

## EĞİTİM HİZMETLERİNDE KDV DOĞURAN OLAY

Sürücü kurslarında KDV doğuran olayın ne olduğu, 1991/8 no.lu KDV İç Genelgesinde şu şekilde açıklanmıştır.

*"..... Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesi gereğince hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası ile meydana gelmektedir.*

*Sürücü kursları tarafından verilen hizmetin amacı, adaya gerekli trafik bilgilerinin verilmesi ile yapılan sınav sonucuna göre "sürücü belgesi" almasını sağlamaktır. Adayın sınav sonucu, bu belgeyi almaya hak kazanıp kazanmadığı belli olmakta, bu aşamadan sonra sınav kazanmış aday için yeni bir hizmet sunulmamakta, adayın kursla doğrudan bağlantısı kesilmektedir.*

*Sınav sonucuna göre düzenlenen sertifikaların, tasdik için Milli Eğitim Müdürlüğü'ne gönderilmesi hizmetin devam ettiği anlamını taşımamakta, bu süre zarfında (hatta bazen 3-4 ay gibi bir zaman) adaya bir hizmet verilmesi söz konusu olmamaktadır.*

*Öte yandan, söz konusu hizmetin bedeli sertifika cinsine göre önceden belli olup, sınav sonucuna göre kurs işleticisi hizmet bedelini tahsil etmeye hak kazanmaktadır. Bedelin tahsil edilip edilmemesi ise yukarıdaki hükümler gereğince katma değer vergisi ve gelir vergisi yönünden hüküm ifade etmemektedir. Bu açıklamalara göre, özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmekte ve hizmet her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihinde tamamlanmaktadır. İşleme ait faturanın ise, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren (Vergi Usul Kanununun 231/5. maddesi hükmüne göre), on gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.*

*Diğer taraftan, hizmetin tamamlanmasından önce, bedelin taksitler halinde ödenmesi sırasında fatura düzenlenmesi halinde, faturada kayıtlı miktara ait katma değer vergisinin, belgenin düzenlendiği tarihte doğacağı ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekeceği tabiidir."*

Maliye İdaresi'nce bir özel okul işleticisine verilen muktezada ise özel okullarda KDV yi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği hakkında şu izahata yer verilmiştir:

*"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 maddesi hükmüne göre, özel okulların eğitim faaliyetleri katma değer vergisine tabidir.*

*Aynı Kanun'un 10 uncu maddesinde hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay:*

- Hizmetin yapılması,
- Hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım hizmet yapılması mutad veya bu hususda mutabık kalınması halinde her kısım hizmetin yapılması,

*olarak belirlenmiştir.*

*Özel okullarda verilen eğitim hizmeti, 1 öğrenim yılını kapsayan bir zaman dilimi içinde yapılmaktadır. Öğretim yılının başında hizmet bedelinin tamamına ait bir fatura düzenlenmesi halinde, hizmet ifası sonuçlanmadan bu bedel üzerinden vergi hesaplanması gerekecektir. Ancak yıl içinde yapılan bu hizmetlere ait bedelin Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı talimatı ile taksitlere bağlanması ve belgelerin bu taksit zamanlarında düzenlenmesi halinde verginin belgelerde gösterilen taksit miktarları üzerinden hesaplanması belgenin düzenlendiği vergilendirme döneminde beyan edilmesi mümkündür."*

Söz konusu iç genelge ve muktezanın incelenmesinden anlaşılaçağı üzere;

- Eğitim hizmeti, sürücü belgesi verilmesi, kursiyerin belli bir sınav için hazırlık amacıyla eğitilmesi, seminer tertiplenmesi gibi kısa sayılabilecek süreler içinde başlayıp biten hizmetler de hizmetin bitmesi KDV doğuran olaydır. Hizmetin ne zaman bittiği ise eğitimin niteliğine göre bazı farklılıklar gösterebilir. Keza KDV doğuşu için talik edici bazı şartların oluşması beklenebilir. Mesela bir sınava hazırlık amacıyla eğitim hizmeti veren firma, ücretin bir kısmının sınavın kazanılması şartına bağlı olarak hakedilmiş sayılacağı şeklinde düzenleme yapmışsa, şarta bağlı bu kısmın KDV si, sınavı kazananlar açısından sınav sonuçlarının açıklandığı tarihte doğmuş olacaktır.

