

ÖZEL MOTORLU TAŞIT SÜRÜCÜ KURSLARINDA UYGULAMA SINAVLARI İÇİN OLUŞTURULMUŞ KOMİSYONLARIN ÜYELERİNE YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF PAYMENTS TO THE MEMBERS OF COMMISSIONS FORMED FOR PRACTICE EXAMS IN DRIVING SCHOOLS



Mete AKÇAKIN*



Hayrunnisa ŞEN DOĞRUYOL**

Öz

İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve benzeri değerler olarak tanımlanan ücretin kapsamına, kanunlara veya idari kararlara göre kurulan komisyonlarda görev alanlara bu sıfatları nedeniyle yapılan ödemeler de girmektedir. Özel motorlu taşıt sürücü kurslarındaki uygulama sınavları (diğer adıyla direksiyon sınavları) için oluşturulmuş komisyonların üyelerine yapılan ödemelerin de ücret olarak değerlendirileceği tabiidir. Söz konusu ödemeler tevkif suretiyle vergilendirilecek olup, bu noktada gelir vergisi tevkifatının kim tarafından ve hangi oran üzerinden yapılacağı önem arz etmektedir. 10.06.2013 tarihine kadar tevkifat %15 oranında, komisyon üyelerinin işvereni niteliğinde olmayan özel motorlu taşıt sürücü kursları tarafından yapılar muhtasar beyannameyle beyan edilirken, bu hatalı uygulamaya 10.06.2013 tarihli Özel Mo-

ABSTRACT

The term wage also involves payments made to the members of commissions formed in accordance with law or administrative decisions. Payments made to the members of members of commissions formed for practice exams are also considered as wages. Taxation is made through withholding tax, and at this point, the rate and responsible person is of great importance. While, tax used to be withheld by private driving schools wrongly before 10 June 2013, this wrong practice of law was ended by Private Driving Schools Steering Wheel Exam Directive, issued on 10 June 2013.

Keywords: Private driving school, practice exam, steering wheel exam, exam commission, commission wage

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 10.08.2015 / M.K.T.: 16.09.2015

torlu Taşıt Sürücüleri Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergesiyle son verilmiştir. Yeni uygulamada tevkifatın komisyon üyelerinin vergi matrahlarına göre belirlenen oranda, gerçek işveren olan Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından yapılarak Hazineye intikali sağlamıştır. Ancak, bu tarihe kadarki hatalı uygulama nedeniyle Gelir vergisindeki artan orandan kaynaklanan vergi kaybı oluşmuştur.

Anahtar Kelimeler: Özel Motorlu Taşıt Sürücü Kursu, Uygulama Sınavı, Direksiyon Sınavı, Sınav Komisyonu, Komisyon Ücreti

1- GİRİŞ

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı özel motorlu taşıt sürücü kurslarında ilk yardım, araç tekniği, direksiyon, trafik ve çevre dersleri için eğitim personeli görevlendirilmekte ve direksiyon dersi hariç, bahsi geçen derslerin sınavları yazılı olarak yapılmaktayken; direksiyon dersi sınavı uygulamalı olarak yapılmaktadır. Yapılacak direksiyon dersi sınavı için ise “sınav yürütme komisyonu” ile “sınav uygulama ve değerlendirme komisyonu” kurulmaktadır.

Bu kapsamda, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı özel motorlu taşıt sürücü kurslarınca direksiyon eğitimi dersi uygulama sınavları için adaylardan tahsil edilerek sınav komisyonu üyelerine yapılan ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından irdelenmesi, makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2- MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞININ KONUYA İLİŞKİN MEVZUATI

Özel motorlu taşıt sürücü kurslarının yaptıkları sınavların işleyişi, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Genel Müdürlüğünün belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Özel Eğitim Kurumları Genel Müdürlüğü bu görevini, Milli Eğitim Bakanlığı taşra teşkilatında yer alan İl ve İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri Özel Öğretim Kurumları Şubeleri aracılığıyla yerine getirmektedir.

Söz konusu sınav işlemlerinin yasal dayanakları; 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliği, Milli Eğitim Bakanlığı Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği ve Makam Oluru ile yürürlüğe konulmuş yönergeler şeklinde sıralanabilir.

