı olmayı gerekli kılar. Türkiye'de KDV düzenlenmesinde de bu görüş dikkate alınmış konu üçlü bir ayırımla aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir¹⁹⁷.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1'inci maddesine göre;

- Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,

üzerinden alınır.

Kooperatifler esas amaçları olan, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını gerçekleştirebilmeleri için mal ve hizmet alışlarında bulunmaları, gider yapmaları ve ortaklarına veya üçüncü kişilere mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaları gerekmektedir. Söz konusu faaliyetler

¹⁹⁶ Nuri DEĞER, *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s.107.

¹⁹⁷ Yılmaz ÖZBALCI, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.51.

çerçevesinde yapılan bu işlemler, istisna olmakla birlikte, KDV'ye tabi olacaktır. Kooperatiflerin KDV ile olan ilişkileri aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2.2.4.1. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti

KDV esasında mal ve hizmetlerin tedavülünden alınan bir vergidir. KDVK'nun 1'inci maddesinde bu durum, ülke içinde ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal ve hizmetlerin satışları üzerinden alınacaktır.

KDV'nin mükellefi, mal teslimi veya hizmet ifasını yapanlardır. Kurumlarda dolayısıyla kooperatiflerde mükellef, kuruluşun tüzel kişiliğidir¹⁹⁸. Kooperatifler tüzel kişilik olarak vergiden istisna edilmemiş mal teslim ve hizmet ifalarıyla, yaptıkları ithalatları için ve de KDVK'nun 8'inci maddesindeki işlemleri yapmaları durumunda KDV mükellefi olacaktırlar¹⁹⁹.

Kooperatifler mal teslimleri ve hizmet ifaları için, istisnai bazı haller hariç, teslim ve ifanın tarafı kim olursa olsun, mal ve hizmet bedeli ile birlikte belirlenen oranda KDV'yi de almak zorundadırlar. Kooperatifler, gerçek usulde vergiye tabi mükellefler oldukları için teslim ve hizmetler bedelsiz olsa dahi, istisna kapsamında değilse, vergiye tabi olacaktır²⁰⁰. Özel mameleke kıymet aktarıldığında emsal bedel üzerinden vergileme yapılması gerekmektedir.

Kooperatiflerde mükellefiyet işe başlama ile doğar ve mükellefiyetin kalkması tasfiyenin sona ermesi ile mümkündür. İthalatta mükellefiyet işlem bazlı olup gümrükleme sırasında gümrük idaresine ödenir²⁰¹.

¹⁹⁸ A.g.e., s.237-238.

¹⁹⁹ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, *Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, s.92.

²⁰⁰ İsmail CAN, Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Yükümlülükleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs-Haziran, Sayı 18, İstanbul, 1985, s. 25-29.

²⁰¹ Yılmaz ÖZBALCI, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 237.

3065 sayılı KDVK'nun 10'uncu maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“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 nakliyeciyen sürücüye tevdi,

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

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

j) İkametgâhi, 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,

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi,

anında meydana gelir.”

Yukarıda sayılan istisna kapsamına girmeyen işleri, yapan kooperatifler için vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Kooperatifler bu işlemlerle ilgili olarak KDV mükellefi olurlarken, aynı zamanda daha önceki bölümlerde değindiğimiz üzere, kurumlar vergisinden muaf olmaları mümkündür. Diğer bir deyişle kurumlar vergisinden muaf tutulan kooperatifler, yukarıda sayılan işlemleri yapmaları halinde KDV yönünden mükellef tutulacaklardır. Kurumlar Vergisi yönünden vergi dairesinde mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin KDV mükellefiyetini tesis için vergi dairelerine yazılı olarak başvurmaları zorunlu değildir. Ancak, Vergi Dairesinde Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatiflerden KDV'nin konusuna giren işlemlerde bulunanlar, VUK hükümlerine göre bir ay içinde kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yerin vergi dairesine yazılı olarak başvurmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekmektedir²⁰².

2.2.4.2. Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

KDVK'nun 9'uncu maddesinde, vergi sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu VUK'nun 11'inci maddesinde yer alan müteselsil sorumluluktan farklı olarak KDV'de ki genel sorumluluğu ifade etmektedir. Maliye Bakanlığı, vergi güvenliğinin sağlanması, vergileme işlemlerinin kısa sürede tamamlanması gibi sebeplerle mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, GVK'nın 18. Maddesinde yer alan işlemlerin yaptırılmasında ve gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. Kooperatifler özellikle yapı kooperatifleri, faaliyet konularına ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine bağlı çalışan ücretli statüsünde çalışanlar aracılığıyla değil bu alanda işçi temini sağlayan kurum ve kuruluşlardan hizmet alarak temin etmektedirler. KDVK'nu mükelleflerin alt mükelleflerden sağladığı iş gücü temin işlerine ait KDV'yi kısmi tevkifata tabi tutulacak konular arasında saymıştır. Bu nedenle ilgili kooperatif iş gücü temin

²⁰² Ahmet KAVAK, “Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım-Aralık, Sayı:27, İstanbul 1986, s. 137.

hizmetlerine ilişkin KDV'yi belirlenen oranda tevkifata tabi tutacak ve sorumlu sıfatıyla beyan edeceklerdir.

Maliye Bakanlığı KDVK'nun 9'uncu maddesi ile kendisine tanınan yetkiye dayanarak, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemleri yaptırılması, GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, reklâm verme işlemleri ile ilgili olarak, bu işleri yaptıranlar yönünden sorumluluk ihdas edilmiştir.

Bu açıdan kooperatifler faaliyetleri süresince yürüttükleri faaliyetlerle ilgili olarak vergiye tabi işlemlere taraf olacağından bu durumlarda sorumlulukları doğacaktır. Örneğin bir kooperatif, bir defaya mahsus olmak üzere herhangi bir mal veya hizmet ithalatı yapması durumunda, KDV mükellefi sorumluluğu söz konusu olacaktır.

2.2.4.3. Kooperatiflerde Katma Değer Vergisi İstisnası

Yukarda ki bölümlerde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere kooperatiflerin tüm teslim ve hizmetleri, eğer istisna yoksa KDV'ye tabidir. Kooperatifler KDVK'da yer alan hem bütün mükelleflerin yaralandığı genel nitelikli istisnalardan hem de bazı kooperatiflere tanınmış istisnalardan yararlanabilmektedir. Bu nedenle kooperatiflerin yararlanabilecekleri istisnaları aşağıda 4 başlık altında incelenmiştir.

➤ Bütün Kooperatiflerin İstisna Kapsamındaki Teslim ve Hizmetleri;

Başlıklar halinde aşağıda sayılan bu istisnalardan diğer KDV mükellefleri gibi bütün kooperatifler hiçbir ayırım yapılmaksızın yararlanmaktadır.

- İhracat İstisnası (KDVK. m.11 ve 12),

-Araçlar, Kıymetli Maden Ve Petrol Aramaları İle Ulusal Güvenlik Harcamaları Ve Yatırımlarda İstisna (KDVK. m.13),

-Taşımacılık İstisnası (KDVK. m.14),

-Diplomatik İstisna (KDVK. m. 15),

-İthalat İstisnası (KDVK. m. 16),

-Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar (KDVK. m. 17/2-3),

-Diğer İstisnalardır (KDVK. m. 17/4).

➤ Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerin İstisna Kapsamındaki Bazı Teslim ve Hizmetleri;

-İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetleri (KDVK. m. 17/1-a),

-Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletilmesi veya yönetilmesi için ifa edilen kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri (KDVK. m. 17/1-b),

-Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den istisna tutulmuştur (KDVK. m. 17/2-b),

-Arazi ıslahına ait hizmetler (KDVK. m. 17/4-h),

➤ Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla İle Oluşturulan Kooperatiflere Tanınan İstisna;

-Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları (KDVK. m. 13/j),

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri (KDVK. m. 17/4-k),

➤ Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde Ve Konut Yapı Kooperatiflerince Üyelerine Yapılan Konut Teslimlerine Tanınan İstisna

- 3065 sayılı Kanuna 5904 sayılı Kanun'la eklenen geçici 28'inci maddesine göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği 03/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den istisnadır. Konuya ilişkin açıklamalara mülga 46, 66 ve 106 Seri no'lu KDVG'Te yer verilmiştir. İlgili kanununun yürürlüğe girdiği tarihten sonra bina ruhsatı almış kooperatifler ise üyelere yapılan 150 m² ye kadar konut teslimlerinde (% 1), 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (% 18) oranında KDV hesaplanır. 60 Seri no'lu KDV Sirkülerinde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Öte yandan, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

- KDVK'ya 4369 sayılı Kanun'la eklenen geçici 15'inci maddesine göre, bina inşaat ruhsatını 29/07/1998 tarihinden önce alan yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. İstisnaya ilişkin açıklamalar KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin 3'üncü bölümünde ve 60 no'lu KDV Sirküleri oran uygulamasına ilişkin bölümünde yapılmıştır. İlgili yerlerde yer alan açıklamalar çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/07/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere (% 1) oranında KDV uygulanır. Yapı inşaat işlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için;

- i) Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- ii) İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- iii) Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,
- iv) Bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden sonra alınmış olması gerekir.

KDVK'nun matrah ve indirim miktarlarının değişmesini düzenleyen 35'inci maddesinde; *“Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade*

olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” denilmiştir.

Aynı Kanununun “İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim” başlıklı 32’nci maddesinde ise;

“Bu Kanununun 11, 13, 14 ve 15’inci maddeleri ile 17’nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre; KDVK’nun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri kapsamındaki “iade hakkı doğuran işlemler” nedeniyle yüklenilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemlerinin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin, indirilecek vergiden az olması hallerinde mükellefe iade edilebilecektir.

Kooperatiflerden, yukarda belirtilen tam istisna kapsamında ki işler çerçevesinde teslim ve hizmet ifa edenlerin, bu işleri nedeniyle, yükledikleri vergilerin mahsup ve iadeleriyle ilgili usul ve esaslar Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan tebliğlerde belirlenmiştir²⁰³.

İstisnanın kendileri için yararlı olmadığını tespit eden kooperatifler, KDVK’nun istisnadan vazgeçilmesini düzenleyen 18. maddesi hükmüne göre işlemlerinin vergiye tabi tutulmasını isteyebilirler. İstisnadan vazgeçen mükelleflerin, alımlarının KDV ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, teslimleri KDV ye tabi olacaktır. Ancak, bu talep, tarımsal amaçlı kooperatiflerin kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnaları ve bazı kurum ve kuruluşlara bedelsiz teslim ve hizmetlerdeki

²⁰³ Kemal OKTAR, *KDV İstisnalar ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, s.15-17.

istisnalar yönünden geçerli olmayacaktır. Yani bu istisnalardan kooperatifler isteseler de vazgeçemezler. İstisnadan vazgeçme talebi vergi dairesine yapılacak ve istisnaya dahil tüm işlemleri kapsayacaktır. Ayrıca bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkmak için talepte bulunmadıkları takdirde, mükellefiyet üç yıl daha uzayacak olup, bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapılması mümkün değildir²⁰⁴.

