



Kooperatiflerin Hukuki Statüsü ve Vergiler Karşısındaki Durumu

Halil KIZILASLAN¹

Mehmet MENEK²

¹ Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Tarım Ekonomisi Bölümü, 60240, Tokat

² T.K.B. İl Kontrol Laboratuvar Müdürlüğü, Atatürk Cad. No:88, 58070, Sivas

*Corresponding Author

e-mail: brknld@yahoo.com

Özet

Yapılan bu çalışmada özellikle tarımsal amaçlı kooperatiflerin, Türkiye'deki hukuki statüsü ve vergiler karşısındaki durumu incelenmiştir. Çalışmada ayrıca, diğer bazı ülkelerdeki kooperatifçilik uygulamaları da incelenmeye çalışılmıştır. Kaynak olarak çeşitli yayınlar ve bu konudaki mevzuat düzenlemelerinden faydalanılmıştır. Kooperatifler özellikle sosyal amaçlı kurulan ve desteklenmesi gereken ortaklıklardır. Bu çerçevede kooperatifleri diğer ortaklıklardan ayıran avantajları, çeşitli vergilerden muaf tutulmalarıdır. Kooperatiflerin kuruluş ve işleyişi üç çeşit kanunla düzenlenmektedir. Vergi konuları ise bu kanunlara ek olarak, başlıca Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi olmak üzere birçok vergi konusu içerisinde geçmektedir. Kooperatifler çeşitli şekil ve şartlarda bazı vergilerden muaf tutulmuşlardır. Bu muafiyetlere rağmen vergi konularından en çok zorlayan verginin Kurumlar Vergisi olduğu söylenebilir. Kooperatiflerin genel olarak karşılaştıkları sorunlar sadece vergilerden kaynaklanan sorunlar değildir. Mevzuat, finansman, eğitim, üst örgütlenme ve denetim faaliyetlerindeki eksiklikler olarak bahsedilebilir. Üreticilerin örgütlenmelerinde temel yapı sayılabilecek olan kooperatiflerin güçlendirilmesi için özellikle Kooperatifler Kanunu'nun tekrar ele alınarak, bütün kooperatiflerin faaliyetlerinin tek bir kanunla düzenlenmesi ve özellikle Kurumlar Vergisi karşısındaki muafiyetlerinin yeniden düzenlenmesi gerekir.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, Vergi, Hukuki Statü, Tarım

Legal Status and Situation Against Taxes of Cooperatives

Abstract

In this work particularly the legal status and situation against taxes of agricultural aimed cooperatives were examined. Moreover, cooperative systems in some other countries were tried to examine in this work as well. It was benefited from several publications and legislations concerning with this issue. Cooperatives are corporations established especially for social aims and should be supported. In this respect the advantages that make cooperatives distinctive from other corporations are being free of several taxes. Establishments and Implementation of cooperatives are arranged by three kinds of laws. In addition to these issues, tax issues are placed in some tax issues, particularly corporate income tax and income tax. Cooperatives have been free from some taxes in several forms and conditions. In spite of these exemption, it can be said that the most suffering tax is the corporate income tax. Problems come across by cooperatives are not just ones caused by taxes. Legislations, educations, financing, head organisation and deficiency in inspections could be said. In order to strengthen the cooperatives, which is fundamental for being organized of producers, it necessary to rearrange all cooperative activities with one law and exemption against corporate income taxes; particularly dealing with cooperatives law once again.

Key Words: Cooperative, Tax, Legal Status, Agriculture

GİRİŞ

Ülkelerin hedefledikleri amaçlara ulaşabilmesinde, ülke halkının ve çeşitli mesleklerin örgütlenmesinin sağlanması, bireylerin oluşturduğu organizasyonların,

ülkelerin ihtiyaçlarına uygun hizmetleri sunabilmesi için önem taşımaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler, tarım ağırlıklı ekonomik yapıdan, sanayi toplumuna geçişte bazı sosyo- ekonomik

sorunlarla karşı karşıya gelmekte ve bunların aşılması konusunda bir organizasyon arayışını sürdürmektedirler.

Serbest pazar ekonomisinin tüm yönleriyle işletildiği durumda, pazarlama kanallarının iyi organize edilerek, üretici ve tüketici lehine sonuçlar ortaya çıkaracak organizasyonlara olan ihtiyaç daha fazla kendini göstermektedir. Bu koşulda yararlanılabilecek teşkilatlanma şekillerinden önemli birisi de kooperatiflerdir. Güçlü bir kooperatif ürünlerin pazarlanması, kredi sağlanması, üyelere ucuz üretim ve tüketim malları temin etmesiyle, piyasada diğer kuruluşlarla rekabet gücünü artıracak ve pek çok gelişmiş ülkede olduğu gibi ekonomide bir sektör durumuna geçebilecektir [1].

Türkiye’de kooperatifler hukuksal ve ekonomik yönlerden değişik şekilde tanımlanır.

Hukuksal yönden: 1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 1. 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 değişik ortaklı ve değişik sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.

Ekonomik yönden:

“Üretim, kredi, tüketim ve mesken temini gibi başlıca ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak için kendi iktisadi gayretleriyle bir işyeri ve işletme vücuda getiren, birleşme gücüne kooperatif denir” [2].

