



EĞİTİM HİZMETLERİNDE KDV ORANI

VAT RATE IN EDUCATION SERVICES

Coşkun ÇEKİCİLER(*)

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre, Bakanlar Kurulu vergi oranlarını tespiti yetkilidir. Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilen katma değer vergisinin oranı, (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listede yer almayan teslim ve hizmetler için %18'dir. 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, kanunda sayılan hallerdeki eğitim hizmetlerinde KDV oranı, II sayılı listeye alınmak suretiyle %8'e indirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Eğitim hizmetleri, KDV oranı, okul servisi

ABSTRACT

According to Article 28 of the Value Added Tax Law, the VAT rates are determined by the Council of Ministers. The VAT rate for the goods and services on the list (I) is 1%, as for the list (II) the rate is 8% and finally for the list (III) it is 18%. The VAT rate applied to the education services was reduced to 8% by the Council of Ministers Decree no. 2004/8301.

Key Words: Education services, VAT rate, school service

1- GİRİŞ

Eğitim hizmetlerinde KDV %18 iken, 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, Kanun'da sayılanlar tarafından verilen eğitim hizmetlerinde %8'e indirilmiştir. Ancak kamuoyunda eğitim hizmet-

(*) Vergi Müfettişi

lerinin tamamında KDV oranının %8 olduğu yönünde bir yargı olduğu ve bu konuda vergi idaresi ile ihtilafa düşüldüğü gözlemlenmiştir.

Bu çalışmada %8 KDV oranına tabi olan eğitim hizmetlerinin üzerinde durulacaktır.

2- EĞİTİM HİZMETLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre; Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir, aynı Kanun'un 28. maddesine göre Bakanlar Kurulu vergi oranlarını tespitte yetkilidir, Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilen katma değer vergisinin oranı, (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listede yer almayan teslim ve hizmetler için %18'dir.

Eğitim hizmetlerinde KDV oranı %18 iken, 2004 yılında yapılan düzenleme¹ ile Kanun'da belirtilen bazı hizmetler II sayılı listeye alınarak KDV oranı %8'e indirilmiştir.

II sayılı listenin B. Diğer Mal ve Hizmetler Başlığı bölümünün 15. maddesinde "Üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler." şeklinde düzenlemiştir.

Yapılan düzenleme ile eğitim hizmetlerinin tamamına uygulanacak KDV oranı %8'e indirilmemiş olup, sadece sayılan eğitim hizmetlerine ilişkin KDV oranının %8 olacağı belirtilmiştir. Bunlar;

- a) Üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetleri,
- b) 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri,
- c) 2828 sayılı Sosyal Esirgeme ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri,
- ç) 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri,
- d) Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri,
- e) Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,

a) Üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetleri

Üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinde, kamu ya da özel sektör ayrımı yapılmadan, KDV oranının %8 olacağı ifade edilmiştir.

Devlet üniversitelerinde verilen eğitim hizmetleri eğitim ücretsiz olarak yapılmakta ve ticari, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki hizmet olmadığından KDV konusuna girmeyecektir. Ancak devlet üniversiteleri tarafından ticari, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki eğitim hizmeti verilmesi durumunda KDV konusuna girecek, ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin I. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar arasında yer alan üniversiteler tarafından verilen eğitim hizmetleri; kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalardan olan 17. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde belirtilen "İlim, fen ve güzel

¹ 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri” istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Özel Üniversiteler tarafından verilen eğitim hizmetleri; Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/3-g maddesinde belirtilen, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların, bunlara ait veya tabi olan müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV’ye tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun’un 17/2-b maddesinde ise üniversite ve yüksekokulların kapasitelerinin %50’sini aşmamak kaydıyla verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin istisna olduğu ifade edilmiştir.

b) 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumlar Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri

5580 sayılı Kanun yayım tarihi olan 14.02.2007 tarihinde yürürlüğe girmiş olup Kanun’un amacı “Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılacak özel öğretim kurumlarına kurum açma izni verilmesi, kurumun nakli, devri, personel çalıştırılması, kurumlara yapılacak malî destek ve bu kurumların eğitim-öğretim, yönetim, denetim ve gözetimi ile yabancılar tarafından açılmış bulunan özel öğretim kurumlarının; eğitim-öğretim, yönetim, denetim, gözetim ve personel çalıştırılmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir.”²

Bu Kanun’da belirtilen kurumların ise; okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşları ... , motorlu taşıt sürücülerini kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlarının olduğu ifade edilmiştir.