2.2.5.4. Kooperatiflere Has Bazı İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu

Yukarda kooperatiflere yönelik istisnalar ilişkin açıklamalarda değinildiği üzere, kooperatiflerin türüne göre mevzuatta bazı özel düzenlemeler yer almaktadır. Aşağıda bu düzenlemeler başlıklar halinde incelenmiştir.

➤ Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna:

Yukarda açıklandığı üzere organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri de 01.08.1998 tarihinden itibaren K.D.V. istisnası kapsamına alınmıştır. 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine eklenen (j) bendine göre, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 1/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği açıklamalarında söz konusu istisnadan Koop. K. ile küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi ana sözleşmesi hükümlerine göre kurulmuş küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin belli şartları

²⁰⁴ İsmail CAN, a.g.m. s. 28.

taşımaları halinde faydalanabilecekleri belirtilmiştir. Şöyle ki, sanayi sitesi inşa edilecek arsanın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsanın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi gerekmektedir. İlgili tebliğe göre istisna kapsamına küçük sanayi siteleri ve organize sanayi bölgelerinin ihtiyaç duyduğu elektrik, doğalgaz, su v.b. tesislerine ilişkin alt yapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgelerine, bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler girmektedir. Küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşası istisna kapsamına girmekle birlikte idari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin olan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmemiştir.

➤ **Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması:**

Konut yapı kooperatifleri inşaat işlerini, ihtiyaç fazlası arsaları müteahhide devretmek veya kat karşılığı vermek suretiyle bedelsiz veya düşük bedelle sağlamaları uygulamada sık rastlanan bir durumdur. Konut yapı kooperatiflerinin arsalarını daire veya işyeri karşılığında müteahhitlere vermesi durumu ve müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır. Bu tür işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden bahsedilemez. Bu nedenle de kooperatifin K.D.V. mükellefi olması ve müteahhide arsa tesliminde K.D.V. hesaplaması gerekirken, öte yandan müteahhidin de arsa karşılığında kooperatife teslim edeceği daire veya işyeri gibi bağımsız bölümler için K.D.V. hesaplaması gerekecektir. Yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

➤ **Zirai Amaçlı Su Teslimleri ile Arazi Islahına Ait Hizmet İstisnası:**

Daha önce belirtildiği gibi, KDVK'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (h) bendinde zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler KDV'den istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. İstisnaya ilişkin madde hükmünden zirai amaçlı su teslimlerinde, istisnanın uygulanması açısından suyu teslim edenin statüsünün bir önemi olmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla esas faaliyet konusu Türkiye'de sulama tesislerinin işletme, bakım ve onarım hizmetleri olan sulama kooperatiflerince yapılan zirai sulama amaçlı su teslimleri ile arazi ıslahına ait hizmetler KDV'si istisna kapsamındadır²⁰⁵.

➤ **Kooperatiflerin Risturn Dağıtımı:**

Kooperatifler genel olarak, ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma suretiyle sağlamayı amacıyla kuruldukları için, ticaret şirketlerinde olduğu gibi sermaye üzerinden kazanç dağıtılması söz konusu değildir. Ancak, kooperatifler ortak içi işlemlerden sağladığı işletme fazlalarını diğer bir deyişle olumlu gelir-gider farklarını, sermayeye bağlı kalmaksızın, ortakların kooperatifle yapmış oldukları alış veriş veya aldıkları hizmetler oranında ortaklara iade edebilirler²⁰⁶.

Şöyle ki, tüketim kooperatiflerinde ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malları değerinin üzerinden ortaklara sunmaları nedeniyle elde ettikleri hasıla (gelir-gider fazlası) risturn adını almaktadır. Yine bütün kooperatiflerde yönetim gideri olarak ödenen paraların ortaklara nakden veya hesaben iade edilmesi risturn adını almaktadır. Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı olarak nitelendirilmediği için, ortaklar açısından menkul sermaye iradı sayılmamaktadır. Yine risturların nakden veya aynı değerinde mal ile ödenmesi şeklinde yapılması kurumlar vergisi istisnanın

²⁰⁵ Selçuk KENDİRLİ- Sefa DOĞAN, "Sulama Kooperatifleri Ve Sulama Kooperatiflerine Vergi Kanunlarında Tanınan Muafiyetler, İstisnalar İle Gelir Vergisi Sorumluluğu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart, Sayı:198, İstanbul 2005, s. 143.

²⁰⁶ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 489.

uygulanmasına engel değildir. Ancak, diğer kanunlarda geçerli olan istisna ve muafiyetler KDVK geçerli değildir. Söz konusu risturn ödemesini KDVK açısından değerlendirdiğimizde;

-Nakden Ödeme;

KDV'nin konusunu iktisadi işletmeler çerçevesinde malların teslimi ve hizmet ifasından ibarettir. KDV ekonomideki her türlü mal ve hizmetin tedavülünü kapsamayı hedeflemekle birlikte, bazı teslim ve hizmetleri istisna edilmiştir. Örneğin KDVK'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının g bendinde para teslimleri vergiden müstesna edilmiştir. Bu itibarla, tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar ile bütün kooperatiflerin yönetim gideri olarak ödenen paraların ortaklara nakden geri ödemeleri durumunda KDV söz konusu olmayacaktır.

-Risturnların Aynı Değerde Mal İle Ödenmesi;

Daha önce belirtildiği üzere, kooperatifler tarafından risturnların nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi şeklinde yapılması kurumlar vergisi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Ancak KDVK açısından irdelendiğinde, KDV'nin konusunu iktisadi işletmeler çerçevesinde malların teslimi ve hizmet ifasıyla ithalattan ibarettir. Kanunun 2'nci maddesinde "teslim", bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi, şeklinde tanımlanmıştır. Teslimde önemli olan husus, tasarruf hakkının, yani mülkiyet hakkının devridir. Bu bağlamda kooperatifler tarafından ortaklarına risturnların ayın olarak ödenmesi halinde, mülkiyet hakkının ortağa intikali gerçekleştiğinden, KDVK yer alan belirli tarzda bir mal teslimi söz konusu olmaktadır. Bu nedenle de ayın olarak ödenen risturn tutarı malın bedelini oluşturacak ve bu bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

2.2.5. Kooperatiflerin Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 1970 yılında kabul edilmiş, 1986 yılına kadar merkezi idare tarafından toplanan bu verginin yönetimi ve gelirleri, 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı kanunla belediyelere bırakılmıştır²⁰⁷.

Emlak Vergisi Kanunu'na göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar verginin konusunu oluşturur. Kanunun 2'nci maddesinde bina tabirinin, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsadığı, kanunun uygulamasında VUK'da yazılı bina müteahhimleri de bina ile birlikte nazara alınacağı, yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanununun 3'üncü maddesinde vergi mükellefi ise, binanın maliki, arsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenlerdir. Vergiyi bu kişiler öderler. Kooperatifler de, Türkiye'de sahibi buldukları veya tasarruflarında buldukları binalar nedeniyle, mükellef olmaktadır. Bir binaya müşterek mülkiyet halinde sahip bulunan kooperatifler için, hisseleri oranında mükellefiyet söz konusu olmakta, iştirak halinde mülkiyet varsa, vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadır.

Koop. K.'nin "Muafliklar" başlıklı 93. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, "*Kooperatifler kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden muafıdır.*" şeklinde bir hüküm bulunmaktadır. Fakat Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'inci maddesinde, "*Bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümleri bu Kanun'a eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.*" denilmek suretiyle bu kanundışında yer alan muafiyet ve istisna düzenlemeleri hükümsüz bırakılmıştır. Bu nedenle, Koop. K.'nda düzenlenmiş olan 93'üncü maddenin 1'inci fıkrasının (c) bendi söz konusu bina ve arazilerle ilgili muaflik ve istisna hükümleri yürürlükten kalkmış olmaktadır.

²⁰⁷ Abdulkadir IŞIK- İbrahim ORHAN-Ekrem KARAYILMAZLAR- Hayriye IŞIK, A.g.e., s. 291.

Emlak Vergisi Kanunu'nda muafliklar, daimi muafliklar ve geçici muafliklar başlıklarıyla sınıflandırılmıştır. Kooperatiflerin her iki muaflik türünden de yararlanabileceği haller söz konusu olabilmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu 4/p'de “ *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 binaları*” sürekli olarak bina vergisinden muaf olacakları hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, Koop. K.'na göre kurulan kooperatiflerin sahip olduğu hizmet binalarının kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden muaf tutulmuştur. Kooperatiflerinin kendi hizmet binaları dışındaki taşınmazlarının emlak vergisinden muaf tutulmasına yasal olarak imkan bulunmamaktadır. Örneğin kooperatife ait hizmet binaları dışında sayılan lojmanların emlak vergisinden muaf tutulması mümkün değildir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde geçici muafliklar maddeler halinde sayılmıştır. Kooperatiflerin ve üst kuruluşları söz konusu muafliklardan kanunda belirtilen şartları sağlamaları halinde yararlanabilmektedirler.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 14' üncü maddesinde, arazi vergisi ile ilgili muaflik hükümleri düzenlenmiş, ancak kooperatiflere ait arazi ve arsalar bu hükümlerde yer verilmemiştir.

2.2.6. Kooperatiflerin Banka ve Sigorta Muameleri Vergisi Karşısındaki Durumu

BSMV, 6802(1) Sayılı Gider Vergilen Kanunu'ndaki hizmet vergilerinden biridir. 1985 yılında 3065 sayılı KDV'nin yürürlüğe girmesiyle söz konusu kanundaki diğer vergiler yürürlükten kaldırıldığı halde, harcamalar üzerinden alınan bir vergi

olan BSMV yürürlükte kalmış, banka ve sigorta muamelelerine ilişkin işlemler KDV dışında bu hükümlere göre vergilendirilmektedir²⁰⁸.

BSMV'nin konusu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, bankaların ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan işlemler dışında olmak üzere, yaptıkları bütün işlemleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralardır. Yine, Kanununun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında; bankerlerin yaptıkları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine, nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

BSMV'nin mükellefi ise kanunun 30'uncu maddesinde, BSMV'yi banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği; 31'inci maddesinde ise BSMV'nin matrahının 28'inci maddede yazılı paraların tutarı olacağı ve vergi matrahından gider ve vergi adı altında indirim yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hükümlerden anlaşılacağı üzere, bankaların her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler sonucu nakden veya hesaben lehe aldıkları paralar üzerinden BSMV hesaplanması gerekmektedir.

Kooperatifler faaliyetlerini sürdürürlerken, bir şekilde BSMV'nin konusuna giren işlemleri yapabilmekte ve verginin muhatabı olabilmektedir. Örneğin yukarıda yer verilen kanunun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen banka muamele ve hizmetlerini yasal amaçları dışında çıkarak süreklilik arz edecek şekilde esas faaliyet konusu gibi yapan kooperatifler verginin muhatabı olacaklardır²⁰⁹. Söz konusu kooperatifin BSMV kapsamında ki işleri bu vergiye tabi iken, bu faaliyeti dışındaki işlemleri KDV'ye tabi olacaktır.

²⁰⁸ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, Kooperatiflerin Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart, Sayı:198, İstanbul, 2015, s. 143.

²⁰⁹ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, Kooperatiflerin Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu, a.g.m., s.144.

BSMV'nin konusuna girmekle birlikte, kooperatiflerin birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar Koop. K.'nun 93'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergiden istisna tutulmuştur.