Kar elde etme amacı gütmeyen ve zayıfa destek olmayı amaçlayan kooperatifler, diğer ticaret şirketlerle beraber aynı kanunlarla yönlendirilemezler. Bu sebeple, kooperatiflere özel kanun ve vergi muafıklarıyla desteklenmeye çalışılmıştır. Bu yöndeki çalışmalar kooperatifleri, dolayısıyla tarım ve tarıma bağlı nüfusu olumlu yönde etkileyecektir. Aynı şekilde alt gelir grubundaki kentsel nüfusu da etkileyecektir.

Dünyada Kooperatifçilik

Dünyada Kooperatifçiliğin Tarihi Gelişimi

24 Ekim 1844 günü İngiltere’de çağdaş kooperatiflerin ilk öncüsü sayılan Rochdale Tüketim Kooperatifi kurulmuştur. Bu tüketim kooperatifini baz alarak, dünyada kooperatif hareketin çeşitli ülkelerde doğup gelişmesinin beş zaman dilimi içinde incelemek mümkündür.

Rochdale öncesi dönem; Kooperatif karakterini içinde bulunduran ilk kooperatif tipinin 1750’de A.B.D.’de Benjamin Franklin’in yangına karşı kurduğu yardımlaşma sigortası ile Fransa’da Franchho-Compte’de kurulan ilk “frutieres (peynir kooperatif) olarak kabul edilmektedir. Bu dönemde 19 ülkede kooperatif hareketin başladığı gözlenmektedir.

Rochdale’den 1900 yılına kadarki dönem; Bu dönemde kooperatifler daha çok orta düzeyde gelişmiş ülkelerde görülmeye başlamıştır

1900’den 1917’ye kadarki dönem; Bu dönemde kooperatif hareket daha çok sanayi ülkelerinin sömürgesi

olan ülkelerde görülmektedir. Bu kooperatifler daha çok tarımsal karakterlidir. Bu dönemde 30 yeni ülkede kooperatif hareketin başladığı kaydedilmektedir.

1918’den 1945’e kadarki dönem; Bu dönemde dünya tarihinde önemli olaylar olmuş, iki dünya savaşı yaşamış, kapitalizm dışında sosyalizmde ekonomik uygulamada yer almıştır. Bu dönemde kooperatiflerin sosyalist ülkelerde yeniden organize olduğu ve yeni olarak ortaya çıktığı görülmüştür.

1945 sonrası dönem; Bu dönem çeşitli ülkelerdeki kooperatiflerin gelişme ve olgunluk dönemidir. Ancak yeni bağımsızlıklarına kavuşmuş pek çok üçüncü dünya ülkelerinde kooperatiflerin yayılmasını sürdürdüğü görülür. Bu yeni ülkelerde kooperatif hareket, genellikle mevcut iktidarların öncülüğünde ortaya çıkmışlardır.

Ülkelere göre kooperatif hareketin doğuşu ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde şu sonuçlara ulaşılabılır.

İlk kooperatif hareketleri genellikle Avrupa ülkelerinde başlamıştır.

1920’lerden sonra kooperatif hareketin hızlı bir gelişme gösterdiği anlaşılmaktadır.

Dünya ülkelerinin %28’inde kooperatif hareket birinci ve ikinci dönemde ortaya çıkarken, %52’si dördüncü ve beşinci dönemde ortaya çıktığı görülmektedir. Avrupa ve Kuzey Amerika ülkelerinde %80’inden fazlasında kooperatif hareket birinci ve ikinci dönemde başlarken, Orta ve Güney Amerika, Asya, Afrika ve Avustralya ülkelerinin %60’ından fazlasında dördüncü ve beşinci dönemde başladığı, anlaşılmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde kooperatif hareket 1. ve 2. dönemlerde ortaya çıkarken az gelişmiş ülkelerde 3. dönemde yoğunlaşmaya başladığı, 4. ve 5. dönemlerde bu yoğunluğun arttığı gözlenmektedir. Bu nedenle az gelişmiş ülkelerdeki kooperatif deneyiminin henüz yeterlilik kazanmadığını söylemek mümkündür [3].

Bazı Ülkelerde Kooperatifçiliğin Doğuşu ve Gelişimi

Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturan ve Ortak Tarım Politikasını kabul eden 6 üye ülkenin 13 tarım örgütüne mensup çiftçi temsilcileri 6 Eylül 1958 tarihinde Avrupa Tarımsal Örgütler Komitesini (Committee of Agricultural Organizations) kurmuştur. [4].

AB ülkelerinde kooperatifçilik 19. yy. da başlamış olup, 127 390 tarımsal kooperatif ve bu kooperatiflerin 9 267 675 milyon üyesi, 800 bin devamlı statüde işçisi mevcuttur. İş hacimleri (1993) 205 milyar ECU’yu aşmıştır; tarımsal girdilerin 57,77’sinden, tarımsal ürünlerin %54,26’sından fazlasını temin etmekte ve pazarlamaktadırlar [5].

Afrika, Asya ve Güney Amerika ülkelerinde de pazarlama kooperatiflerinin ana tarımsal ürünler üzerindeki işlemlerin çoğunluğunu denetimleri altına almışlardır [6].

