



Özel Sürücü Kurslarında KDV'de Vergiyi Doğuran Olay



Alpaslan Yaşar
Vergi Denetmeni

I.GİRİŞ

Bilindiği üzere, 1 Ocak 2005'ten itibaren, sürücü belge alma süreci ile ilgili olarak iki önemli değişikliğin uygulamaya geçirilmesi tasarlanmaktadır. Bunlardan birincisi; ilköğretim mezunlarına 01.01.2005'ten itibaren ehliyet verilmeyecek olması; ikincisi ise, sürücü belgesi almak için, Avrupa Birliği ülkelerinde olduğu gibi 2 yıllık bir deneme süresinin getirilecek olmasıdır. Bu iki durum ile ilgili olarak, yasal sürecin henüz tam olarak neticelenmemiş olmasına rağmen, içinde bulunduğumuz yıl içerisinde, özellikle 2004 yılının Haziran ayından itibaren, söz konusu iki uygulama ile karşılaşmak istemeyen kişilerin ehliyet için müracaatlarında önemli artışlar görülmektedir.

Özel sürücü kurslarına olan talepteki bu önemli artışlar, doğal olarak, vergisel bazı yorum sorunlarını da tekrar gündeme getirmiştir. Bu sorunlardan birisi de, özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geleceği ve dolayısıyla fatura ve benzeri belgenin ne zaman düzenleneceği hususudur.

Bu çerçevede; bu çalışmada, özel sürücü kurslarında Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın doğuş zamanı konusu irdelenecektir.

II. HİZMET İFALARINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Katma Değer Vergisi Kanununun 10/a maddesinde, KDV'de vergiyi doğuran olay "malın teslimi veya hizmetin yapılması", 10/b maddesinde "malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belge düzenlenmesi, 10/c maddesinde, "kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması" anında meydana gelmektedir.

Bu çerçevede özel sürücü kursları, sürücü adaylarına vermiş oldukları hizmeti KDV 10/a kapsamında değerlendirmek suretiyle, vermiş oldukları hizmetin sürücü adayına sertifikanın verildiği tarihte tamamlanacağı yorumundan hareketle, fatura ve benzeri belgeyi bu tarihte düzenlemektedirler.

1. Hizmet İfasının Tamamlanma Anı

Yukarıdaki ilgili kanun maddesinde de belirtildiği üzere, vergiyi doğuran olay, hizmet ifasının tamamlandığı tarihte tekemmül edecektir. Hizmet ifasının ne zaman tamamlandığı, mal tesliminde olduğu kadar net olmasa da, bu gibi hallerde, hizmeti yapanın, karşılığı bedele hak kesbettiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir. Böylece, bedele hak kesbedilmiş olması, hizmet ifasının tamamlanmış olduğunu ifade eder ve ilgili fatura ve benzeri belge de bu sırada düzenlenir (Özbalcı, 2003, 283). Ancak, hizmet ifasının tamamlanmış, bedele hak kesbedilmiş olmasına rağmen, özel sürücü kursları ilgili fatura ve benzeri belgeyi, hizmetin ifa edildiği tarih olarak dikkate aldıkları, sertifikanın verilme tarihinden itibaren, V.U.K. 231/5 maddesinde belirtilen süre içinde düzenleme yoluna gidebilmektedirler. Asıl ölçüt, bedele hak kesbedildikten, talep hakkı doğduktan sonra fiili tahsilatın yapılmamış olmasının bir önemi yoktur. Ancak, sürücü kursları ile ilgili bu özellik teşkil eden durumu kendi içinde değerlendirmek gerekmektedir.

Bu çerçevede, 1991/8 sayılı KDV İç Genelgesinde; "..... 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 aşmaktan sonra sınav kazanmış aday için yeni bir hizmet sunulmamakta, adayın kursla doğrudan bağlantısı kesilmektedir.