2.2.7. Kooperatiflerin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu

Veraset ve intikal vergisi, Türk vergi sisteminde serveti vergilendirmeye yönelik önemli bir vergi türüdür. Türkiye'de uygulanan biçimiyle veraset ve intikal vergisi, bir kişinin ölmesi veya mahkemece gaipliğine karar verilmesi sonucu mallarının mirasçılara veraset yoluyla intikal etmesini ve sağlar arası ivazsız mal intikallerini kapsamaktadır. Her iki intikal çeşidinin de süreklilik arz etmesi söz konusu olmasa da temel unsur devletin bu intikallerden pay almasıdır. Bu vergiye ilişkin düzenleme 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'yla, 5 bölüm ve 26 maddede yapılmıştır.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, malların veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun karşılıksız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, verginin mükellefi veraset yoluyla veya karşılıksız olarak mal iktisap eden kişilerdir.

Yukarda yer alan hükümlere göre, tüzel kişiliğe sahip kooperatiflerin, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunanların mallarıyla ya da intikal konusu malların Türkiye'de bulunması halinde, veraset yoluyla veya ivazsız olarak herhangi bir şekilde vukuu bulacak mal iktisaplarında verginin konusu gerçekleşmekte vergi mükellefiyeti söz konusu olmaktadır.

Anılan Kanunun 4'üncü maddesinin (d) fıkrasında, ivazsız suretle meydana gelen intikallerin 4.656,00- TL'sinin (2018 yılı için); aynı maddenin (e) fıkrasında para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı

Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 4.656,00-TL'sinin vergiden istisna edildiği, anılan Kanunun 6'ncı maddesinin (a) fıkrasında, veraset yoluyla meydana gelen intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının, hükmi şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunacağı, 7'nci maddesinin birinci fıkrasında, veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, bir beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları, 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında ise, diğer suretle meydana intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde beyannamenin verileceği hükme bağlanmıştır.

Koop. K. 14'üncü maddesinde ortağın ölümü ile ortaklık sıfatı sona ermekle birlikte, ana sözleşmede hüküm bulunmak koşuluyla ölen ortağın mirasçılarının kooperatifte ortak olarak kalmaları sağlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, ortaklığın devam isteniyorsa ölen ortağın mirasçılarının veraset ilamını yönetim kuruluna sunmaları ve üç ay içinde aralarından bir temsilci seçerek kooperatife bildirmeleri gerekmektedir ²¹⁰.

07/01/1997 tarihli ve 1997/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesinde; veraset ve intikal vergisi matrahına kooperatif hissesinin dahil olması halinde bu hissenin alacak olarak kabul edilerek 213 sayılı VUK'un 281'inci maddesine göre mukayyet değeri (ölüm tarihine kadar ödenen aidatlar toplamı) ile değerlendirilmesinin uygun görüleceği açıklanmıştır.

2.2.8. Kooperatiflerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

Damga vergisinin mevzuatımızdaki eski adı damga resmidir. Resim sözcüğü, idare tarafından gerçekleştirilen bazı hizmetlerden yararlanan kişilerden, görülen hizmet derecesiyle orantılı olmamak ve daha çok devlete gelir sağlamak amacıyla

²¹⁰ T.C. Ticaret Bakanlığı, Yönetim Kurulu Rehberi, <https://koop.ticaret.gov.tr/bilgi-bankasi/kooperatif-rehberi>, (20.02.2019).s.6.

alınan para anlamına gelmektedir²¹¹. Damga vergisi, ticari ve medeni işlemleri düzenleyen kağıtlar üzerinden alınan hukuki muamele vergisidir²¹². Kişiler günlük yaşam koşullarında bazen zorunluluk bazen de iradeleriyle çeşitli hukuki ilişkileri belgeye bağlamak isterler. Damga vergisi de söz konusu hukuki ilişkilerin düzenlenmesinde kullanılan kanunda kağıt diye ifade edilen belgeler üzerinden “resim” niteliğinde bir mali yükümlülüktür. Bu vergi, 01.07.1964 tarihli ve 488 sayılı Kanunla kabul edilerek yürürlüğe girmiştir²¹³.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun (DVK) 1’inci maddesinin ilk fıkrasında; verginin konusunu, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların oluşturduğu; ikinci fıkrasında ise kâğıt teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği belirtilmiş ve 14’üncü maddesinde, kâğıtların damga vergisinin, Kanun’a ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Kişilerin kendi aralarında veya devletle ilişkilerinde kullanılan vergi konusunu oluşturan kağıtlar, Kanun’a ekli (1) sayılı Tablo’da dört grup altında toplanmıştır.

İlk grupta, akitlerle ilgili kâğıtlar (mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, teklifnameler, kefalet, teminat ve rehin senetleri, tahkimnameler, sulhnameler, fesihnameler); ikinci grup, kararlar ve mazbatalar (ihale kararları, hakem kararları); üçüncü grup, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar (emtia senetleri, konşimento, ipotekli borç senedi, irat senedi, bilançolar ve işletme hesabı özetleri vb); dördüncü grup, makbuzlar ve diğer kâğıtlar (makbuzlar, beyannameler, bildirgeler)

²¹¹ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, “Damga Vergisi Ve Kooperatifler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart, Sayı:198, İstanbul 2015, s. 143.

²¹² Yılmaz ÖZBALCI, *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004, s.32.

²¹³ Mehmet YÜCE, *Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinden Damga Vergisine Bakış*, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 252, İstanbul 2009, s. 3.

DVK'nın 10'uncu maddesinde vergileme ölçüleri belirtilmiştir. Buna göre damga vergisi nispi veya maktu olarak alınacaktır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyeti esastır. Kanunda geçen "belli para" terimi, söz konusu maddede kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği para olarak ifade edilmiştir.

DVK'nın 3' üncü maddesinde ise damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği hükme bağlanmıştır. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay ise, vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir.

Kooperatifler kuruluş işlemlerine girişilmesiyle başlayıp faaliyetleri süresince işlemleriyle ilgili verginin konusunu teşkil eden kağıtları yetkili kılınmış kişileri aracılığıyla imzalanmakta ve kooperatif tüzel kişiliği damga vergisi mükellefi olmaktadır. Damga vergisi mükellefi olan kooperatiflerin, bu mükellefiyetlerini yukarıda genel olarak açıklanan DVK'da belirtilen esaslar dahilinde yerine getirecekleri tabiidir.

Kooperatifler açısından vergiden muaf ve müstesna kağıtlara bakıldığında, söz konusu düzenlemelerin çeşitli kanunlarda yer aldığı görülmektedir. Bu muafiyet ve istisnalar ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

➤ **Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar**

488 sayılı DVK'nın 9'uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yer alan bu kağıtlar ana başlıklar altında aşağıdaki gibidir:

- Resmi işlerle ilgili kağıtlar,
- İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar,
- Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar,
- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar,

-Kurumlarla ilgili kağıtlar,

Yukarıda yer alan kooperatifler açısından vergiden müstesna kağıtlara bakıldığında, bir kısmının 1 sayılı tablo'da da vergiye tabi kağıtlar arasında sayılmakla birlikte, 2 sayılı tablo'da kooperatiflerle ilgileri kurularak vergiden istisna edildikleri görülmektedir. Kooperatiflere özel bu istisnaların dışında, yine 2 Sayılı Tablo'da yer alan kağıtların uygulamada kooperatiflerle ilgileri bulunanların istisnaları genel niteliklidir.

Kooperatiflere has damga vergisi istisnaları şunlardır:

- II'inci bölümün 3 numaralı fıkrasında yer alan resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihlal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

- Yine III'üncü bölümün 5 numaralı fıkrasına göre Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasıncı çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtmalarla ilgili her türlü kağıtlar.

- Son olarak V'inci bölümün 15 numaralı fıkrasında, arım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri, Sulama Kooperatifleri ile Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar vergiden istisna tutulmuşlardır.

Öte yandan, 2 Sayılı Tablo'da yer alan bu kağıtlar dışında kalan diğer kağıtlarla da bir şekilde, kooperatifler ve üst kuruluşlarının uygulamada ilgilerinin bulunması hallerinde damga vergisi istisnalarından yararlanabilecekleri açıktır.

➤ **1163 Sayılı Kanun'da Yer Alan İstisnalar**

Kooperatifler Kanununun 13'üncü maddesinde, yönetim kurulunun, ana sözleşmeye uygun olarak yapılacak isteğe rağmen bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınması durumunda, ortak tarafından çıkma dileğinin noter aracılığı ile kooperatife bildirileceği; 93'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde ise,

13'üncü madde gereğince verilecek bildirin damga vergisine, diğer harç ve resimlere tabi olmayacağı hükümleri yer almaktadır.

Yine kanunun 93 üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesinin her nevi harçtan ve damga vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır.

➤ **Diğer Kooperatif Özel Kanunlarında Yer Alan İstisnalar**

- **1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Ve Birlikleri Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar**

Kanunun “Muafiyet” başlıklı 19'uncu maddesin de ilgili kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatiflere ortak olmak üzere başvuran üreticilerle, ortakların kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemler ve bunlarla ilgili kağıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler her türlü resim, harç ve vergiden muaf tutduğu için damga vergisi de bu kapsamda değerlendirilecektir.

Yine söz konusu kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatifler, bölge ve merkez birlikleri,

i) İcra makamları, resmi daireler ve mahkemeler nezdinde yapacakları takip ve tahsillerle açacakları tazminat davaları ile ilgili her nevi talep, tebliğ ve kararlar,

ii) 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,

iii) 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 damga vergisinden muaf olacaktır.

Ayrıca ilgili 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 damga vergisinden muafıdır.

- 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif Ve Birlikleri Hakkında Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

Tarım Satış Kooperatif Ve Birlikleri Kanunu 6'ncı maddesinde bu kanuna göre kurulmuş ve faaliyet gösteren tarım satış kooperatiflerine damga vergisi muafıkları getirilmiştir. Kanunun 6. maddesinde,

Bu Kanuna göre kurulmuş bulunan kooperatifler ve birliklerin faaliyetlerinde,

i) Kooperatife ortak olmak üzere başvuran üreticilerle ortakların, kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemleri ve bunlarla ilgili kâğıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekâletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler,

ii) 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, vekâletname ve lehlerine yapılacak ipotek ve rehinler,

iii) 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 her nev'i cins, kayıt, tashih, ifraz, taksim, birleştirme ve ruhsatlandırma işlemleri, depo, hizmet ve üretim tesisi inşaatları,

iv) 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, vekâletnameler, taahhütname ve sair evrak, her türlü resim, harç ve vergiden istisna tutulduğu için damga vergisi de bu kapsamda değerlendirilecektir.