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD’de çiftçi organizasyonlarından Grange 1867’de kurulmaya başlamıştır. Bu genel örgütlenme olayı olmasına rağmen, bu olay taşıma, depolama ve pazarlama ile ilgili kooperatif örgütlerinde teşvikçisidir. Diğer bir çiftçi örgütü 1872’lerde görülen “Çiftçi Birlikleri” dir. İlk örneklerden 1902 yılında Teksas’ta kurulan “Çiftçi Eğitim ve Kooperatif Birliği” sayılabilir. Bunlar ve bundan sonraki çiftçi kuruluşları hem alım hem de pazarlama kooperatiflerinin gelişmesinde aktif bir etki yapmışlardır. Kooperatiflerle ilgili yasal düzenlemenin başlangıcı 1857’li yıllardır. Ondan sonra birçok kanun daha çıkarılmıştır [3].

ABD Tarım Bakanlığı uzun süredir kooperatifçiliğin uluslararası ekonomik yapısından daha iyi yararlanabilmesi için Kooperatif Pazarlama Sözleşmesi ve diğer yasal çalışmalar aracılığıyla bu alanda etkin olmaya çalışmaktadır. Bu çabalar belki de, tarımsal üretime doğrudan teknik yardımlar sağlanmasına, bu alanda işbirliği yapılmasına eğitsel ve araştırmaya dönük araçların değişimine katkı sağlayacak. Belki de yabancı ülkelerdeki tarımsal kuruluşların ve örgütlerin temsilcilerinin bu alanda odaklaşmalarına yol açacaktır [7].

İsrail

Fransız Faurier’in Falanj tipi toplum örgütlenmesi İsrail’deki kooperatif sisteminde görülmektedir. İsrail çalışma ekonomisinde kooperatifler önemli bir yer tutmaktadır.

Kooperatifler yıllık tarım üretiminin %70’ine, kamu inşaat ve hizmetlerinin %50’sine, endüstrinin ise %22’sine hakim durumdadır. İsrail üretim ve tüketim kooperatifleri dünyadaki örneklerinden farklılıklar göstermektedir

a) Kibutzlar:

Tarım alanında İsrail kooperatifçiliğinin en önemli kuruluşlarıdır. İsrail’e özgü bir üretim ve tüketim kooperatifidirler. Tarım üretiminin %28’ini ulusal gelirin ise %12’sini sağlamaktadırlar. Toplulukta tam bir sosyalist düzen olup, özel mülkiyet yoktur. Buradaki yapı komünist ülkelerde dahi görülmeyen ölçüde kolektivist bir yapıya sahiptir. Kibutzlar üretim araçları üzerinde ortak mülkiyete dayanan bir üretim ve tüketim kooperatifidir. Sistem otonom ve kişiseldir. Kibutz kuruluş ve yönetiminde devletin hiçbir etkinliği yoktur. Üyelerin isteklerinin, yaratılan değerle orantılı olarak kooperatifçe karşılanması, para olayını ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla üyelerin paraları ve banka hesapları yoktur. Kibutzlar organizasyon ve çalışma açısından uniform karakter gösterirler. Tarım yanında bunu tamamlayıcı küçük endüstri ve zanaatlar da bulunmaktadır.

b) Moşavlar :

Bunlar köylü ailelerinin kooperatifleşmiş biçimleridir. Üretimde kullanılacak girdiler ve pazarlama kooperatifçe gerçekleştirilmektedir.

b1) Moşav Ovdım:

Küçük tarım işçileri kooperatifidir. Bu kooperatif köylerinde Ulusal Yahudi Fonuna ait topraklar kiralanarak işlenmektedir. Toprak işlenmediği takdirde çiftçiden alınmaktadır. Çiftçinin ihtiyaç duyduğu tüm malzeme ve sermaye kooperatifçe karşılanmaktadır. Tüketim kooperatifi olarak Hamaşbir adındaki toptan satış kooperatifi kurumuna bağlıdır. Aynı zamanda kentlerdeki tüketim kooperatifleriyle de bağıntılı bulunmaktadır.

b2) Moşav Şitufi:

Köy karma kooperatifi olan bu kuruluşlarda üretim kütüzlarda olduğu gibidir. Gelir köy üyeleri arasında ortaklaşa dağıtmakta, aile yapısı daha bağımsız bir durum almaktadır. Diğer sistemlerde olduğu gibi bir gelişme bu kooperatifler de sağlanamamıştır [8].

Türkiye’de Tarımsal ve Tarımsal Olmayan Kooperatiflere İlişkin Bazı Veriler

Türkiye’de 01/06/2008 tarihi itibarıyla faal durumda olan her çeşit toplam birim kooperatif sayısı 54 888, ortak sayısı ise 7 355 218’dir [9].

Özel olarak bakıldığı zaman, Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü’nden alınan bilgiye göre Türkiye nüfusunun yaklaşık 75 milyon olduğunu düşünülürse, Türkiye’de toplam nüfusun %10’u kooperatif üyesi iken, Uluslararası Kooperatifler Birliği’nin (ICA) verilerine göre; Amerika’nın %25’i, Kanada’nın %33’ü, Norveç’in %33’ü, Kenya’nın %20’si ve Honduras’ında %33’ünün kooperatif üyesi olduğu görülmektedir [10; 11].

Kooperatiflerimiz pek çok alandaki işletmelerimiz gibi (ortak sayısı bakımından az) küçük, ekonomik bakımdan güçsüz, finans sorunları ile boğuşan, çoğu kez yönetim sıkıntıları içinde bulunan yapı arz etmektedir.