Sınav sonucuna göre düzenlenen sertifikaların; tasdik için Milli Eğitim Bakanlığı'na gönderilmesi, hizmetin devam ettiği anlamını taşımamakta, bu sü-

re zarfında (hatta bazen 3-4 ay gibi bir zaman) adaya bir hizmet verilmesi söz konusu olmamaktadır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin bedeli, sertifikanın 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 sınav tarihi ile tamamlanmaktadır. İşleme ait faturanın ise, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren V.U.K. 231/5. maddesi hükmüne göre azami 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir (Özbalcı,2003,287)

2. Tahsilat ve Hizmet İfası İlişkisi

Sürücü kurslarında olduğu gibi, eğitim verilmesi şeklindeki hizmet ifaları, tahsilat ve hizmet ifası dönemlerinin farklılığı nedeniyle özellik taşımaktadır. Bu durumu 2 alt başlıkta değerlendirebiliriz.

a) Hizmetin Tamamlanmasından Önce Bedelin Ödenmesi Halinde Fatura Kesilmesi

Özel sürücü kursu, vermekte olduğu hizmetin tamamlanmasından önce, eğitim döneminin başında fatura veya benzeri belge düzenlediğinde vergiyi doğuran olay, fatura ve benzeri belgenin düzenlendiği tarihte vuku bulmuş olacaktır. Aslında bu durumda KDV, fatura kesimine bağlı olarak erken doğurtulmuş olmaktadır. Sürücü kurslarının hizmetinin de bir nevi eğitim hizmeti olduğu dikkate alındığında; Maliye Bakanlığınca bir özel okul işleticisine verilen muktezada ".....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 ve belgenin düzenlendiği vergilendirme döneminde beyan edilmesi mümkündür." Bir başka ifade ile eğitim hizmeti veren sürücü kursları gibi hizmet işletmelerinin eğitim hizmeti başlamadan önce veya hizmet süresince peşin veya taksitler halinde yapmış oldukları tahsilatlar için fatura kesmeleri durumunda KDV, fatura kesimine bağlı olarak doğacaktır. (Maç, 1994, 19)

Diğer taraftan, 1991/8 sayılı KDV İç Genelgesine göre, hizmetin tamamlanmasından önce, bedelin taksitler halinde ödenmesi sırasında fatura düzenlenmesi halinde, fatura'da kayıtlı miktara ait KDV, belgenin düzenlendiği tarihte doğacak ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekecektir.

Kısacası; hizmetin tamamlanmasından önce bedelin ödenmesi durumunda fatura kesilmesi halinde, KDV fatura düzenlenmesine bağlı olarak doğacaktır.

b) Hizmetin Tamamlanmasından Önce Bedelin Ödenmesi Halinde Fatura Kesilmemesi Durumu

1991/8 sayılı KDV İç Genelgesi kapsamında konu değerlendirildiğinde; özel sürücü kurslarında hizmet, her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihi ile tamamlanacağından, ilgili işleme ait faturanın, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan son sınav tarihinden itibaren V.U.K.'un 231/5. maddesi hükmüne göre 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

III. SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanununun 10.maddesine göre, KDV'de vergiyi doğuran olay mal açısından malın teslimi, hizmet açısından ise, hizmetin ifa edilmesidir. Ancak, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmişse, KDV bu belgelerin düzenlendiği ay itibarıyla doğar.

Özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmekte ve hizmet her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihi ile tamamlanmaktadır. İşleme ait faturanın ise, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren V.U.K. 231/5. maddesi hükmüne göre azami 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir

Diğer taraftan, hizmetin tamamlanmasından önce bedelin peşin olarak veya taksitler halinde ödenmesi sırasında fatura kesilmesi halinde, KDV fatura düzenlenmesine bağlı olarak doğacak ve ilgili dönem Katma Değer Vergisi beyannamesinde beyan edilmesi gerekecektir.

KAYNAKÇA

Özbalcı, Yılmaz (2003), Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Maç, Mehmet (1994), KDV Uygulaması, 2.Baskı, Ankara: Denet Yayıncılık.

Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu İç Genelgesi (Sıra No:1991/8).

Vergi Usul Kanunu