➤ **2982 Sayılı Konut İnşaatında Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim Ve Harç İstisna Ve Muaflıkları Tanınması Hakkında Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar**

2982 Sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi Resim ve Harç İstisna ve Muaflıkları Tanınması Hakkında Kanun konut inşaatı ve kalkınmada öncelikli yörelere yönelik yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede kooperatiflerin işlemleriyle ilgili bulunan kağıtlar için, aşağıda belirtilen durumlarda damga vergisinin alınmaması hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 3'üncü maddesinde, konut inşaatı veya kalkınmada öncelikli yörelere yapılacak yatırımlar için arazi veya arsa tedariki ile ilgili olarak ivazlı veya ivazsız devir, temlik, kamulaştırma, satış vaadi sözleşmesi, intifa hakkı, iştirak hakkı, alım, satım, kira, geri alma, geri verme, ifraz, tevhit, tescil, cins değişikliği, rehin tesis ve terkini, ipotek tesis ve terkini, ıslah, değişiklik işlemler ve bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtların damga vergisi alınmayacağı belirtilmiştir.

Yine kanunun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasında arazi ve arsa üzerine inşa veya binaya ilave suretiyle konut olarak kullanılacak binalar, bağımsız bölümler veya katların (Eklentiler veya ortak yer payları dahil) meydana getirilmesi ve bunlardan ticari maksatla inşa edilenlerin, devir ve iktisapları ile ilgili işlemler ve bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar ile (b) fıkrasında konut edinmek isteyenlere kredi verilmesi (Köyler dahil) hakkındaki işlemler ile bu konuda düzenlenen kağıtlar ve bu kredi muameleleri dolayısıyla her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben alınan paralar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, 2982 Sayılı kanunun 4. maddesinin (c) fıkrasında konut yapı kooperatifleri üyelerinin üyelik aidatı ile ek ödemeleri dolayısıyla konut yapı

kooperatifleri lehine düzenledikleri kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Ancak bu konutların net alını 150 m²'yi geçmemesi gerekmektedir.

2.2.9. Kooperatiflerin Harçlar Karşısındaki Durumu

Harçlar, kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları hukuki işlemlerden ve sundukları hizmetlerden dolayı bu hizmetlerden yararlananlardan aldıkları paralardır. Harcın muhatabı hizmetten yararlananlar olup, hizmetten yararlanmayanlardan böyle bir şey alınmaz.

Ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma suretiyle sağlamayı amaçlayan kooperatiflerin faaliyet konuları ve buna bağlı işlemleri her geçen gün artmaktadır. Bu faaliyet ve işlemler esnasında, kamu kurum ve kuruluşlarından aldıkları hizmetlerden ötürü, kooperatifler harçlarla muhatap olmaktadır. Kooperatiflerin ticari şirketlerden farklı olarak ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlar olmaları nedeniyle faaliyet ve işlemlerinin teşvik edilmesi için, bu kuruluşlara yönelik harç uygulamalarına karşı, vergi yasaları ve diğer yasalarla, özel nitelikli muafiyet ve istisnalar getirilmiştir.

Kooperatiflerin faaliyetleri ile ilgili olarak, 492 Sayılı Kanun kapsamında muhup olacakları harçlara ilişkin aşağıda ayrıntılı bilgilere yer verilmeyecek, sadece kuruluş ve işleyişlerine yönelik önemli görülen özel nitelikli muafiyet ve istisnalara değinilecektir.

Kooperatifler 492 sayılı kanunun 1'inci maddesinde, bu kanun kapsamına yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve dışişleri bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafik harçları girmektedir.

Kooperatifler, faaliyetleri esnasında harçlar konusuna giren işlemleriyle ilgili, muafiyet ve istisna getirilmemiş ise tüzel kişilik olarak mükellef olup harç ödemek zorundadırlar. Öte yandan harca tabi olan işlemlerin yapılmasını talep etmeleri

durumunda ve şartların sağlanması halinde yararlanabilecekleri bazı muafliklar bulunmaktadır.

Kooperatifler tüzel kişilik olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda her bir harç türü itibariyle ayrı ayrı belirlenmiş olan genel nitelikli muafiyet ve istisnalardan diğer kişi ve kurumlar olduğu gibi yararlanabilmektedirler²¹⁴.

Daha önceki bölümlerde değindiğimiz gibi Koop. K.'nun 13 üncü maddesinde, yönetim kurulunun, ana sözleşmeye uygun olarak yapılacak isteğe rağmen bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınması durumunda, ortak tarafından çıkma dileğinin noter aracılığı ile kooperatife bildirileceği; 93 üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde ise, 13'üncü madde gereğince verilecek bildirin damga vergisine, diğer harç ve resimlere tabi olmayacağı hükümleri yer almaktadır. Yine kanunun 93'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesinin her nevi harçtan ve damga vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca 15/2/2018 tarih ve 7099 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123. maddesinde yapılan değişiklikle kooperatiflerin kuruluş, pay devri, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapacakları işlemler harç istisnası kapsamına alınmıştır.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 19/c fıkrasında 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Ve Birlikleri Kanunu'na 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 harçlardan muaf olduğu belirtilmiştir.

²¹⁴ Mehmet Ali ÖZTÜFEKÇİ, "Kooperatiflerin Yararlandıkları Harç Muafiyet Ve İstisnaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs, Sayı:152, İstanbul 2001, s. 19-30.

DVK'ya ilişkin istisna düzenlemeleriyle ilgi açıklamalarımızda yer verdiğimiz üzere 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif Ve Birlikleri Hakkında Kanunu'nun 6. maddesinde bu kanuna göre kurulmuş ve faaliyet gösteren tarım satış kooperatiflerine harçlardan istisna düzenlemeler yer almaktadır.

2.2.10. Kooperatiflerin Diğer Vergiler Karşısındaki Durumları

- 4760 sayılı Özel tüketim Vergisi Kanunu'nda 1'inci maddesine göre;
 - (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
 - (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
 - (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
 - (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

Verginin mükellefi ise kanununun 4'üncü maddesinde (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olarak belirtilmiştir.

Kooperatiflerin faaliyet konuları ekli listelerde yer alan malların imalatı değildir. Bu nedenle kooperatiflerin mükellefiyeti ÖTV'ye tabi malları ithal etmeleri durumunda doğmaktadır.

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde verginin mükellefi, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerin olduğu hüküm altına alınmıştır. Kooperatif tüzel kişiliği, ilgili sicillerde adlarına kayıt ve

tescil edilmiş bulunan motorlu taşıtlar nedeniyle bu verginin yükümlüsü durumundadır. Söz konusu kanunda kooperatiflerle ilgili herhangi bir istisna ve muafiyet bulunmamaktadır.

➤ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12. maddesinde, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Verginin mükellefi ise kanunun 13. maddesinde, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olarak belirlenmiştir. Yine aynı madde de ilan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu olduğu belirtilmiştir. Kooperatiflerde faaliyetlerini sürdürürken, kendi adlarına yaptıkları veya yaptırdıkları ilan ve reklam dolayısıyla vergi mükellefiyetleri doğmaktadır. Yine ana sözleşmelerinde faaliyet konusunu ilan ve reklam işleri olarak belirleyip bu işleri mutad olarak yapan kooperatiflerin bu vergiyle ilgili vergi sorumluluğu doğacaktır.

III. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRLMESİ HAKKINDA GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile birlikte kapalı ekonomi düzenin değişerek dışa açık bir hal alması ve ona paralel olarak çok uluslu şirketlerin ekonomik, teknik üstünlükleri ile piyasalara hakim olması, küçük işletmelerin bu gelişmelere ayak uyduramayarak yok olmalarına neden olmuştur. Bu yok oluşun önlenmesi yapıları itibariyle her sektörde alternatif çözümler sunmanın yanında genel olarak dezavantajlı gruplara veya bölgelere hitap eden kooperatifçilik hareketinin yaygınlaşması ile mümkün olabilmektedir. Kooperatifler alternatif birer işletmedir, gerek ekonomik gerek sosyal açıdan da büyük önem taşımaktadır. Çağın gereklerine göre değişim arz eden hizmetler doğrultusunda kooperatifler de faaliyet alanlarını genişletmektedir.

Kooperatifler, sermaye şirketlerinin aksine amaçları gereği kâra yönelmemeleri ve sermayenin yalnızca bir araç olarak görülmesi bakımından üretici ve tüketicilere en iyi olanakları sağlarlar. Üretici, üretim girdilerine en rasyonel şekilde kooperatifler aracılığıyla ulaşım maliyetlerin düşmesini sağlamaktadır. Kooperatiflere ulaşan ürünler çeşit, renk, sağlamlık ve olgunluk gibi derecelendirilip belirli standartlar uygun olarak yüksek kaliteli ürün ile düşük kaliteli ürün arasında fiyat farkı yaratılarak tüketicilere sunulmaktadır. Ayrıca, kooperatifçiliğin önemli bir faydası da, karşılaşılabilecek çeşitli ekonomi ve sosyal risklerin işletme sahiplerinden kooperatif üyelerine yansıtılmasıdır.

Yukarıda sayılan sebeplerden dolayı kooperatifçilik hareketinin desteklenerek geliştirilmesi gerekmektedir. Bir ülkede kooperatifçiliğin gelişmesi; ülkenin ekonomik gelişme düzeyi, politik uygulamalar, ekonomik birimlerin hacmi ve başarı düzeyleri ve toplumun eğitim düzeyi gibi birçok etkene bağlıdır. Bu etkenlerden biride maliye politikasının en etkin araçlarından biri olan vergi sistemidir.

İyi bir vergi sistemi öncelikle kamu harcamalarının finansmanı hususunu dikkate almakla beraber aynı zamanda verginin basit olması, adil olması, geniş tabana yayılması gibi unsurları da gözetmektedir. Türkiye’de de orta vadeli programlarda Türk vergi sisteminin bu unsurları dikkate alınarak hazırlanmaktadır²¹⁵. İyi bir vergi sistemi aynı zamanda makroekonomik istikrar, demokrasi, toplumun bir olması gibi değerleri de dikkate almaktadır²¹⁶. Sürdürülebilir kalkınma adına kimi sektörlerle ve/veya mükellef grubuna çeşitli vergisel ayrıcalıklar tanınabilir.

Çalışmanın ikinci bölümünde yer alan kurumlar vergisi, gelir vergisi, KDV, emlak vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, ilan ve reklam vergisi vergileriyle ve harçlar ile ilgili açıklamalarda kooperatif işletmeleri hakkında çeşitli muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. Türkiye’de kooperatifçiliğin ayrıntılı olarak incelenmesi, söz konusu muafiyet ve istisnaların ekonomik ve sosyal kalkınma açısından önemli bir misyona sahip olan kooperatifçiliğin teşvik edilmesi hususunda yetersiz kalmakta ve uygulamada önemli sorunlara sebep olduklarını ortaya koymaktadır. Konuya ilişkin kooperatifçilik düşüncesi ön planda tutularak, kooperatiflere tanınan muafiyet ve istisnalara ilişkin, serbest piyasada haksız rekabete yol açmayacağı hususu dikkate alınarak, görüş ve önerilerimiz aşağıda yer almaktadır.

3.1. Kurumlar Vergisi Açısından Görüş ve Öneriler

5520 sayılı KVK’nın 1’inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancı verginin konusudur. Bu kapsamda kooperatiflerin elde ettiği kazançlar da kurumlar vergisine tabidir. Yukarıda madde metninde sayılan kurumların gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları, kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. İnceleme konumuz olan kooperatifler dışındaki diğer kurumlar genelde kâr amaçlı teşebbüsler olmasına rağmen, kooperatiflerde amaç kâr elde etmek değil ortakların ihtiyaçlarını daha kolay yoldan gidermektir. Ancak, amaçları doğrultusunda işlemlerinin tamamına yakını ortaklarıyla yapan kooperatiflerin

²¹⁵ T.C. Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi İhtisas Komisyonu Raporu, <http://www.sbb.gov.tr/ozel-ih-tisas-komisyonu-raporlari/>, (20.03.2019), s. 3.