Halbuki makbul olan ortak sayısı fazla, ekonomik açıdan ve yönetim, denetim bakımından sağlıklı ve güvenli kooperatiflere ihtiyaç bulunmaktadır [12].

Türkiye’de kooperatifçilik hareketi ve kooperatiflerle ilgili teşkilatlanma, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü ve Tarım ve Köyüşleri Bakanlığı (TKB), Teşkilatlanma ve Destekleme Genel Müdürlüğü (TEDGEM) tarafından yürütülmektedir.

Kırsal alanda faaliyet gösteren ve kırsal kalkınmanın en önemli araçlarından biri olan Kırsal Kalkınma, Sulama, Su Ürünleri, Pancar Ekicileri Kooperatifleri (Bu kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile 3476 sayılı kanuna bağlı) Tarım Kredi Kooperatifleri (1581 ve 3223 sayılı kanunlar ile 553 sayılı KHK) ve Tarım Satış, Tütün Tarım Satış Kooperatifleri (4572 sayılı kanun) TKB ile doğrudan veya dolaylı ilişki halindedir. Çizelge 1’de bu kooperatiflerin birim kooperatif, Birlik ve Merkez Birliği sayıları verilmektedir.

Çizelge 1’den de anlaşılacağı üzere tarımsal amaçlı Kooperatif sayısı 12 693, ortak sayısı 4 655 983, Birlik sayısı 144, birliklere üye kooperatif sayısı 7 396, Merkez Birliği sayısı ise 7’dir. Yukarıda da görüldüğü gibi bu kooperatiflerden sadece Tarım Satış ve Kooperatifleri

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Sorumluluğu alanına girmektedir.

Çizelge 1. 31/07/2008 tarihi itibarıyla Türkiye'de tarımsal örgütlenmedeki unsurlar ve sayıları [13]

TABI OLDUĞU KANUN	BİRİM KOOPERATİFLER		KOOPERATİF BİRLİKLERİ			KOOP.MERKEZ BİRLİKLERİ						
	Türü	Sayı	Ortak Sayısı	Türü/Çeşitli	Sayı	Ortak Koop. Sayısı	Ortak Sayısı	Ortak Koop. Sayısı	Ortak Sayısı			
1163, 3476 S.K.	Tarımsal Kalkınma	7.503	790.037	Köy-Koop.	15	1.532	199.958	1	19	1.864	237.274	
				Tarım	10	384	45.448	0	0	0	0	
				Hayvansılık	33	1.410	108.709	1	29	1.259	152.635	
				Ormancilik	18	869	108.168	1	26	2.210	272.426	
1163, 3476 S.K.	Sulama	2.428	286.197	Çay	7	52	74.183	1	7	52	74.183	
				Sulama	13	712	108.858	1	13	1.362	195.540	
1163, 3476 S.K.	Su Üreticileri	522	28.185	Su Üreticileri	14	197	12.215	1	11	171	10.362	
1163, 3476 S.K.	Pancar Ekicileri	31	1.590.915	Pancar Ekicileri	1	31	1.590.915	0	0	0	0	
Ara Toplam		10.484	2.695.334	111		5.187	2.308.454	6	105	6.918	943.420	
1581, 3223 S.K. ve 553 S.K.H.K.	Tarım Kredisi	1.879	1.285.577	Tarım Kredisi	16	1.879	1.285.577	1	16	1.879	1.285.577	
Ara Toplam		12.363	3.980.911	127		7.066	3.594.031	7	121	8.797	2.228.997	
4572 S.K.	Tarım Satış(*)	330	875.072	Tarım Satış	17	330	875.072	0	0	0	0	
Genel Toplam		12.693	4.855.983	TOPLAM		144	7.996	4.269.103	7	121	8.797	2.228.997

(*) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı

Türkiye'de Kooperatiflerin Hukuki Statüsü

1982 Anayasasında yapılan çalışmalar ile kooperatifçilikle ilgili 171. madde konulmuştur. Bu madde;

“Devlet, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır” denilmektedir [14].

Türkiye'de kooperatifler ya genel Kooperatifler Kanununa ya da özel yasalara dayanılarak kurulabilmektedir.

Kooperatifler Kanunu (1163 Sayı ve 1969 Tarih)

Kooperatifler, 1969 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu içeriğinde anılmaktaydı. 1969 yılında, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu 10/05/1969 sayılı ve 13195 numaralı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu yeni yasa, Tarım Satış, Tütün Tarım Satış ve Tarım Kredi Kooperatifleri gibi kendi özel yasaları olan kooperatifler dışındaki bütün kooperatifler için uygulanmıştır.

Kooperatifler Kanunu 9 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Kooperatiflerin kuruluşu ile ilgili şartlar ve ana sözleşmeye konulacak hükümler (Md. 1-7),

İkinci Bölümde; Kooperatif ortaklığına girme şartları, ortaklıktan çıkma veya çıkarılma ve itiraz ile ilgili hükümler (Md. 8-17),

Üçüncü bölümde; Kooperatif ortaklarının, ortaklık payları, bilgi edinme, genel kurul toplantılarına katılma gibi haklar ve ortaklarla kooperatifin sorumlulukları belirtilmektedir (Md. 18-37).

Dördüncü bölümde; Gelir-gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi ile yedek akçe ayırımı ve diğer fonlara kesintileri belirten, kooperatif hesapları ile ilgili hükümler bulunmaktadır (Md. 38-41).