Bir kurumda eğitime başlamak için millî eğitim müdürlüklerine izin başvurusu yapılır. Valilikçe yapılan incelemeler sonucunda kurum açma izin verilir. Alınan izin ile diğer gerekli şartların sağlanması durumunda ilgili eğitim ve öğretim hizmetleri verilebilir. (5580 sayılı Kanun’da gerekli şartlara uygun olarak kurularak eğitim verenlerde KDV oranı %8 olacak. Gerekli izinler alınmadan eğitim verilmesi durumunda da KDV oranının % 18 olacağı tabidir.)

KDV Kanun’un 1/1 maddesinde “ticari, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri” n KDV konusuna girdiği ifade edilmektedir. Özel okullar da ticari bir organizasyon çerçevesinde kar amacı güderek kurulan işletmelerdir. Özel okullar tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetleri KDV konusuna girmektedir; ancak KDV Kanunu’nun 17/2-b maddesinde ise özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10’unu aşmamak kaydıyla verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin istisna olduğu ifade edilmiştir.

Özel okullarda verilen yemek hizmetlerinde KDV oranının %8 olabilmesi için, yemek servisinin doğrudan okul tarafından yapılması gerekmektedir. Eğer yemek hizmeti dışarıdan temin ediliyorsa, özel okullar tarafından verilen yemek hizmetlerini ayrı bir hizmet olarak değerlendirip KDV oranının %18 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

² 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu

“Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullarda verilen yemek servisi hizmetinin eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı içerisinde bir bütün olarak değerlendirilebilmesi için yemek servisinin doğrudan okul tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, dışarıdan hazır yemek alınarak öğrencilere servis yapılması halinde, eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı dışında ayrı bir hizmet sözkonusu olmaktadır. Buna göre; yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, öğrencilerinize verilmek üzere,A.Ş.tarafından sağlanarak okulunuz adına fatura edilen ve okulunuzca da öğrencilere yansıtılan yemek hizmeti bedelinin %18, öğrenci taşıma ücretinin ise “Okul Servis Araçları Yönetmeliği” kapsamında verilmiş olması koşulu ile ücretin kimin tarafından ödendiğine bakılmaksızın %8 oranında Katma Değer Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”³

c) 2828 sayılı Sosyal Esirgeme ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri

Kanun’un adı “Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu” iken, 03.06.2011 tarihinde değiştirilmiş olup Kanun’un amacı; *korunmaya, bakıma veya yardıma ihtiyacı olan aile, çocuk, engelli, yaşlı ve diğer kişilere götürülen sosyal hizmetlere ve bu hizmetleri yürütmek üzere kurulan teşkilatın kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklar ile faaliyet ve gelirlerine ait esas ve usulleri düzenlemektir.*⁴

Sosyal hizmet kuruluşları; bu Kanun’un amacına ve belirtilen esaslara uygun faaliyette bulunan kuruluşlar olup, Çocuk Yuvaları, Yetiştirme Yurtları, Kreş ve Gündüz Bakımevleri, Huzurevleri, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezleri, Çocuk Destek Merkezleri, Kadın veya Erkek Konukevleri, Toplum veya Aile Danışma Merkezleri, Aktif Yaşam Merkezi, Çok Amaçlı Sosyal Hizmet Kuruluşları, Çocuk evleri, Çocuk Evleri Sitesi, Ev Tipi Sosyal Hizmet Birimleri, Ev Tipi Sosyal Hizmet Birimleri Koordinasyon Merkezi, Sosyal Hizmet Merkezi ve Çocuk Evleri Koordinasyon Merkezilerini ifade etmektedir.

Kurum dışındaki kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerin bu Kanun kapsamına giren sosyal hizmet kuruluşlarının kurulmasına, teşvik edilmesine ve açılış izinlerinin verilmesine, varsa ücret tarifelerinin tespitine ilişkin usul ve esaslar ile bu kuruluşların hizmet ve personel standartları bir yönetmelikle düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre açılış izni alınması gerekmektedir.

ç) 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri

573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin amacı, “özel eğitim gerektiren bireylerin, Türk Milli Eğitiminin genel amaçları ve temel ilkeleri doğrultusunda, genel ve mesleki eğitim görme haklarını kullanabilmelerini sağlamaya yönelik esasları düzenlemektir.”⁵

Kanun Hükmünde Kararname; özel eğitim gerektiren bireyler ile onlara doğrudan veya dolaylı olarak sunulacak eğitim hizmetlerini; bu hizmetleri sağlayacak okul, kurum ve programları kapsadığı belirtilmiştir. Özel Eğitim okul ve kurumları ile rehberlik ve araştırma merkezleri Bakanlıkça açılır.