²¹⁶ A.g.m. s.4

ekonomik faaliyetleri sonucunda artı veya eksi bir fark ortaya çıkar. Esasında ortaya çıkan bu artı değer kâr olamayıp faaliyetin gereği ortaya çıkan bir değerdir. Yine amaçları gereği ana sözleşmesinde mevcut faaliyet konularında ortaklarla iş yapması gereken bu teşebbüslerin arasında, ana sözleşmesinde mevcut olmayan konularda ve ortak olmayan kişilerle işlemler yapan kooperatifler bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmasının esas sebebinin, bu teşebbüslerin esas amaçlarını bir kenara bırakarak, ticari amaçlara yönelik faaliyette bulunacağı düşüncesidir. Bu açıdan bakıldığında, kooperatiflerin ticari bir işlemde taraf olduklarında vergi yönünden diğer mükelleflerden farklı bir yönleri yoktur. Nitekim KVK gereği kooperatiflere sağlanan muafiyet ve istisnalara bakıldığında, kâr amacına yönelik bir işlem yapmadıkça kanun tarafından korunmuşlardır.

Türkiye’de kooperatifler genel olarak; yönetenlerin mevzuata yeterince vakıf olmamaları nedeniyle ana sözleşmelerinde yukarıda yer sayılan şartlara yer vermemeleri, faaliyetleri gereği ortak dışı işlemler yapmak zorunda kalmaları gibi sebeplerle mükellefiyet tesis etmektedirler. Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarında yer alan yıllar itibariyle kooperatiflerde faal mükellef sayıları bu konuyu açıklar niteliktedir²¹⁷.

Tablo 8: Yıllar İtibariyle Kooperatiflerde Faal Mükellef Sayısı

Vergilendirme Dönemi	Faal Mükellef Sayısı
2015	36.846
2016	35.686
2017	34.970

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2015-2016-2017

Yukarda yer alan yıllar itibariyle kooperatiflerde faal mükellef sayılarını, çalışmamızın 1’inci bölümünde yer alan 31/12/2016 verilerine göre, ülkemizde GTB, GTHB ve ÇŞB’nin görev ve sorumluluk alanında faaliyet gösteren kooperatif bilgileri ile karşılaştırdığımızda, 2016 yılı sonu itibariyle Türkiye’de 37 farklı tür altında kayıtlı toplam 53.259 kooperatifin 35.686’sının faal mükellef olduğu ortaya çıkmaktadır. Söz

²¹⁷ <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yayinlar>

konusu mükellef sayıları içerisinde faaliyetlerini durdurmuş, gayri faal kooperatiflerin de olduğu düşünüldüğünde, kooperatiflerin mükellefiyet sayılarının hayli fazla olduğu görülmektedir. Kuruluşları esnasında, ana sözleşmelerinde muafiyet şartlarına yer vermeyen kooperatiflerin faaliyete başladıktan sonra muafiyet şartlarını sağlayıp muafiyet kazanmaları belli bir süreyi ve kontrolü gerektirmektedir. Şöyle ki, dönem içerisinde uygulamada ortak dışı işlemde bulunmaları sebebiyle muafiyeti kaybetmiş bir kooperatifin yeniden muafiyeti kazanması muafiyet şartlarını yeniden yerine getirmesi ve bu şartlara uyumluluğun tespit edilmesi gereken uzun bir süre almaktadır. Vergi idaresinin verdiği özelgelerde, muafiyet kazanmanın değişikliği izleyen yıldan itibaren olacağı belirtilmektedir²¹⁸.

3.1.1. Kooperatiflerin Muafiyet Şartlarına İlişkin Görüş ve Öneriler

Vergi idaresi, vergi ile ilgi uyum hususunda gereken gayreti göstermelidir. Bu bakış açısının yasal düzenlemelerle desteklenmesi hukuk devletinin bir gereğidir. Bu doğrultuda, kooperatif mükellefiyetine yönelik yukarıda bahsettiğimiz kâr amaçlı ticaret yaklaşımının getirdiği olumsuzlukları değiştirmek için 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanununun 4' üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen hükümle kimi değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu bendin sonuna aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir:

“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 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

²¹⁸ A. Murat YILDIZ- M. Aykut KELLEÇİOĞLU- İrfan VURAL, a.g.e., s. 202-203

dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Bu konudaki açıklamalara muafiyetle ilgili bölümlerde değinildiği üzere, KVK muafiyet şartlarından biri, sadece kooperatif ortaklarıyla iş görülmesi hususunun ana sözleşmelerde yazılı olması ve fiilen buna uyulmasıdır. Ancak, sadece ortaklarla iş görülmesi denildiğinde, faaliyetlerin tamamının ortaklarla sınırlı bir ortamda yürütülmesi anlamı çıkarılmamalıdır. Bu konuda iki temel kriter vardır. İlki, ana sözleşmede kooperatifin kurulmasında esas olan etkene bakılarak yapılan işlemin ana faaliyet konusu içerisinde olup olmadığı netleştirilmelidir. Daha sonra bu işlemin kimle yapıldığı tespit edilmelidir. Geçmişte ortak dışı işlem sayılmaya ve ortak dışı işlem sayılmamaya ilişkin idarenin muhtelif görüşleri bulunmaktadır. 7061 sayılı kanun değişikliği ile konu açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Kanun değişikliği, kurumlar vergisinden muaf olma şartlarına sahip olan kooperatiflerin vergisel durumu hakkında, birçok belirsizliği beraberinde getirmiştir. Konu, 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 17 sıra no’lu KVG (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Söz konusu değişiklik ile 1 Sıra No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “4.13.3. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi” başlıklı bölümünün beşinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.”

1 Sıra No’lu Genel Tebliğin 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmeden önceki halinde ise *“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla*

ilişkilendirmeksizin iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.” denilmektedir. Böylece KV'den muaf kooperatifler ortak dışı işlemlerden doğan kazançla ilgili kayıtları iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izlemeyip kooperatif tarafından tutulan defterlere söz konusu ayırımı gerçekleştirerek kaydetmelerinin yeterli olacağı belirtilmiştir. Bu değişikliklerin vergi kanunları açısından karşılaşılabilecek hususlara bakıldığında;

➤ 7061 sayılı kanunla ortak dışı olmasında rağmen ortak içi işlem kabul edilebilecek işlemlerden biri; kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan makine, teçhizat, demirbaş, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları işlemidir.

Düzenlemeye ilişkin madde metni ve genel tebliğ incelendiğinde, sabit kıymetler açısından ekonomik ömrünü tamamlamış olma haline ilişkin herhangi bir açıklamanın yapılmadığı görülmektedir. Söz konusu hüküm ile kooperatiflerin ellerinde bulunan iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarına ilişkin sınırlandırma konulmaktadır. Ekonomik ömrünün tamamlamadan yapılan sabit kıymet satışları, ortak dışı işlem olarak değerlendirilmekle beraber sabit kıymetlerin ekonomik ömürlerinin tespitinde, nelerin dikkate alınacağına dair bir açıklama yapılmamıştır. Kooperatiflerin iktisadi kıymeti elden çıkarmak için, kooperatiflerin kendi faaliyet sürelerini mi, yoksa genel düzenlemelerde yer alan iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü mü dikkate alacağı açık değildir.

Amortisman, işletmelerde kullanılan maddi duran varlıklarda meydana gelen değer kayıplarını ilgili buldukları dönemlere dağıtmak suretiyle işletme varlığını sürdürmeyi amaçlayan bir işlemdir²¹⁹. Kooperatiflerde kullanılan iktisadi kıymetlerin değerinde zamanla azalma meydana gelir. Söz konusu kıymetlerin güncel değerinin tespit edilmesi için iktisadi kıymette meydana gelen eksilmelerin tespit edilmesi gerekmektedir. Kanaatimizce, kooperatiflerde kullanılan sabit kıymetlerin ekonomik ömrü olarak, amortisman uygulamasına ilişkin VUK ve Genel Tebliği'nde yer alan

²¹⁹ Fethi AYGÜN: “Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2011, Sayı: 279, s. 4.

hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Kooperatifin ömrü ne olursa olsun iktisadi kıymet satışlarının ortak içi işlem olarak kabul edilebilmesi için Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesinde amortisman süresi ve oranı ile ilgili hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Yani, Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar ve ekonomik ömrün tamamlanıp/tamamlanmadığının tespitinde ise, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

➤ 7061 sayılı Kanunla eklenen hükümde, ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olmayacağı, kooperatif bünyesinde olduğu kabul edilen iktisadi işletme için ayrı bir vergi mükellefiyeti tesis edileceği düzenlemesi yapılmıştır. Kanun değişikliği ile kooperatiflerin muafiyetlerini kaybetmemeleri ve yalnızca ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi gaye edilmiştir. 1 Sıra No'lu Genel Tebliğin 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği değişen hükümleri ile ortak dışı işlemlerden doğan kazançla ilgili kayıtları kooperatif tarafından tutulan defterlere, ayırımı sağlayacak şekilde kaydetmelerinin gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu kanun değişikliği ve tebliğ açıklamalarına göre, uygulamada bazı belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Yapılan araştırmalardan, yaşanan sorunlardan yola çıkarak söz konusu belirsizlikler ve konuya ilişkin görüşler aşağıda ki gibidir.

- Kurumlar vergisi muafiyeti olan veya hali hazırda kurumlar vergisi mükellefi olan ve henüz iktisadi işletme açmamış bir kooperatif, ortak dışı işlemleri için iktisadi işletme açılışında nasıl bir yol izleyeceği ve iktisadi işletmenin defter ve kayıtlarına yönelik bir ifadeye yer verilmemiştir.

- Ortak dışı işlemleri dışında ana sözleşmesindeki diğer şartların da kaybedilmesi nedeni ile kurumlar vergisi mükellefiyetlerini kaybeden mükellefler, defter ve kayıtları neye göre yapmaları gerekmektedir.

- Diğer taraftan, iktisadi işletme için düzenlenen faturalar hesap planında nasıl takip edilecek ve dönem sonunda kurumlar vergisi gelir beyanı nasıl yapılacaktır.

Yukarda yer alan belirsizlikler birlikte değerlendirildiğinde, ilgili düzenleme yapılmadan önce kurumlar vergisi mükellefi olan veya olmayan kooperatifler, defter ve kayıtlarında gelir, gider ve maliyet unsurlarını ortak dışı işlem kapsamında olan ve olmayan şekilde ayırıp izlemeleri gerekmektedir. Söz konusu düzenleme kooperatiflerin faaliyetleri gereği kaçınılmayan ekonomik zorunluluk sonucu ortaya çıkan işlemlerini ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi yönünde bir düzenlemedir. Bu nedenle, muafiyeti ortan kaldıran diğer sebeplerden dolayı iktisadi işletme kurulacağı düşüncesi ile kooperatif hesaplarının ayrıştırılması gerektiği düşünülmemektedir. Örneğin, yapı kooperatifleri yeni düzenleme ile kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri durumu ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Ancak, (M) yapı kooperatifi, mülkiyeti (A) şahsına ait arsa üzerine işyeri inşa edip, her bir bağımsız bölümü bir ortağa verse bile bu işlem ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu durumda yapı kooperatifi söz konusu işyeri inşaatı için ayrı bir iktisadi işletme mükellefiyeti kuracak, inşaat işi ile ilgili hasılat, maliyet ve gider unsurlarını ayrı kalemlerde takip edecektir. Bu işle ilgili ortakların ödediği aidatlar ve işle ilgili düzenlenen faturalar ayrı hesaplarda takip etmelidirler. Açılacak iktisadi işletme için kooperatif defter ve kayıtlarında ki bölümler, bir inşaat şirketinin kayıtlarından farklı olmayacaktır.