Beşinci bölümde; Genel kurul, yönetim kurulu ve denetçiler gibi kooperatif organlarının, yetki ve sorumlulukları, ortakların toplantılara katılmaları, oy hakları, olağanüstü hallerde genel kurulu toplantıya çağırma gibi hükümler bulunmaktadır (Madde 42-69),

Altıncı bölümde; Kooperatiflerin üst örgütlerinin görev ve sorumlulukları belirtilmektedir (Md. 70-81),

Yedinci bölümde; Kooperatiflerin dağılmasına dair oluşabilecek sebepler ve dağılma sırasında yapılacak işlemler anlatılmaktadır (Md. 82-85),

Sekizinci bölümde; Örnek ana sözleşme hazırlanması, muhasebe usulü, defterler, teftiş ve denetleme gibi ilgili bakanlığın görev ve yetkileri belirtilmektedir (Md. 86-91),

Dokuzuncu bölümde; Kooperatiflerle ilgili muafıklar, ayrılacak bazı özel fonlar, uyuşmazlıklar ve hakem kurulları gibi çeşitli hükümler bulunmaktadır (Md. 92-102) [15].

1969 yılında yürürlüğe giren 1163 Sayılı Kanun çerçevesinde, Türkiye'deki bütün kooperatiflerin kuruluş, denetim ve işleyişini düzenleme yetkisini o zamanki adıyla “Ticaret Bakanlığı'na” vermiş bulunmaktadır. Ancak başta tarımsal amaçlı kooperatifler olmak üzere, bu görevin Ticaret Bakanlığı'na yürütülmesi mümkün görülmemektedir, Cumhurbaşkanlığı'nın 07.07.1975 Gün ve 4-550 Sayılı Teskeresi ile bir kısım tarımsal amaçlı kooperatifler, o zamanki adı ile Tarım ve Kooperatifler Bakanlığı'na bağlanmıştır.

Bu kanun; 1971/1496, 1981/2475, 1987/3381, 1988/3475, 1997/4274, 2001/4629 ile 2004 tarih /5146 sayılı kanunlar olmak üzere 7 defa değişiklik yapılarak, günümüz şartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır.

4572 Sayı ve 2000 Tarihli Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Kanunu

1985 tarihine kadar, Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri, 1935 tarihli ve 2834 sayılı Kanun ile kuruluşlarını ve işleyişlerini yürütürlerdi. 30.04.1985 tarih ve 3186 sayılı KHK ile 2834 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 3186 sayılı KHK ise 01.06.2000 tarih ve 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 8. maddesiyle 16.06.2000 tarihinden geçerli olmak üzere tamamı yürürlükten kaldırılmıştır [16].

Bu yeni kanun ile devlet vesayeti altında bulunan Tarım Satış Kooperatifleri daha demokratik bir statüye kavuşmuştur. Bu kanun 2003/4962, 2004/5234 ve 2005 tarih ve 5290 sayılı kanunlar olmak üzere günümüze kadar 3 defa değişiklik yapılmıştır.

Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu (1581 Sayı ve 1972 Tarih)

Diğer kanun ise 1935 tarih ve 2836 sayılı kanunun ihtiyaca cevap vermemesi üzerine “18.04.1972 tarih ve 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'dur. Bu yasada, 1984/237 KHK, 1985/3223, 1988/336 KHK, 1995/553 KHK ve en son olarak 2005 tarih/5330 sayılı Kanun'larla değişiklikler yapılmıştır [17].

1581 sayılı kanun ile Tarım Kredi Kooperatifleri, üst örgütlenmelerini gerçekleştireceklerdir (md1 ve md3) ve mevduat toplayabileceklerdir (md3 ve md16). Fakat bu kooperatifler, yasada yer almasına rağmen mevduat kabul etmemişlerdir.

Tütün Tarım Satış Kooperatifleri ve Bölge Birlikleriyle, Türkiye Tütün Tarım Satış Kooperatifleri Genel Birliği Kanunu (1196 Sayı ve 1969 Tarih)

Bu yasayla Türk tütüncülüğünün sorunlarını bölgeler arasında işbirliği sağlamak, tütün alım ve satımının düzen içinde yapılması, tütüncülüğün kalkındırılması ve üretici emeğinin değerlendirilmesi için gerekli önlemleri almak üzere tütün kooperatifleri kurulması öngörülmüştür [18].

Fakat bu yasa uygulama olanağı bulamamış ve 4572 sayılı 2000 tarihli Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun'un 8. maddesiyle 16.06.2000 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu (6762 Sayı ve 1956 Tarih)

Bu kanunda kooperatiflerin muhasebe usulleri ve tutacakları defterlerin ne oldukları belirtilmektedir [19].

Diğer Yasal Dayanaklar

Kooperatifçilik mevzuatı denilince, kooperatiflerle ilgili yasalar akla gelmektedir.

Ancak işleyişlerinde yasaların yanında, ana sözleşme metinleri, genel kurul kararları, yönetim-denetleme kurulu kararları, bağlı bulunduğu bakanlık tebliğleri kooperatiflerin işleyişinde, işlevsel yasal dayanakları oluşturmaktadır.