2.1- 5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu¹

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 2. maddesinde, motorlu taşıt sürücü kurslarının özel öğretim kurumu olduğu belirtilmiş ve mezkûr maddenin (i) bendinde motorlu taşıt sürücü kursu; motorlu taşıt sürücüsü yetiştirerek sınav sonucu sertifika veren ve trafikle ilgili eğitim ve öğretim yaptırarak özel öğretim kurumları olarak tanımlanmıştır.

Adı geçen Kanun'da; Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişilere özel eğitim kurumu² açma izni verilmesi, kurumun

¹ 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Bundan sonra kurum tabirinden “Özel Öğretim Kurumları” anlaşılmaktadır.

nakli, devri, kurumda personel çalıştırılması, kurumlara yapılacak mali destek ve bu kurumların eğitim-öğretimi, yönetim, denetim ve gözetimi ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiştir. Ayrıca, yabancılar tarafından açılmış bulunan kurumların; eğitim-öğretime, yönetim, denetim, gözetim ve personel çalıştırmasına ilişkin usul ve esaslar kanunun diğer bir düzenleme alanını oluşturmaktadır.

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda uygulama sınavları için oluşturulacak bir komisyondan bahsedilmemiş olup haliyle, komisyon üyelerinin bu sıfatları nedeniyle alacağı ücretler hakkında kanunda bir hüküm yer almamıştır.

2.2- Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği³ ve Milli Eğitim Bakanlığı Özel Motorlu Taşıt Sürücüler Kursu Yönetmeliği⁴

Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliğinin 1. maddesinde, bu düzenleyici işlemin amacının her derece ve türdeki özel eğitim kurumlarının açılış ve işleyişiyle ilgili usul ve esasların belirlenmesi olduğu belirtilmiştir. Özel eğitim kurumlarından kastın ne olduğu ise yönetmeliğin 2. maddesinde 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa atıfta bulunularak açıklanmıştır. Bahsi geçen yönetmelik, özel motorlu taşıt sürücüler kurslarını da kapsamaktadır. Ancak bu yönetmelikte de, uygulama sınav komisyonlarının nasıl oluşturulacağına ve sınav komisyonu üyelerinin ücretlerine dair herhangi bir düzenleme yer almamıştır.

Milli Eğitim Bakanlığı Özel Motorlu Taşıt Sürücüler Kursu Yönetmeliğine göre, kurslarda görevli eğitim personeli, sınav komisyonlarında görevlendirilemez. Yönetmeliğin "Sınavlar ve Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Komisyonları" başlıklı 9. bölümünde direksiyon eğitimi dersi sınavının uygulamalı olacağı, bu uygulamalı sınav için "sınav yürütme komisyonu" ile "sınav uygulama ve değerlendirme komisyonu" oluşturulacağı belirtilmektedir. Yönetmeliğin 29. maddesinde direksiyon eğitimi dersi sınav yürütme komisyonunun büyükşehir statüsündeki illerde; ilçelerde, büyükşehir statüsünde olmayan illerde; merkez ilçe ile diğer ilçelerde kurulacağı belirtilmiş, oluşumu ve görevlerinin belirlenmesi Özel Öğretim Kurumları Genel Müdürlüğüne bırakılmıştır. Aynı yönetmeliğin 31. maddesi ise direksiyon eğitimi dersi sınavı uygulama ve değerlendirme komisyonunun İl/İlçe Milli Eğitim Müdürünün başkanlığında, biri İl Eğitim Denetmenleri Başkanı/Milli Eğitim Müdür Yardımcısı/Şube Müdürü ve diğeri kursların iş ve işlemlerini yürütmekle görevli Milli Eğitim Müdür Yardımcısı/Şube Müdürü olmak üzere bir başkan ve iki üyeden oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla buradan, komisyonun işverenin Milli Eğitim Müdürlükleri olduğu, komisyonun üyelerinin tamamının ise Milli Eğitim Bakanlığı çalışanlarından oluştuğu anlaşılmaktadır.