7061 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği, 01.01.2018 tarihinden itibaren ortaklık dışı işlemleri olan kooperatifler bu işlemleri nedeniyle; ayrıca bir iktisadi işletme kuracak ve bağlı buldukları vergi dairelerinde mükellefiyet tesis edeceklerdir. Ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak mükellefiyet, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde değil kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunacaktır. Kanımızca mükellefiyetle ilgili tüm ödevlerin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır. Ayrıca, kooperatif yeni kurulan mükellefiyet için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ayrıca bir defter tutma dışındaki; bildirim ödevleri, kayıtların tevsiki ve muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirmeleri uygun olacaktır.

3.1.2. Kooperatiflerin Risturn İstisnasına İlişkin Görüş ve Öneriler

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (i) bendinde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımların, kooperatiflerin türüne bakılmaksızın, nakden veya hesaben iade edilmesi vergiden istisna edilmiştir.

Kooperatifler, başlangıçta tam olarak tespit edemedikleri yönetim giderleri karşılığının bir kısmını veya tamamı için ortaklarından para tahsil ederler. Söz konusu paralardan kullanılmayan kısmı belli dönemlerde ortaklara iade edilir. Kurumlar vergisinin konusu, kanunun 1'inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kazançlar olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir. İstisnaya konu olan, yönetim gideri karşılığı olarak ödemeler, esasında kooperatifin ortaklarıyla olan faaliyetleri neticesinde elde edilmiş bir gelir-gider farkı olmadığı gibi, ortak dışı işlemlerden elde edilen bir kurum kazancıda değildir. Aslında verginin konusuna girmeyen bir husus hakkında yapılan istisna düzenlemesi, düzenleyici olmaktan çok açıklık getirici bir hüküm olarak değerlendirilebilir. Zira esasında iadeye konu yönetim gideri karşılıklarının vergilendirilmesini engellemek için, istisna düzenlemesinin “yersizliği” gerekçe gösterilerek kaldırılıp yerine, bu tür iadelerin kâr dağıtımını sayılmayacağı hükmü ile yapılması daha uygun olacaktır. Ayrıca, hangi ödemelerin yönetim gideri karşılığı olarak değerlendirileceğine mevzuatta açıklık getirilmelidir. Öz sermayede artışa sebep olmayan ortak ödemelerin yönetim gideri karşılığı ödeme olarak öngörülmesi, muhasebe tekniği açısından da uygun olacaktır.

3.2. Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti Açısından Görüş ve Öneriler

Kooperatifler ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların karşılayabilmeleri için, gerek ortak içi gerekse ortak dışı kişilerle mal alım, hizmet ifasına yönelik işlemlerde bulunmaktadır. Yukarıda ki bölümlerde ayrıntılı olarak incelediğimiz, kooperatiflere yönelik kurumlar vergisi muafiyet ve risturn istisnası düzenlemeleri, kooperatif kişiliğinin esasını oluşturan ortak içi işlemlere yöneliktir. Kooperatiflerin ortaklık dışı işlemleri, haksız rekabetin engellemesi açısından

muafiyet ve istisna hükümleri dışında tutulmaya çalışılmıştır. Ancak, kooperatifler KDV’de, kurumlardan farklı olarak, ortak içi işlemler dahil olmak üzere mal teslim ve hizmet ifalarının tamamı, bazı istisnalar hariç, vergiye tabi tutulmuştur.

Kooperatiflerin mal teslim ve hizmetleri KDV’de genel hükümler çerçevesinde ele alınmıştır. Kooperatiflerin faaliyetleri amaçları gereği kâr elde etme düşüncesinden uzak, karşılıklı dayanışma güdüsüyle müşterek menfaatlerin teminine yöneliktir. Bu açıdan, KDV’ne ilişkin bölümlerde ele alındığı üzere, sadece ortak dışı mal teslim ve hizmet ifalarının vergiye tabi olması kooperatiflerin temel ilke ve değerlerinin uygulanması açısından doğru olacaktır.

3.3. Diğer Vergi ve Harçlar İle Kooperatif Özel Kanunlarına İlişkin Vergisel Görüş ve Öneriler

Türkiye’de tarımsal kooperatifçiliğin gelişmesi için gerek kendi kanunlarında gerekse diğer vergi ve harç kanunlarında muafiyet, istisna ve diğer vergisel avantajlar getirilmiştir. Ancak, bu teşvik düzenlemeleri genellikle sektör teşviki şeklinde gerçekleşmiş, tarım sektörü dışındaki sektörlerde faaliyet gösteren kooperatifler düzenlemelerden yararlanamamaktadır.

Kooperatif ortaklık modeli, alternatif işletmeler olma bakımından, her geçen gün değişen ve gelişen faaliyet konuları ile birçok hizmeti gerçekleştirebilmektedir. Ortaklarının geçimlerini sağlayabilmeleri dışında iç pazarda sahip olma, ulusal ve sanayi hammadde sağlama, ihracata pay sahibi olmayı sağlama gibi görevleri de yerine getirmektedirler.

Bu bağlamda, yukarıda üçüncü bölümde değinilen diğer vergi ve harçlar ile kooperatif özel kanunlarında kooperatiflere yönelik tür ayırt edilmeksizin muafiyet, istisna ve diğer vergisel avantaj düzenlemeleri yapılmalıdır. Söz konusu kanunlar tarafından sağlanan bu avantajlar, kooperatif ortak içi işlemlerine yönelik olacağı için serbest piyasada haksız rekabete yol açmayacağını düşünmekteyiz. Ayrıca düzenleme yapılırken, KVK’nın “Diğer Kanunlardaki Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı” başlıklı 35’inci maddesine göre kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve

indirimlere ilişkin hükümler, ancak GVK, KVK, VUK'na hüküm eklenmesi ya da değişiklik yapılarak bir geçerlilik kazanacaktır. Dolayısıyla kooperatif özel kanunlarında kimi düzenlemelerin geçerli olabilmesi adına yasal düzenlemeler şarttır.

SONUÇ

Bireyler günlük yaşamı için ihtiyaç duyduğu yiyecek, giyecek ve barınma gibi temel ihtiyaçlarını daha verimli ve rasyonel şekilde sağlamak amacıyla, ülkelerin sosyal kültürel, ekonomik ve siyasal durumlarla bağlantılı olarak her ülkede farklı özellikler gösterecek şekilde örgütlenmişlerdir. Karşılıklı yardım ve dayanışma suretiyle oluşturulan işbirlikleri kooperatifçiliğin temellerini oluşturmuştur. Kooperatifleri, ihtiyaçlar kendiliğinden ortaya çıkardığı için ne kendisi ne de amacı yasa koyucu tarafından belirlenmemiştir. Kooperatifler birçok ülkede sosyo-ekonomik kalkınmayı, özellikle yoksulluğun azaltılmasını, istihdam yaratılmasını ve sosyal bütünleşmeyi karşılıklı yardım ve işbirliği yolu ile sağlayan, kamu ve özel sektörün yanında üçüncü sektör olarak görülmektedir.

Kooperatifler kurumsal özellikleri amaçları, ilke ve değerleri ve sahip oldukları işleyiş tarzları açısından diğer teşekküller arasında önemli farklılıklar vardır. Kooperatifler kişi birlikleri arasından daha çok kamuya yararlı bir kuruluş olan dernekler kavramı ile karıştırılmaktadır. Kooperatiflerde, kuruluş amacına uygun olarak, kooperatif ortakların sosyal ve ekonomik ihtiyaçları yine ortaklar tarafından karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlanırken, derneklerde birden çok kişi bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirerek kurucularından başka kişilere hizmet etmek gibi daha manevi, daha idealist bir amaç vardır. Bu kapsamda kooperatifler amaçları kâr olan ticari şirketlerden de farklı bir yapıya sahiptirler. Kooperatiflerde bireyin günlük yaşamı için ihtiyaç duyduğu yiyecek, giyecek ve barınma gibi temel ihtiyaçları daha uygun fiyatla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak amaçlanırken, ticari şirketlerinde ise tek amaç kâr olup sermaye ön plandadır.

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler ve endüstri devrimi 19. Yüzyılda modern kooperatifçilik hareketinin doğmasını ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. ICA'nın 2017 verilerine göre; dünyadaki insanların en az % 12'si, dünya üzerindeki 3 milyon kooperatifin herhangi birinin bir ortağıdır. Kooperatifler, istihdam edilen nüfusun% 10'una iş olanakları sunmaktadır.

Osmanlı döneminde Mithat Paşa'nın "Memleket Sandıkları"nı hizmete açması ile Türkiye'de kooperatifçilik hareketinin başladığı söylenebilir. Cumhuriyetin ilanı sonrasında kooperatifçilik alanında da yeniden yapılanma sürecine girilmiştir. Bu doğrultuda da devletçi politikalar izlenmiştir. Kooperatifçiliğe ilişkin 1982 Anayasasının 171'inci maddesinde "*Devlet, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.*" ifadesinin yer alması kooperatifçiliğin gelişmesinde devletinde etkin rol alacağını göstermiştir. Birlikler 1960'lı yıllarda başlayan devlet destekleme alımları uygulamasını 1994 yılına kadar sürdürmüştür. 2000 yılı sonrası uygulanan politikalar gereği, kooperatifler üzerinden devletin finansal desteği kalkmıştır. Kooperatifçilikle ilgili son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerle güvenilir, verimli, etkin ve sürdürülebilir ekonomik girişim niteliğini kazanmış bir kooperatifçilik yapısına ulaşmak istenilmektedir. Ancak, Türkiye'de kooperatifler, kooperatifçilik ilke ve değerlerine uygun güçlü ve örgütsel bir anlayış çerçevesinde şekillenemedikleri için, kooperatifler arası ekonomik iş birliğinin ve kendi kendine hizmet sunabilen olanaklarının gelişmemiştir. Bu nedenle serbest piyasa ekonomisi içerisinde kooperatifler istenilen seviyede aktif hale gelmesi ve özellikle yaşanan dönemin ihtiyaçlarına uygun ve uygulanan ekonomik politikalara yardımcı teşekküller haline gelmemiştir. Türkiye'deki kooperatifçilik sektörünün istenilen seviyede gelişmemesi nedenleri irdelendiğinde sektörde; üst örgütlenme ve iş birliği, sermaye yetersizliği ve uygun finansmana erişim, eğitim, bilinçlendirme, denetim ve araştırma faaliyetlerinde yetersizlikler, mevzuat ve uygulamadan kaynaklanan sorunlar başlıkları altında incelenen birçok sorun olduğu görülmüştür.