Kooperatiflerin Vergiler Karşısındaki Durumu

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Buna göre herkesten birisi olarak kooperatiflerde kanunlarla belirtilen miktar ve oranlarda gelirlerine göre vergi vermekle yükümlüdür. Kooperatiflerin finansal yapılarını etkileyen ve diğer ortaklarla rekabet şansını artıran en önemli unsurlardan biriside vergi muafiyet ve istisnalarıdır.

Burada kooperatiflerin başlıca; Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Emlak Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Damga, Harç ve Sigorta Muamele Vergisi ve Belediye Vergileri karşısındaki durumu incelenecektir.

Kurumlar Vergisi Karşısında Kooperatiflerin Durumu

2006 tarih ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (K.V.K.) Verginin konusu 1. maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

K.V.K.'nın 2. maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı K.K.'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

K.V.K.'nın 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Muafiyetten yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde; Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına, Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine, Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına, Sadece ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır, denilmektedir.

Bu muafiyetler dışında, kooperatiflerin bazı kazançları da Kurumlar Vergisi istisnasına girmektedir.

İstisnalar 5. maddenin 1 no'lu fıkrasının i bendinde anlatılmaktadır.

A1) Kooperatiflere Ait Ortaklık Payları,

A2) Risturn İstisnası

K.V.K.'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

A3) Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısımlar

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir.

A4) Diğer Hususlar

K.V.K.'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendinin 2. paragrafında, "Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.", 3. paragrafında ise "Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık

statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. 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.

Aynı kanunun kabul edilmeyen indirimler kısmını düzenleyen 11. madde 1 nolu fıkrasının ç bendinde “Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (T.T.K.’na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil)” denilmektedir. Bu hükme göre; kooperatiflerde ayrılmak üzere yedek akçe ile fonlar Kurumlar Vergisi matrahının hesaplanmasında kooperatif karından indirilemez. Kooperatiflerin ortak dışı faaliyetlerinden elde ettiği kar, Kurumlar Vergisine tabi olup, ortaklara dağıtılamaz ve yedek akçeye ayrılamaz.

1163 S.K.’nın 41. maddesinde; “Bölünecek gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya ana sözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır” denilmektedir. Gelir-gider farkından yedek akçe ile fonlar ayrıldıktan sonra, Kurumlar Vergisi’nin 32. maddesine göre %20 oranında vergi tahsilatı yapılır [20; 21].

30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 20.12.2006 tarihli ve 2006/11447 sayılı Kararnamenin Eki Karar’da, K.V.K.’nın 15. madde 2. fıkrasında belirtilen “Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeler” üzerinden daha önce istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesilen %15’lik kesinti %20’ye çıkarılmıştır.

Gelir Vergisi Karşısında Kooperatiflerin Durumu

1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesi (Değişik madde: 07/01/2003-4783 S.K./1. md.) , “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır”

Bu maddeye göre kooperatifler tüzel kişiliğe sahip kurum olduğu için, gelir vergisine tabi değildir. Ancak kooperatifler, aynı kanunun vergi kesintilerini düzenleyen 94. madde de belirtilen, hizmet erbabına ödenen ücretler, yaptığı serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler, telif ve patent satışından doğan ödemeler, gayrimenkul kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri, çiftçilerden alınan zirai mahsuller için yapılan ödemeler, yönetim ve denetim kurulları, başkan ve üyelerine ödenen para, ayın ve menfaatler oluşturmaktadır. Kooperatiflerin gelir vergisi mükellefiyetleri bu ödemelerden aynı kanunun 103. maddede belirtilen oranlarda kesinti yapmaları ve bunu vergi dairesine

ödemesine kadar sürer. Bu kesintileri yapmadığı takdirde, vergi kooperatiflerden tarh edilmek suretiyle alınır.

Aynı kanunun 75. madde 2 no’lu fıkrasında; “Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz” denilmektedir. Buna göre Kooperatiflerde dağıtılan risturnlar gelir vergisine tabi değildir. Aynı maddenin 15 no’lu fıkrasında “Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınmıştır [22].

Katma Değer Vergisi Karşısında Kooperatiflerin Durumu

1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde geçen, Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, Her türlü mal ve hizmet ithalatı, Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerden (posta, telgraf, telefon, şans ve talih oyunları, gösteri organizasyonlarının tertiplenmesi vb.) alınan vergilerdir.

Kooperatifler K.D.V.’den muaf değildir. Bu yüzden kanunun 1. maddesinde yer alan hükümlerden dolayı katma değer vergisi yükümlüdür.

K.D.V. Kanunu’nun “Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar” başlıklı 17. maddesinin 4. fıkrası 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” ve k bendinde “konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri” Katma Değer Vergisi İstisnaları arasında yer almaktadır.

Ayrıca aynı maddenin 1. fıkrası a bendinde “İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri” istisnalar kapsamındadır.

Yukarıda bahsedildiği üzere, 17. maddede, Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerin, tarım alet ve yedek parçalarıyla, suni gübre, ilaç yemlerini temin ve çiftçiye tesliminin; tarımı yayma, ıslah ve teşvik amacıyla yapılan teslimler kapsamında kabulü gerektiği gibi söz konusu araç ve gereçlerin, tarımsal üretimi artırmaya, tarım ve üretimin kalitesini yükseltmeye, tarım sahalarını genişletmeye büyük ölçüde yardımcı olduğu kuşkusuzdur. Tarımsal amaçlı kooperatiflerin bu anlam içinde değerlendirilip, K.D.V.’den müstesna tutulması gerekmektedir [23].