- İlk orta ve yüksek öğretim gibi çok uzun süren eğitim hizmetlerinde eğitim süreci teamülen eğitim yılı olarak isimlendirilen kısımlara ayrılmıştır. Zaten eğitim ücretleri de uygulamada yıllık esasta belirlenmektedir. Bu itibarla özel okul işletmeciliğinde, her bir yıla ait KDV'nin, eğitim yılının tamamlanmasına bağlı olarak doğduğunun kabulü gerekir.
- Eğitim hizmetinin süresi ve niteliği ne olursa olsun, eğitim başlamadan önce veya eğitimin devamı sırasında, ücrete mahsuben para alınması KDV doğuran olay değildir. Ancak, eğitim işletmesi kendiliğinden veya müşterisinin talebi ve ısrarı üzerine, bu tahsilatını tahsilat makbuzu yerine fatura veya benzeri belgelere bağladığında, hizmet tekemmül etmemiş olmasına rağmen, 10 uncu maddenin (b) bendi uyarınca KDV doğacaktır.

**Eğitim hizmetlerinde KDV doğuşuna ilişkin görüş ve uygulama bu şekilde iken ve bu şekilde olması gerekirken, Maliye İdaresi görüş değiştirmiştir.**

İdarenin yeni görüşü eğitim hizmetlerine ilişkin bedelin, hizmetin devam ettiği aylara orantı yoluyla bölüneceği ve bedelin her bir aya isabet eden kısmına ait KDV nin o ay itibarıyla doğacağı, hizmet bedelinin erken veya geç tahsil edilmesinin veya tahsil edilememesinin KDV doğuran olay üzerinde etkili olmadığı, faturanın erken kesilmesi halinde KDV nin fatura kesimine bağlı olarak doğacağı şeklindedir.

Bize göre Maliye İdaresinin bu yeni görüşü yasaya açıkça aykırıdır. Çünkü hizmetlerde KDV doğuran olay hizmetin tamamlanmasıdır. Bir hizmetin kısımlara ayrılarak her bir kısma ait KDV nin doğduğunu ileri sürebilmek için ya taraflar arasında mutabakat olmalı ya da hizmetin kısımlara bölünmesi konusunda bir teamül bulunmalıdır. Halbuki sürücü kursu, yabancı dil kursu, üniversite sınavlarına hazırlık kursu gibi eğitim hizmetleri kurs bitiminde tekemmül eder ve bunların aylara parçalanması gibi bir mutabakat veya teamül yoktur.

Aynı şekilde ilköğretim, lise, üniversite gibi eğitim hizmetleri 1 yıldan uzun sürelerde tamamlanmakla beraber bu hizmetler "eğitim yılı" adı verilen parçalara bölünmüştür. Öğrenci velileri ile okul işletmeleri arasındaki sözleşmeler daima eğitim yılı üzerine kuruludur ve hizmet bedelleri de her bir eğitim yılı için ayrı ayrı belirlenir. Belli bir bütünlüğü olan aksine uygulama ve anlaşma bulunmayan eğitim yılının aylara bölünmeye kalkışılması yasaya aykırıdır.

Aşağıda Maliye İdaresinin halen devam eden yeni görüşünü aksettiren mukteza örneklerine yer verilmiştir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2000 tarih 5410-243 sayılı Muktezası :

*"..... eğitim öğretim hizmetlerinde bedelin tamamının veya hizmet bir kısmının öğrenimin başlamasından önce tahsil edilmesi halinde, fatura veya benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır.*

*Öğrenim hizmetinin başlaması ile hizmet verilmeye başlanacağından, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetler için, takvim yılının her bir ayı itibarıyla katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir. Dönemler itibarıyla hesaplanacak katma değer vergisi matrahının, bir öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkündür."*

İstanbul Defterdarlığı 04.02.2000 tarih ve 911 sayılı Muktezası :

*"..... 1) Belli bir süreyi kapsayacak, şekilde belirlenen eğitim ücretine ilişkin katma değer vergisinin, fiilen eğitim-öğretim hizmeti verilen vergilendirme dönemine isabet eden kısmının (bu kısım basit orantı yoluyla bulunacaktır) bu vergilendirme dönemleri itibarıyla hesaplanıp, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca düzenlenecek faturalarda gösterilmesi ve beyan edilmesi gerekmektedir.*

*2) Eğitim-öğretim bedelinin kısmen veya tamamen peşin tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin bu şekilde beyan edilmesi gereken vergilere bir tesiri yoktur. Bedelin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir.*

*3) Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde ise, Kanunun 10/b maddesi uyarınca fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanacak ve hesaplanan bu vergi faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilecektir."*

İstanbul Defterdarlığınca verilen 16.02.2001 tarih 3349 sayılı Mukteza, 9-36 ay süreli yabancı dil kursu veren bir eğitim firması ile ilgili olup yukarıdaki Muktezada yer alan ifadeleri aynen tekrarlamaktadır.