Yönetmelikte, sınav yürütme komisyonu ile direksiyon eğitimi dersi sınavı uygulama ve değerlendirme komisyonunun ne şekilde oluşturulacağı düzenlenmiş olsa da, yine komisyonlarda görev alan üyelerin bu sıfatları dolayısıyla elde edecekleri ücretlerle ilgili düzenlemeye yer verilmemiştir. Yönetmeliğin 48. maddesinde; "Bu yönetmelikte yer almayan hususlarda 5580 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği ile ilgili diğer mevzuat hükümleri uygulanır" ifadesi bulunmaktadır. Yukarıda sayılan ilk iki düzenlemede sınav komisyonlarında görev alan personele yapılacak ödemelerle ilgili bir belirleme yapılmamış olup, motorlu taşıt sürücü kursları uygulama sınavlarında görev alan personelin ücretleri ve bunların vergilendirilmesi uygulamasına Makam Oluru ile yürürlüğe girmiş yönergeler yön vermiştir.

³ 20.03.2012 tarih ve 28239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 29.05.2013 tarih ve 28661 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.3- Makam Oluru ile Yürürlüğe Girmiş Yönergeler

12.07.2002 tarih ve 55950 sayılı Makam Oluru ile yürürlüğe girip 02.03.2011 tarih ve 1521 sayılı Makam Oluru ile son şekli verilen Özel Motorlu Taşıt Sürücü Kurslarındaki Uygulamalar ile Sınav Kuralları ve Esasları Yönergesinin 3. bölümü “Ücretler” başlığını taşımaktadır. Sınav görevlilerine ödenecek ücretlerin belirlendiği bu bölümde; “Sınav yürütme kurullarınca⁵; sınav görevlileri ile sınavda kullanılan evrak ve diğer kırtasiye malzemeleri için aşağıda belirtilen miktar ve esaslara göre motorlu taşıt sürücüleri kurslarının kursiyerlerden tahsil edeceği ücretler, yine belirlenen şekilde ilgililere ödenir” denilmiş, herhangi bir ad altında başkaca ücret alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Adı geçen yönergelerin 3. bölümünde belirlenen miktar ve esaslar aşağıdaki gibidir.

Kursiyer Sayısı	Alınacak Brüt Ücret
0 – 50	3 Ders Saat Ücreti (Brüt)
51 – 250	2,5 Ders Saat Ücreti (Brüt)
251 – 500	2 Ders Saat Ücreti (Brüt)
501 ve üzeri	1,5 Ders Saat Ücreti (Brüt)

Motorlu taşıt sürücü kursları direksiyon sınavına girecek kursiyerlerden, ilgili dönemde direksiyon sınavına giren kursiyer sayısı dikkate alınarak hesaplanan brüt ücret tahsil etmektedir. Ücret ödemelerinde, direksiyon eğitimi sınavına girecek kursiyerler için kurs müdürlüklerince verilen listeler esas alınır.

Ders saat ücretleri ise ortaöğretim kurumlarındaki öğretmenlere ödenen ders saati ücretine eşit olacaktır. Sınav yürütme kurulu, sınavın bitiminden sonraki ilk pazartesi günü yukarıdaki şekilde belirlenmiş olan ücretlerin kendilerine ödenmesi gerektiğini motorlu taşıt sürücü kurslarına bildirir. *Motorlu taşıt sürücü kurslarının müdürlükleri, yukarıdaki şekilde belirlenmiş olan brüt ücretlerden vergi kesintisi yapar. Motorlu taşıt sürücü kursları müdürlükleri bu kesintileri muhtasar beyannamelerine ekleyerek bağlı oldukları vergi dairesine bildirirler.* Motorlu taşıt sürücü kursları vergi kesintisi yapıldıktan sonra kalan net tutar, sınav yürütme kurulu adına bir devlet bankasına yatırılır ve meblağın yatırıldığına dair makbuzun bir sureti sınav yürütme kuruluna verilir. Kurs tarafından bir devlet bankasına yatırılan ücretler, sınav yürütme kurulunca yetkili kılınan bir kişi tarafından hesap numarasından çekilir. Sınav komisyonu üyelerine ödenecek ücretler, imza karşılığı görevin bitmesinden sonra en geç beş işgünü içinde aşağıdaki ücret dağıtım tablosunda belirlenen oranlara göre ödenir.

⁵ 29.05.2013 tarih ve 28661 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Milli Eğitim Bakanlığı Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği ile birlikte “Sınav Yürütme Kurulu” ifadesi yerine “Sınav Yürütme Komisyonu” tabiri kullanılmaktadır.