Fakat 22/06/1989 tarihinde, bu amaçla vergi mahkemesine yapılan bir müracaat neticesinde alınan bir karar ile Tarımsal Kooperatiflerin yukarıda bahsi geçen işlemlerden dolayı K.D.V. mükellefi oldukları belirtilmiştir [24].

Emlak Vergisi Karşısında Kooperatiflerin Durumu

1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 4. madde p bendine (Ek bent: 17/07/1972 - 1610/1 md.)göre; 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 emlak vergisinden daimi muaf tutulmuşlardır. Ancak kooperatifler arazi vergisinden muaf tutulmamışlardır.

Ayrıca kooperatiflere, aynı maddenin h bendinde “Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları” Emlak Vergisi’nden muaf tutulmuştur [25].

Diğer Vergiler Karşısında Kooperatiflerin Durumu

A) Taşıt Vergisi;

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve Taşıtlar Alım Vergisi Genel Tebliği’nin istisnalar ve muafiyetler kısmında kooperatifler hakkında herhangi bir hüküm bulunmadığından dolayı, kooperatifler bu iki verginin de mükellefidirler [26; 27].

B) Damga Vergisi, Harçlar Vergisi, Sigorta Muameleleri Vergisi;

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 93. madde’sine göre;

Madde 93-1. Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

a) Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

b) Her nevi defterlerin ve anasözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,

c) Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,

d) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkullar her türlü vergi ve harcından, Muaftır.

e) 13. madde gereğince verilecek bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir. (Madde 13: Yönetim Kurulu, anasözleşmeye uygun olarak yapılacak isteğe rağmen, bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınacak olursa, ortak çıkma dileğini noter aracılığı ile kooperatife bildirir. Bildiri tarihinden itibaren çıkma gerçekleşir.)

Bu şartlar dışında yapılan işlemlerde damga ve sigorta muamele vergisi vermeleri gerekmektedir.

C) Belediye Gelirleri Kanunu;

26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediye maliyesi vergiler, harçlar ve harcamalara katılma payları olmak üzere üç ana temele isnat ettirilmiştir. Bu kanunda yer alan vergiler, harçlar ve harcamaların kooperatiflerle ilgili yönleri;

C.1) Belediye Vergileri;

Kooperatifler Belediye Gelirleri Kanunu’na göre; Meslek Vergisi, Eğlence Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazi Tüketim Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi’ne tabidir. Belediye vergilerinden olan İlan ve Reklam Vergisi’nde ise; Aynı kanunun istisna ve muafliklarla ilgili 14. madde 8 no’lu fıkrasında; “6. bentte yazılı idarelerle, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşu ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye’deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini intiva etmek üzere yayımlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler” ilan ve reklam vergisi alınmaz, denilmektedir.

C.2) Belediye Harçları;

Kooperatifler, Belediye Gelirleri Kanunu’na göre; Temizleme ve Aydınlatma Harcı, İşgal Harcı ile Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcına tabidir.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun Ek 2. maddesinin (e) bendine göre, “Kooperatifler eliyle, ana sözleşmelerine uygun olarak yapılan sanayi ve küçük sanayi siteleri ile esnaf çarşıları”nın bina inşaat harcından, yine aynı Kanun’un 80. maddesinin (f) bendinde, “Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerinde yapılan yapı ve tesisler, Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcından müstesna” tutulmuşlardır [3; 28].

SONUÇ

Kooperatifçilik günümüzde ülkelerin özellikle tarım sektörlerinin kalkınması için çok önemli bir araçtır. Bu sebeple ülke ekonomisinin güçlenmesi için kooperatiflerin geliştirilmesi ve kooperatifçilik ilkelerine göre çalıştırılmaları gerekir.

Türkiye’de kooperatifçiliği düzenleyen kanunlar, genellikle ülke şartları gözönünde tutulmadan bu konuda gelişmiş olan ülkelerin mevzuatları alınmak suretiyle yürütülmektedir.

Türkiye’de kooperatiflerin kuruluş ve faaliyetlerini düzenleyen üç ayrı kanun ve bu kanunları yürüten iki farklı bakanlık bulunmaktadır. Aynı kitlelere hizmet veren kooperatifler arasında farklılık oluşturması ve farklı kooperatif tiplerini öngörmesinden dolayı, bu durum bazen karışıklığa yol açmakta ve kooperatiflerin bütünleşmesini de önlemektedir.

Türkiye’de dağınıklığa ve karışıklığa sebep olan çeşitli kooperatif kanunları ve bunlara ilişkin düzenlemelerin acil olarak yürürlükten kaldırılarak, tarımsal ve tarımsal olmayan kooperatifleri kapsayan yeni bir kooperatifler kanununun çıkarılması gerekmektedir.

Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesi sorunu ve bu konuda uygulamada görülen aksaklıklar, zaman zaman vergi idaresi ve mükellefler arasında anlaşmazlıklar doğurmaktadır.

Ayrıca Türkiye’de vergi kaçakçılığının çok fazla olması, yapıları gereği vergi kaçırması mümkün olmayan kooperatiflerin, diğer işletmeler karşısındaki rekabet gücünü önemli ölçüde azaltmaktadır.