Yine İstanbul Defterdarlığınca verilen 05.12.2001 tarih 5981 sayılı Muktezada şöyle denilmiştir:

*".....belli bir süreci kapsayan kurs hizmetlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bu sürecin sonuçlanması gerekmekte olup her bir vergilendirme döneminin*

**tamamlanmasıyla, bu dönem işlemleriyle sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bir başka ifade ile kurs hizmetlerinde vergiyi doğuran olay prensip itibarıyla kurs hizmetinin fiilen verildiği vergilendirme dönemlerinde ortaya çıkmaktadır.**

Buna göre;

*Faturanın bedeller tahsil edildikçe düzenlenerek KDV'nin de bu tarihlerde tahakkuk ettirilmesi mümkün değildir. Her bir vergilendirme dönemi sonunda bedel tahsil edilsin edilmesin KDV'nin tahakkuk ettirilmesi gerekir. Öğrencinin kursa devam etmesine rağmen kurs ücretini ödememesi halinde de aynı esaslar geçerli olacaktır. Ancak kurs tamamlanmadan öğrenci kurstan ayrılırsa ayrıldığı tarihten sonra verilen bir hizmet olmayacağından verginin konusuna giren işlem de olmayacaktır.*

*Daha önce bedeli tahsil edilmiş olsun veya olmasın fatura düzenlenmesi nedeniyle beyan edilen vergilerin, öğrencinin kurstan ayrıldığı tarihten sonraki dönemlere isabet eden kısım verginin konusu kalmadığı için genel esaslara göre düzeltilir. Bu düzeltme ilgili dönem (öğrencinin kurstan ayrıldığı dönem) beyannamesinde vazgeçilen işlemlerle ilgili sütunda yapılabilir. Peşin tahsil edilmiş bedelin iadesi söz konusu ise bu tutar gider pusulası ile iade edilecek, düzeltme işlemleri de buna göre yapılacaktır.”*

Bu mukteza yukarıdaki 1991/8 sayılı İç Genelge ile çelişmekte ve yasaya aykırı düşmektedir.

#### **ÖZET VE SONUÇ :**

Hizmet şeklindeki işlemlerde prensip olarak KDV'yi doğuran olay, hizmetin tamamlanmasıdır. Ancak hizmetin tamamlanmasından önce, hizmet bedelinin tamamı veya bir kısmı için fatura kesilirse, fatura edilen tutara ait KDV doğurtulmuş olur.

Şayet hizmet, tarafların mutabakatı ile ve teamülen (yaygın uygulamaya göre) kısımlara ayrılmışsa, her bir kısma ait KDV, bu kısım hizmetin tamamlanması ile doğar.

Özel okul işletmeleri tarafından verilen ilk öğretim, lise ve üniversite eğitimi hizmetleri, uygulamada “*öğretim yılı*” adı verilen kısımlara ayrılmıştır. Üstelik bu hizmetlerde ücret tutarları her bir eğitim yılı için ayrı ayrı belirlenir.

Okul işletmeleri ile öğrenci velileri yıllık bazda öğrenci kaydı veya kayıt yenileme yaparlar. KDV Kanunu'nun 10/c maddesi uyarınca söz konusu hizmetlerde, her bir eğitim yılına ait okul ücretinin KDV si, tahsilatın ne zaman yapıldığına bakılmaksızın ve daha önce fatura kesilmemiş olmak şartıyla, ilgili eğitim döneminin sona ermesine bağlı olarak doğmalıdır.

Önceleri bu görüşte olan Maliye Bakanlığı, sonradan görüş değiştirmiş olup, yasa hükmüne, genel teamüle ve tarafların mutabakatına aykırı olarak, bir bütün olan eğitim yılını veya kurs süresini aylık parçalara bölmekte, her bir aya isabet eden KDV kısmını o ay itibarıyla istemektedir.

Vergiyi yasalara aykırı olarak daha erken tahsil edebilmek için bu ve benzeri şekilde zorlama yorumlar yapılmasını çok gereksiz ve hatalı buluyoruz.