³ İzmir Defterdarlığının 2005 yılı DEF.0.35.12.KDV:02-4919 sayılı özeldesesi.

⁴ 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu,

⁵ 573 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Özel okul veya kurum açılmak istendiğinde ise, Özel Öğretim Kurumları Kanunu'ndaki belirtilen esaslara uyulması gerekmektedir. (573 sayılı Kanun'da gerekli şartlara uygun olarak kurularak eğitim verenlerde KDV oranı %8 olacak. Gerekli izinler alınmadan eğitim verilmesi durumunda da KDV oranının %18 olacağı tabidir.)

d) Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri

İlgili Yönetmelik'in amacı; *"zorunlu eğitim kapsamındaki okul öncesi ve diğer öğrenci taşıma hizmetlerini düzenli ve güvenli hale getirmek, bu amaçla taşıma yapacak gerçek ve tüzel kişilerin yeterlilik ve çalışma şartlarını belirlemek, bu Yönetmeliğin gerekli kıldığı denetim hizmetlerini yapmaktır."*⁶

Okul servis aracının yönetmelikte tarifi ise; genel olarak okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yüksek öğretim öğrencileri ile sadece rehber personel taşınmalarında kullanılan ticari tescilli yolcu taşımaya mahsus taşıtı ifade etmektedir.

Okul servislerinin sadece öğrencileri ve onların araca biniş ve inişine yardımcı olan kişilerin taşınması olarak ifade edilmiştir. Bunun dışındaki kişilerin taşınma işlemi bu yönetmelik kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öğrenci taşıma işleminin okul idaresi dışında, alt yükleniciler tarafından yapılması durumunda ise, faturalarda "öğrenci taşıma servis hizmeti" ibaresinin yer alması şartıyla KDV oranı %8 olarak dikkate alınacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgede " Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetinin fiilen alt yükleniciler tarafından gerçekleştirilmesi ve bunların okul idaresi, öğrenci veya organizatör şirkete düzenlediği faturalarda "öğrenci taşıma servis hizmeti" ibaresinin yer alması halinde alt yüklenici tarafından yapılan bu hizmete de % 8 oranında KDV uygulanacağı açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre, öğrenci servis hizmeti için ana yüklenici firmaya düzenleyeceğiniz faturalarda "öğrenci taşıma servis hizmetleri" ibaresine yer verilmiş olması kaydıyla, söz konusu hizmet bedeline %8 oranında KDV uygulanacaktır"⁷ şeklinde ifade edilmiştir.

e) Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler

İlgili Yönetmelik'in amacı; *"ortaöğretim ve yükseköğretim⁽⁴⁾ kurumlarında öğrenim görmekte olan öğrencilere hizmet veren özel öğrenci yurtlarının tabi olacakları esaslar, iş ve işlemler ile denetim esaslarını düzenlemektir."*⁸

Yurt açılması ve işletilmesi Milli Eğitim Bakanlığının iznine tabidir. Bakanlık bu yetkisini valilikler aracılığıyla yapmaktadır. Kanun'da yurttan kasıt ise, ortaöğretim veya yükseköğretim öğrencilerinin barınma, beslenme ve diğer sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı yer olarak ifade edilmektedir. (Özel Öğrenci Yurtları Yönetmelik'inde gerekli şartlara uygun olarak kurulan yurt ve barınma v.b ihtiyacını gideren yurtlarda KDV oranı %8 olacak. Gerekli izinler alınmadan verilen yurt ve barınma hizmeti verilmesi durumunda da KDV oranının %18 olacağı tabidir.)

⁶ Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV. 28-1048 .sayılı özelge

⁸ Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği

3- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Makalenin 2. bölümünde yer alan kanun ve yönetmeliklerde belirtilen şekilde kurulan ve KDV Kanunu'na ekli II sayılı listede sayılan hallerde; (2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla), Üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, 2828 sayılı Sosyal Esirgeme ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmelik'i kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri, Özel Öğrenci Yurtları Yönetmelik'i hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetlerde KDV oranı %8'e indirilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28 maddesine göre I ve II sayılı listelerde yer almayan vergiye tabi işlemlerde ise KDV oranının % 18 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu
- 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu
- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu,
- 573 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV. 28-1048 .sayılı özelge
- İzmir Defterdarlığının 2005 yılı DEF.0.35.12.KDV:02-4919 sayılı özelgesi.
- Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği
- Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği