

**ÖZEL
EĞİTİM
KURUMLARINDAKİ
ÜCRETSİZ
EĞİTİM
HİZMETİNİN
K.D.V.
KARŞISINDAKİ
DURUMU**

.....



B. Muharrem YILDIZ
Vergi Denetmeni



lkemizde nüfus artış hızı yüksektir. Bu nedenle milli gelir seviyesinin yükseltilmesi zorunludur.

Üretim faktörleri içerisinde emek önemli yer tutmaktadır. İnsan Kaynaklarının nicelik ve nitelik olarak; üretim üzerindeki etkileri fazladır.

Üretim; Fayda yaratmak, değer yaratmak yahut yaratılmış malların ve hizmetlerin zaman, yer, biçim ve mülkiyet durumlarını değiştirerek faydalarını arttırmaktır.

Üretim faktörlerini;

— Doğal Kaynaklar,

— Emek,

— Sermaye,

— Girişimci olarak sıralamamız mümkündür.

İktisatçı Schumpeter iktisadi gelişmemizin temelinde teknik yenilikleri ve bu yenilikleri uygulayacak girişimcileri görmektedir.

Bu nedenle emek ve girişimciliğin, iktisadi kalkınmamız üzerindeki etkisini gözardı etmeyecek, bu faktörlere olumlu etkisi bulunan "Eğitim"e özel önem vermek gerekmektedir.

Ülkemizde kamunun eğitim harcamalarında son yıllarda azalma görülmektedir. Fakat, özel kesimin eğitime verdiği önem sonucunda ve sağlanan

vergi avantajlarıyla özel eğitim kurumlarının sayısında önemli artış olmuştur. Bu vergi avantajlarından birisi de diğer faaliyetlere tanınmayan ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b bendi hükmüyle getirilen istisnadır. Bu konuyu yazımızın B/b bölümünde tartışacağız.

A - Nüfus ve Eğitim Durumuna İlişkin Bilgiler:

a) Nüfus Yönünden:

1990 nüfus sayımı sonuçlarına göre, ülke nüfusu 55 milyon 870 bindi. 1993 yılı ortasında 59 milyon 869 bine, Ağustos ayı başlarında ise 60 milyona ulaştık.

Ülkemizde nüfus artış hızı binde 21,32'dir. Bu oran istenilen ölçüde azaltılamamış olup, onbeş yıl önceki oranda binde 25'dir.

15-24 yaş grubu 12 milyon 405 bin kişi olup, toplam nüfusumuzun yüzde 20,6'sını oluşturmaktadır.

Genç nüfus sayısının büyüklüğü eğitim olayının önemini bir kat daha artırmaktadır.

b - Eğitim Yönünden:

Eğitim durumu açısından ülke nüfusunun dağılımı;

- İlkokul mezunu; 27 milyon,
- Orta ve dengi okul mezunu; 4 milyon,
- Lise ve dengi okul mezunu; 4 milyon'u,
- Fakülte ve yüksek okul mezunu 1,5 milyonu aşmış durumdadır.

Öğretmen başına düşen öğrenci sayısı yönünden farklılıklar mevcuttur.

- Resmi Devlet Liseleri : 16 öğrenci,
- Akşam liseleri : 33 öğrenci,
- Öğretmen Liseleri : 14 öğrenci,

Sınavla öğrenci alan diğer liselerdeki öğrenci sayısı (öğretmen başına);

- Resmi Anadolu Liseleri : 7
- Fen Liseleri - : 8
- Özel Liseler : 6

Eğitim kalitesiyle öğretmen başına düşen öğrenci sayısı arasında bağlantıyı eğitimcilerin dikkatine sunuyoruz.

B - Özel okullarda Bedelsiz Verilen Eğitim Hizmetlerinin Durumu:

a) 625 sayılı Kanun:

Özel Öğretim kurumlarının kuruluşunu düzenleyen 625 sayılı "Özel Öğretim Kurumları Kanunu 8.6.1965 tarihinde kabul edilmiş olup, 18.6.1965 tarih ve 12.026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

625 Sayılı Kanunun 2'nci maddesinde; "Özel Öğretim Kurumları Milli Eğitim Bakanlığı'nın denetim ve gözetimi altındadır." hükmü mevcuttur.

Ayrıca anılan kanunun Ek Madde - 4 hükmü: "Özel öğretim kurumları, öğrenci kapasitelerinin % 2'sinden aşağı düşmemek üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdürler." şeklindedir.

Madde hükmünde Milli Eğitim Bakanlığı'na oranı % 10'a kadar artırma yetkisi de verilmiş olup, bugün oran % 7'i olarak uygulanmaktadır.

b) Katma Değer Vergisi Uygulaması:

Özel okulların, gelir düzeyi düşük öğrencilerine bedelsiz hizmet vermeleri Katma Değer Vergisine tabi midir?

Bu soruya çeşitli mesleki yayınlarda verilen yanıtlar ve konu hakkında yazılan makalelerde farklı yaklaşımlar mevcuttur.

Bedelsiz hizmetler "Emsal ücret" kapsamında mıdır?

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2 maddesi "Sosyal Amaç Taşıyan" istisnaları kapsamaktadır.

Bilindiği üzere, anılan kanunun 17/2-a maddesiyle özel eğitim kurumlarının teslim ve hizmetleri istisna kapsamında değildir.

Fakat; anılan kanunun 17/2-b bendi 3297 sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle "Kanunların gösterdiği gerek üzerine, bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılı kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları" şeklinde değiştirilmiş ve Katma Değer Vergisi istisna kapsamı genişletilmiştir.

Öte yandan, K.D.Vergisi Kanunu'nun 17/2-b bendi değişiklikten önce; "yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetler şeklinde düzenlenmiştir."

Konuya ilişkin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 2.7.1986 tarih ve 2601001-2584 sayılı muktezası "... öğrencilerin bir kısmına bedelsiz ola-

rak verilen eğitim hizmetleri 3297 sayılı kanunun yürürlük tarihi olan 20.6.1986 tarihinden sonra kanunun 17/2-b maddesi gereğince vergiden istisna olacaktır" şeklindedir.⁽¹⁾

Yapılan düzenlemelerden sonra; Özel Eğitim Kurumlarının kanun gereği bedelsiz olarak verdikleri eğitim hizmetleri istisna kapsamında olup, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesiyle düzenlenen "Emsal Bedeli ve Ücreti" kavramlarının uygulamaya konulması da mümkün değildir.

c) Yüklenilen Vergilerin Durumu:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'ncü maddesi hükmüyle yüklenilen vergilerin indirim yoluyla giderilmesi esası benimsenmiştir.

Bu indirim mekanizması;

a) Tam istisna kapsamında yer alan işlemlerde iade,

b) Kısmi istisna kapsamı içerisinde yer alan işlemlerde kısmi vergi indirimi, şeklinde iki farklı uygulamayı da içermektedir.

Özel Eğitim Kurumlarının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b bendi hükmü uyarınca bedelsiz olarak yaptıkları hizmet ifaları kısmi istisna kapsamına giren işlemlerden olup, bu hizmetlerin yürütülmesi sırasında yüklenilen Katma Değer Vergilerinin de indirim konusu yapılması yasanın 30/a maddesi hükmü uyarınca mümkün değildir.

Özel Eğitim Kurumları; bedelli ve bedelsiz hizmet ifası nedeniyle yüklenmiş oldukları Katma Değer Vergilerini "Kısmi Vergi İndirimi" yöntemi ile indirebilirler. (Madde: 33)

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 No'lu Tebliğin G bölümünde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yer alan kısmi istisnaya ilişkin açıklamaya yer verilmemiştir.

Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere; özel eğitim kurumlarının bedelsiz hizmetleri nedeniyle yükledikleri Katma Değer Vergisini "indirim" konusu yapmaları mümkün değildir.

İndirim konusu yapılamayan vergilerin gider unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

(1) Kızılot Şükri; Danıştay Kararları ve Muktezalar, Savaş Yayınları, Ankara, 1989, Sayfa: 1405.

Eğitim hizmetlerinde Katma Değer Vergisinin eğitim döneminin sonunda (genelde bir yıl) doğduğunu kabul ettiğimizde; indirim konusu yapılmaması gereken Katma Değer Vergisinin (Bedelsiz öğrenci sayısı/öğrenci sayısı) formülü uygulanmak suretiyle bulunacak katsayının yıl içerisinde yüklenilen toplam Katma Değer Vergisine uygulanması sonucunda bulunacak tutarın "gider unsuru" olarak dikkate alınması, muhasebeleştirilmesi ve Katma Değer Vergisi beyannamesinin de düzeltilerek verilmesi gerekmektedir.

C - SONUÇ

Özel Eğitim Kurumlarında kanun gereği ücretsiz öğrenci okutulmaktadır.

Bedelsiz olarak verilen bu hizmet Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında olup, bu işlemlere anılan kanunun 27'nci maddesinde hüküm altına alınan "Emsal Ücreti" uygulanması mümkün değildir.

Özel Eğitim Kurumlarının istisna nedeniyle yüklendikleri Katma Değer Vergisini eğitim döneminin sonunda hesaplayarak gider olarak göstermeleri gerekmektedir.