Genel olarak değerlendirildiğinde, Türkiye’de kooperatifçilik devletin müdahalesi ve kontrolü ile geliştirilen bir hareket olarak görülmektedir. Esas olarak kooperatifçiliğin gelişme aşamasında desteklenmesi ve zaman içerisinde devletin kontrollü bir şekilde kooperatiflerden elini çekmesi, kooperatiflerin gelişmesi için çok önemlidir. Vesayet altındaki kooperatifler, kimileri tarafından kar edemeyen kuruluşlar veya kamu kaynaklarından daha iyi faydalanmanın yolu olarak görülmektedir.

Türkiye uzun vadeli olarak, hükümet değişikliklerinden etkilenmeyecek ve devlet politikası olarak benimsenecek, kooperatif politikası oluşturmak zorundadır.

KAYNAKLAR

- [1] Özçelik, A., 1999. Türkiye’de Kooperatifçiliğin Başarısı İçin Beklenenler. Karınca Dergisi, 745:9-11, Ankara.
- [2] Fındıkoğlu, Z. F., 1953. Türkiye’de Kooperatifçilik. İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- [3] Arıkan, A., 2007. Dünyada Kooperatifçiliğin Tarihi Gelişimi İle Genel Kabul Görmüş Kooperatifçilik İlkeleri. Erişim Adresi: <http://www.koopkontder.org.tr>, Erişim Tarihi:04.10.2007, Ankara.
- [4] Arman, Ş., 2003. Kooperatif Kanunları. Karınca Dergisi, 801:10-12, Erişim Adresi: <http://www.koopkur.org.tr>, Erişim Tarihi: 03.10.2007,Ankara.
- [5] Anonim., 2007c. Kooperatifler. Antalya İhracatçılar Birliği, Erişim Adresi: <http://www.aib.org.tr/proje/kooperatif.doc>, Erişim Tarihi: 20.10.2007, Antalya.
- [6] Çıkin, A., 2007. Kooperatifçilikte Yeni Gelişmeler. Erişim Adresi: <http://kalkinma.org/?sayfa=makale&id=92>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, İstanbul.
- [7] Haskell, J., 2003. Uluslararası Gelişmeler ve Kooperatifçilik. Karınca Dergisi, 809:30-31, Çeviri; M. Akif ÖZER, Erişim Adresi: <http://www.koopkur.org.tr>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [8] İçöz, Y., 2004. Dünyada ve Türkiye’de Kooperatifçiliğin Gelişimi. Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü, TAEA Bakış Sayı:6, Erişim Adresi: <http://www.aeri.org.tr/pdf/bks/6-44.pdf>, Erişim Tarihi: 07.10.2007, Ankara.
- [9] Anonim., 2008b. Türkiye’de Hizmet Türlerine Göre Faal Kooperatifler (01.06.2008 tarihi itibarıyla.). Türkiye Milli Kooperatifler Birliği. Erişim Adresi:<http://www.turkiyemillikoop.org.tr>Erişim Tarihi: 23.09.2008
- [10] Anonim., 2006. Yaş ve Cinsiyete Göre Nüfus İstatistiği (Türkiye Geneli). T.C. İç İşleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü, Erişim Adresi: <http://www.nvi.gov.tr>, Erişim Tarihi:14.10.2007, Ankara.
- [11] Anonim., 2007b. Statistical Information on the Co-operative Movement. Path: <http://www.ica.coop/coop/statistics.html>, Date: 05.10.2007, Geneva/Switzerland.
- [12] Er, C., 2003. 2003 Yılı Başında Sayılarla Kooperatifler. Karınca Dergisi, 793:7-10, Ankara.
- [13] Anonim., 2008a. Tarımsal Örgütlenmedeki Unsurlar ve Sayıları (31.07.2008 tarihi itibarıyla.). <http://www.tedgem.gov.tr>, Erişim Tarihi: 23.09.2008
- [14] Anonim., 2007a. T.C. 1982 Anayasası T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [15] Anonim., 2007d. 1163 sayılı 1969 tarihli Kooperatifler Kanunu , T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [16] Anonim., 2007e. 4572 sayılı 2000 tarihli Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkında Kanun, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [17] Anonim., 2007f. 1581 sayılı 1972 tarihli Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [18] Mülâyim, Z. G., 1968.Türkiye’de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Meselesi. Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Ankara.
- [19] Anonim., 2007g. 6762 sayılı 1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [20] Anonim., 2007h. 5520 sayılı 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [21] Anonim., 2007ı. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [22] Anonim., 2007j. 193 sayılı 1960 tarihli Gelir Vergisi Kanunu , T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.

- [23] Anonim., 2007k. 3065 sayılı 1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [24]Anonim,2007l. Danıştay 7.D.,E.1987/2026, K1989/1689,T.22.06.1989,DD.yıl
- [25] Anonim., 2007m. 1319 sayılı 1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [26] Anonim., 2007n. 197 sayılı 1963 tarihli Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu , T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.
- [27] Anonim., 2007o. Taşıtlar Alım Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 23) 22 Aralık 2000 tarih ve 24268 sayılı Resmi Gazete, Erişim Adresi: <http://www.vergiturk.com>, Erişim Tarihi: 20.10.2007
- [28] Anonim., 2007p. 2464 sayılı 1981 tarihli Belediye Gelirleri Kanunu, T.C.Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) Sistemi, Erişim Adresi: <http://www.uyap.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.10.2007, Ankara.