Kooperatifler gelişen ve değişen konjonktür doğrultusunda konut ve/veya işyeri inşaatından bankacılık ve sağlık sektörüne değin değişik alanlarda kendisine yer bulmuştur. Türkiye'de kooperatifçilik sektörünü incelerken, temel kooperatifçilik hizmetlerini yürüten bakanlıklar ve bağlı bulunduğu bakanlıklar nezdinde kooperatifler olarak sınıflandırmanın çalışma açısından faydalı olacağı görülmüştür. Bu açıdan kooperatifler incelendiğinde, kooperatiflerden sorumlu birden fazla kamu kuruluşu olması ve zaman içerisinde sorumlu bakanlıkların değişmesi, kooperatifçilik

uygulamalarında farklılıklara ve koordinasyon eksikliği yaşanmasına neden olduğu anlaşılmıştır.

Diğer taraftan cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren kooperatiflerin ekonomi içerisinde istenilen seviyede aktif hale gelmesi ve özellikle yaşanan dönemin ihtiyaçlarına uygun ve uygulanan ekonomik politikalara yardımcı teşekküller olması için kooperatifçilik ilke ve hedefleri uygun mevzuat çalışmaları yürütülmektedir. Türk Hukuk Sistemi içerisinde hususi önem verilen ve düzenleme yapılan kooperatiflerle ilgili kanunlar, Koop. K.'nun, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun ve 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu başlıkları altında toplanabilir.

Kooperatifler kuruluşları ve faaliyetleri sürecinde verginin konusuna giren işlemleri nedeniyle bir takım vergi mükellefiyet ve sorumlulukları doğmaktadır. Bunun yanında, kooperatiflerin vergilendirilmesinde yukarıda sayılan kooperatif amaçları, ilke ve değerleri, oldukça önem arz etmektedir. Bu açıdan politika koyucular, kooperatiflerin vergilendirilmeleri/ vergilendirilmemeleri konusunda zorlanmaktadırlar. Şöyle ki, bir taraftan haksız rekabetin ortadan kalkması verginin yaygınlaşması gerekirken, diğer taraftan kooperatiflerin yapılarından, sahip oldukları ilke ve değerlerden ötürü diğer tür işletmelere göre teşvik, destek ve sübvansiyonu gerektiren özellikleridir.

Türkiye’de kooperatifçilik ilke ve değerlerini dikkate alınarak yapılan düzenlemeler olduğu gibi, bu ilke ve değerlerin uygulamalarına inanılmadan yapılan düzenlemeler mevcuttur. Şöyle ki, kooperatifler 5520 sayılı KVK’nın ilk maddesinde, kurumlar vergisi mükellefi olarak belirtilmiştir. Aynı kanunun 2. maddesinde *“24/4/1969 tarihli ve Koop. K.’na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.”* hükmü ile kurumlar vergisi mükellefi kooperatifin tanımı yapılmıştır. Kooperatifler amaçları kâr elde temek olan ticaret şirketlerinden farklı olarak, sosyal amaçların egemen olduğu bir yapıya sahip olmalarına rağmen haksız rekabetin önüne geçmek için prensipte vergi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Kooperatifler bir yandan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmakla birlikte bir yanda da belirli şartları taşımaları halinde, gerek kendi

kanunlarında gerekse KVK'da yer alan belli muafiyet ve istisnalardan yararlanmaktadırlar. Kooperatifler KVK'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde belli şartları taşımaları halinde vergiden muaf olacağı belirtilmiştir. Esasında 5520 sayılı KVK'da kooperatif görüntüsü altında ticari faaliyet yürütülerek vergilendirilme kapsamı dışına çıkılmasını engellemek için getirilen muafiyet şartları kooperatifçiliğin temel ilkeleri ile örtüşmektedir. Söz konusu madde metninde ana sözleşmelerinde bu şartlara yer verip mutlak surette uyulmasının şart koşulması kooperatifçilik uygulamalarının Türkiye'de uygulanamayacağına inanın göstergesidir. Vergi yasa düzenleyicilerinin Türkiye'de kooperatiflere bakış açıları bu olsa da, uygulamada kooperatiflerin yıllar itibarıyla fiili olarak mükellefiyet sayısına bakıldığında toplam mükellef sayısına yakın olduğu görülmektedir. Kapsayıcı vergileme anlayışı ve kooperatiflere yönelik bu bakış açısı Türkiye'de sadece kâr elde etme amacıyla hareket eden kooperatifler üzerinden gelir sağlamayacağı gibi kooperatifçilik düşünce ve hareketlerine zarar vermektedir.

Bu bakış açısı, KDV kanunda daha net ortaya çıkmaktadır. Kooperatifler KDV'de, kurumlardan farklı olarak, ortak içi işlemler dahil olmak üzere mal teslim ve hizmet ifalarının tamamı, bazı istisnalar hariç, vergiye tabi tutulmuştur. KDV yaratılan ve katılan değer vergisidir. Bu açıdan bakılınca ortak dışı işlemleri bulunmayan kooperatiflerin ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için mallar teslimi ve hizmetlerin ifası kooperatife ne kadar değer kattığı tartışmalıdır. Ayrıca, kooperatiflerin satın aldıkları malları değerinin üzerinden ortaklara sunmaları nedeniyle elde ettikleri hasıla (gelir-gider fazlası) risturnlar, ortaklarına nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi şeklinde yapılması kurumlar vergisi istisnadır. Ancak, söz konusu risturn ödemesinin aynı değerde mal ile ödenmesi durumunun da KDV'ye tabi tutulması, kurumlar vergisinde istisna olması çelişmektedir. Kooperatif kavram ve felsefesine uygun olarak, tereddütlere mahal vermeyecek şekilde bu istisna hükmünde KDV'ye eklenmesi doğru olacaktır.

Geçmişte ortak dışı işlem sayılmaya ve ortak dışı işlem sayılmamaya ilişkin idarenin muhtelif görüşleri bulunmaktadır. 7061 sayılı kanun değişikliği ile konu açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Ancak, kanun değişikliği

kurumlar vergisinden muaf olma şartlarına sahip olan kooperatiflerin vergisel durumu hakkında, birçok belirsizliği beraberinde getirmiştir. Böylece KV'den muaf kooperatifler ortak dışı işlemlerden meydana gelmiş olan kazançlarını ilgili kooperatif tarafından tutulan deftere kaydetmesinin kafi olduğu hususu söz konusu olmuştur. Ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi yöntemi sayesinde kooperatiflerin muafiyetlerini kaybetmemeleri ve sadece ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi sağlanabilecektir. Ancak düzenlemede, var olan önceki bölümlerde değinilen tartışmalı hususların açıklığa kavuşturulması vergiye uyum açısından fayda sağlayacaktır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi ve KDV dışında, mükellefiyet ve sorumlulukları olabilecek vergi türleri; emlak vergisi, BSMV, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi ve ilan ve reklam vergisidir.

Yukarda değinilen vergi ve harçlar ile kooperatif özel kanunlarında, kooperatiflere yönelik tür ayırt edilmeksizin muafiyet, istisna ve diğer vergisel avantaj düzenlemeleri yapılması, kooperatiflerin alternatif işletmeler olma bakımından, her geçen gün değişen ve gelişen faaliyet konuları ile birçok hizmetin yapılmasına özendirilmiş ve gelişmeye yöneltmiş olacaktır.

Vergi kanunlarında ve kendi özel kanunlarında kooperatiflere yönelik bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Gerek vergilerin düzenlenmiş olduğu maddi vergi kanunlarında gerekse kooperatiflere has özel kanunlarda yer alan düzenlemeler kooperatifçiliğin Türkiye'de istenilen seviyede gelişmesini sağlama noktasında yetersiz kalmaktadır. Kooperatifçiliğin gelişmesine yönelik vergi sistemi içerisinde yapılacak çalışmalarla, kooperatif ilke ve değerlerini dikkate alınarak, düzenlemeler yapılmalı ve anılan düzenlemelerden kooperatiflerin nasıl yararlanabilecekleri açık bir şekilde ortaya konulmalıdır. Bu düzenlemeler neticesinde kooperatifler, hem vergi gelirlerin artmasında hem de ekonominin kayıt altına alınmasında önemli görevler üstlenecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ÇEVİK Orhan Nuri, *Kooperatifler Hukuku Uygulaması ve İlgili Mevzuat*, 5. Baskı, Yetkin Basımevi, İstanbul 1999, s. 82.

DEĞER Nuri, *Konut Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu*, Türmob Yayınları, Ankara 2009.

DEĞER Nuri, *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s.107.

ERKİLET Şaban, *Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve Vergi Sorunları*, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, Ankara 1982.

FINDIKOĞLU Ziyaeddin Fahri, *Kooperasyon Sosyolojisi - Nazari ve Tatbiki Kooperatifçilik Denemesi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1967.

İŞİK Abdulkadir - ORHAN İbrahim - KARAYILMAZLAR Ekrem - İŞİK Hayriye, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005.

KARAKOÇ Yusuf , *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2004,

KARALAR, Rıdvan, *Kooperatif İşletmeler*, Eskişehir, 1975.

KARANLIK Sebahattin, *Kooperatifler ve Muhasebesi*, 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2009.

KESİM Mustafa - TAŞKIN Gaffar, *Kooperatifçilik Bilgisi*, Yeni Çizgi Yayınları, Ankara 2002, s. 3.

MÜLAYİM Ziya Gökalp, *“Atatürk’ten Bugüne Kooperatifçilik”*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s.134.

MÜLAYİM Ziya Gökalp, *Kooperatifçilik*, 4. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2003.

OKTAR Kemal, *KDV İstisnalar ve İadeler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008,

ÖZBALCI Yılmaz, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004, s. 165.

ÖZBALCI Yılmaz, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

ÖZBALCI Yılmaz, *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004.

ÖZMEN Kemal, *Açıklamalı-Uygulamalı-İçtihatlı Kooperatifler*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.

TEKİN Cem- KARTALOĞLU Emre, *Kurumlar Vergisi Kanun Yorum ve Açıklamaları*, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2010.

TEKİNALP Ünal – POROY Reha - ÇAMOĞLU Ersin, *Ortaklar ve Kooperatifler Hukuku*, 8. Baskı, İstanbul 2000.

Uysal Ali - EROĞLU Nurettin, *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, Söz Kesen Matbaacılık, 4. Baskı Ankara 2009.

YILDIZ A. Murat- KELLEÇİOĞLU M. Aykut - VURAL İrfan, *Kooperatifler İçin Vergi Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, *Muhasebe ve Finansman Kooperatifler*, Ankara 2014.

MAKALELER

AYGÜN Fethi, “Amortisman Uygulaması ve Özellikli Durumlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık 2011, Sayı: 279.

BAŞARAN Murat, “Tarımsal Amaçlı Üretim Satış Kooperatiflerinin (Ve Birliklerinin) Vergilendirilmesi Üzerine Notlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 65, İstanbul, 2002.

BİLGİN Necdet – TANIYICI Şaban, “Türkiye’de Kooperatif Ve Devlet İlişkilerinin Tarihi Gelişimi”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 15, Karaman 2008.

ÇETİN Hakkı, “Kamu Ekonomisi Yönünden Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerinin Fonksiyonları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, Sayı 297, 2013.

GÜNAY Muzaffer, “Kamu Ekonomisi Yönünden Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerinin Fonksiyonları”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran, Sayı 15, İstanbul 2009.

GÖKTEN Yeliz SARIÖZ, “Piyasa: Adam Smith Versus Karl Polanyi”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Haziran, Sayı 2, Niğde 2013.

KAVAK Ahmet, “Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muaf Olabilmesi İçin Aranılan Şartlar İle Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatif Kazançları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, IV. Cilt, İstanbul 1982, s. 137.

KAVAK Ahmet, “Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım-Aralık, Sayı:27, İstanbul 1986.

KENDİRLİ Selçuk- DOĞAN Sefa, “Sulama Kooperatifleri Ve Sulama Kooperatiflerine Vergi Kanunlarında Tanınan Muafiyetler, İstisnalar İle Gelir Vergisi Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart, Sayı:198, İstanbul 2005,

ÖKSÜZ Enis, “Kooperatifçilik Kavramı ve İlkelerinin Işığında, Türkiye’de Köy Kalkınma Kooperatifleri”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, Sayı: 31, İstanbul 1982.

ÖRKİ Armağan, “Ekonomik Kalkınmada Kooperatiflerin Öneminin Örneklerle Değerlendirilmesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Sayı 2, Uşak 2016.

ÖZDEMİR Gülen - KESKİN Gülşen - ÖZDOĞRU Haşim, “Türkiye’de Ekonomik Krizler ve Tarımsal Kooperatiflerin Önemi”, *Tekirdağ Ziraat Fköltesi Dergisi*, Sayı 1, Tekirdağ 2011, s. 101-113.

ÖZTÜFEKÇİ Mehmet Ali, “Damga Vergisi Ve Kooperatifler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart, Sayı:198, İstanbul 2015.

ÖZTÜFEKÇİ Mehmet Ali, “Kooperatiflerin Yararlandıkları Harç Muafiyet Ve İstisnaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs, Sayı:152, İstanbul 2001.

POLAT Ebru KANYILMAZ, Kooperatif Birliklerinin Küreyerelleşme Sürecindeki Önemi, *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik Dergisi*, Sayı 45, Ankara 2010.

TAN Taner, “Kooperatif Muafiyetine İlişkin Bazı Tartışmalı Konular”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık, Sayı: 303, İstanbul 2013.

VURAL İrfan, “Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özellikli Konular”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak, Sayı: 340, İstanbul 2017.

YERCAN Murat - ENGİNDENİZ Sait, “Türkiye’de Tarımsal Kooperatiflerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan, Sayı 151, İstanbul 2001.

YÜCE Mehmet, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinden Damga Vergisine Bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 252, İstanbul 2009.

TEZLER

DURMAZ Remzi, *Tarım Satış Kooperatiflerinin Pazarlama Ve Finansal Performansında Vergi Muafiyet Ve İstisnalarının Yeri Ve Önemi Üzerine Bir Uygulama*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kooperatifçilik Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2018.

OYMAN Halil İbrahim, *Derneklerde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları*, (Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe- Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi), Kayseri 2015.

ÖZCAN Orhan, *Türkiye’de Kooperatifçiliğin Tarihi Gelişimi ve Cumhuriyet Dönemi Kooperatifçiliği*, (Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kooperatifçilik Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2007.

ÖZTÜFEKÇİ Mehmet Ali, *Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi), İstanbul 1997.

İNTERNET SİTELERİ

Birleşmiş Milletler, Kooperatifler, Ekonomik ve Sosyal İşler Bölümü, <https://www.un.org/development/desa/cooperatives/issues.html>, (02.04.2019).

Birleşmiş Milletler, Dünyayı Dönüştürmek: Sürdürülebilir Kalkınma İçin 2030 Gündemi, <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/21252030%20Agenda%20for%20Sustainable%20Development%20web.pdf>, (02.04.2019).

Co-operative UK (Kooperatifler Birleşik Krallık), The Co-operative Economy 2018, <http://reports.uk.coop/economy2018/>, (02.02.2019).

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/strateji/icerikler/csb_ifr_07_mart_2018-20180307134616.pdf, (19.02.2019).

Deutscher Genossenschafts und Raiffeisenverband DGRV (Alman Kooperatifi ve Raiffeisen Derneği), Zahlen & Fakten, (02.02.2019), <https://www.dgrv.de/de/ueberuns/zahlenfakten.html>, (02.02.2019).

Deutscher Genossenschafts und Raiffeisenverband DGRV (Alman Kooperatifi ve Raiffeisen Derneği), Über Uns, <https://www.dgrv.de/de/ueberuns.html>, (02.02.2019).

BAŞARAN Hayati- ÖZSARAÇ Burak-TUNCAĞIL Hakan- UÇAN Işıl-GÖKALP Hazal- KIYAK Nilay Özlem, Kooperatiflerin Yönetimine Küresel Sürecin Etkisi, <http://koop.gtb.gov.tr/data/56d808711a79f549fc2a1c1a/KOOP%20YONETIMINE%20KS%20ETKISI-2015%200320-2.pdf>, (02.03.2019).

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/Belgeler/Bakanl%C4%B1k_Faaliyet_Raporlar%C4%B1/2017.pdf, (19.02.2019).

GÖKMEN Yusuf Can, Kooperatifler Dayanışma Ağı Çalıştayı, Sosyal Kooperatifçiliğe Güncel Bir Bakış, İzmir 2017, https://www.gencisi.org/wp-content/uploads/2017/11/Kavramsal_cerceve.pdf , (02.02.2019).

Güçlü Eğiticiler, Güçlü Kooperatifler Eğitim Kitabı ve Eğitici Rehberi, *Kooperatifçilik İlkeleri*, <http://www.guclukooperatifler.com/share/kooperatifcilik-egitim-kitabi.pdf>, (20.02.2019).

Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), *History of the cooperative movement*, <https://www.ica.coop/en/cooperatives/history-cooperative-movement>, (02.02.2019).

Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), Facts Figures, <https://www.ica.coop/en/cooperatives/history-cooperative-movement>, (02.02.2019).

Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), The World Cooperative Monitor, <https://monitor.coop/en>, (02.02.2019).

Internatiol Co-operative Alliance (Uluslararası Kooperatifler Birliği), Co-operative enterprises are in a “unique position to help to promote the 2030 Agenda”, says UN Secretary-General Report, <https://ica.coop/en/media/news/co-operative-enterprises-are-in-a-unique-position-to-help-to-promote-the-2030-agenda>, (02.02.2019).

KILIÇ Süleyman, “Kooperatiflerde Sık Karşılaşılan Yolsuzluklar, Bunların Başlıca Nedenleri Ve Cezalar”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208767>, (20.02.2019).

KOCABAŞ YILDIRIR. Özlem, “Türkiye’de Kooperatifçilik Hareketinin Düşünsel Boyutu”, <http://koop.gtb.gov.tr/data/51ef83fe487c8e374c07466b/turk%20koop%20hareketi%20-%20oyk.pdf>, (1.02.2019).

REHBER Erkan, Tarımda Örgütlenme ve Sorunları, <http://www.erekonomi.com/orgut.pdf>. (20.02.2019).

Sosyal Ekonomi, Kooperatiflerin Sermaye Şirketlerinden Farkı, <https://sosyalekonomi.org/kooperatiflerin-sirketlerden-farki/> , (20.02.2019),

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, G-20 Ülkelerinde Kooperatifçilik, Ankara, 2015, http://koop.ticaret.gov.tr/data/5697bd461a79f5d2d018c237/G20_kitapcik%2002.12.2015%20son%20son%20son.pdf, (02.02.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Tarihçesi, <http://koop.gtb.gov.tr/bilgi-bankasi/tarim-satis-kooperatifleri-ve-birlikleri/tarim-satis-kooperatifleri-ve-birliklerinin-tarihcesi>, (02.02.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012–2016, [https://www.gtb.gov.tr/data/51c7eb1d487c8e0a98f15f9b/t%C3%BCrkiye%20kooperatif%20stratejisi%20ve%20eylem%20plan%C4%B1%20\(2012-2016\).pdf](https://www.gtb.gov.tr/data/51c7eb1d487c8e0a98f15f9b/t%C3%BCrkiye%20kooperatif%20stratejisi%20ve%20eylem%20plan%C4%B1%20(2012-2016).pdf), (20.02.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2016 Türkiye Kooperatifçilik Raporu, <http://koop.gtb.gov.tr/data/592ea2dd1a79f514ac499aae/TKR-2016-2017%200804-BASIM.pdf>, (20.02.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2018-2022 Stratejik Planı, <http://strateji.ticaret.gov.tr/data/51ed4387487c8e119845533a/G%C3%BCmr%C3%BCk%20ve%20Ticaret%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202018-2022%20Stratejik%20Plan%C4%B1.pdf>, (20.02.2019).

T.C. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı, Kooperatifçilik ve 2012 Uluslararası Kooperatifler Yılı

<http://koop.gtb.gov.tr/data/5326f7b9487c8e498418aa36/2012%20UKY%20Kooperatifler.pdf>, (20.02.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Gelişmiş Ülkelerde Kooperatifçilik Uygulamaları 2013, <http://koop.gtb.gov.tr/data/53f446f5f2937070ec108368/GUKU-SON.pdf>, (20.02.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kooperatifçilik İlkeleri, <https://koop.ticaret.gov.tr/kooperatifler-hakkinda/kooperatifcilik-ilkeleri>, (20.01.2019).

T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kooperatif Ortağı El Kitabı, <https://koop.ticaret.gov.tr/bilgi-bankasi/kooperatif-rehberi>, (20.02.2019).

T.C. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı, Kooperatifçilik İlkeleri, <https://koop.ticaret.gov.tr/kooperatifler-hakkinda/kooperatifcilik-ilkeleri>, (20.02.2019).

T.C. Ticaret Bakanlığı, Yönetim Kurulu Rehberi, <https://koop.ticaret.gov.tr/bilgi-bankasi/kooperatif-rehberi> (20.02.2019).

T.C. Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi İhtisas Komisyonu Raporu, <http://www.sbb.gov.tr/ozel-ih-tisas-komisyonu-raporlari/> (20.02.2019)

The National Cooperative Business Association Clusa International (Clusa Ulusal Kooperatif İş Birliği), 2017 Annual Report, <https://nbaclusa.coop/content/uploads/2018/10/NCBA-AR-2017.pdf>, (02.02.2019).

Tüm Eczacı Kooperatifleri Birliği, Kooperatifler Hakkında Referans Belgesi, <tekb.org.tr/contentFiles/120221zPureferans.doc>, (10.02.2019).

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb6cf93bbdae1.98130765.

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Çalışma Dünyasının Geleceği-
Kooperatif Bir Geleceğe Doğru, https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---cabinet/documents/publication/wcms_559275.pdf, (15.02.2019).

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Kooperatiflerin Teşvikine İlişkin Tavsiye
Kararı,
<http://koop.gtb.gov.tr/data/5215fdb0487c8e21a4fb12b4/ILO%20Kooperatiflerin%20Te%C5%9Fvikine%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Tavsiye%20Karar%C4%B1%202002.pdf>, (15.02.2019).