Ücret Dağıtım Tablosu				
Kursiyer Sayısı	Kursiyer Sayısına Göre Belirlenen Oranlar			
	50	51-250	251-500	501 ve Üzeri
1. Sınav Yürütme Kurulu Başkan ve Üyeleri	%30	%21	%17	%13
2. Sınavla İlgili Birim				
2.1. Kırtasiye Giderleri	%2	%2	%2	%2
2.2. Birim Elemanları	%6	%7	%8	%9
3. Direksiyon Eğitimi Derslerinin Sınav Uygulama ve Değerlendirme Kurullarının Başkan ve Üyeleri	%57	%65	%68	%71
4. Büyük İl Statüsünde Kurulacak Olan Sınav Koordinasyon Takip ve Denetim Başkan ve Üyeleri ile Kurulun Sınav İçin Yapacağı Harcamalar	%5	%5	%5	%5
Toplam	%100	%100	%100	%100

10.06.2013 tarih ve 1306898 sayılı Makam Oluru ile yürürlüğe giren Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergesi ise konuyla ilgili olan daha önceki yönergeleri ilga etmiştir. Bu yönergenin “Sınav Ücretleri” başlıklı 3. bölümünde kursiyerlerden alınacak sınav ücretleri ile direksiyon eğitimi sınavında görev alanlara ücret ödenmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Yönergenin 10. maddesi “Sınavda görev alanların ücretlerinin ödenmesi için kursiyerlerden her yıl Ocak ayında Milli Eğitim Bakanlığınca belirlenen miktarda ücret alınır. Direksiyon eğitim dersi sınavına girecek kursiyerler, sınav tarihinden 5 gün önce sınav ücretlerini İlçe Milli Eğitim Müdürlüğüne belirlenen bir devlet bankasında belirlenen hesaba yatırır ve makbuzun bir örneğini kursa verirler. Bu ücretin dışında kursiyerlerden direksiyon eğitimi sınavı için herhangi bir ad altında ücret alınmaz” şeklinde düzenlemeye yer vermiştir. Bu düzenlemeyle sınavda görev alanların ücretlerinin ödenmesi adına kursiyerlerden alınacak meblağın tahsil yetkisi sürücü kurslarından alınmış, direkt İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü yetkili kılınmıştır.

Bu yönergenin 11. maddesine göre; sınav tarihinden beş gün önce kursiyer listesi ve banka makbuzlarının birer sureti motorlu taşıt sürücüleri kurslarının sınav yürütme komisyonuna verilir. *Sınavın yapıldığı Milli Eğitim Müdürlüğüne görevlendirilecek mutemet tarafından banka hesabındaki paradan yapılacak vergi kesintileri ilgili vergi dairesine, Özel MTSK⁶ Modülünde yer alan sınav ücreti hesaplama ekranında belirtilen miktarlardaki sınav ücretleri de sınavda görev alanların maaş hesaplarına en geç üç iş günü içinde yatırılır.* Böylelikle önceki yönergelerden farklı olarak vergi kesintisi yapma görevi özel motorlu taşıt sürücüleri kurslarından alınarak Milli Eğitim Müdürlüğüne ilgili birimlerine verilmiş, ayrıca ücret hesaplamalarında ücret dağıtım tablosu terkedilerek Özel MTSK Modülü ile otomasyon sistemine geçilmiştir.

⁶ Özel MTSK, Sürücü kurslarının iş ve işleyişleri ile ilgili bütün işlemlerin yapıldığı MEBBİS sistemi üzerinden işlemlerini sürdüren bir modüldür. Bu Modüle her türlü sürücü sertifikası almak isteyen kursiyerlerle sürücü kursunda görevli personel kayıtlıdır. Ayrıca sürücü kurslarına ait eğitim araçları ile eğitim alanları ve direksiyon eğitim simülatörü de bu modüle kayıtlıdır. (Milli Eğitim Bakanlığı, 2013, <http://oogkm.meb.gov.tr/www/ozel-motorlu-tasit-surucu-kurslari/icerik/185>, Erişim Tarihi: 26 Temmuz 2015, sf: 1

10.06.2013 tarih ve 1306898 sayılı Makam Oluru ile yürürlüğe giren yönergenin 11. maddesinin 6. fıkrasını oluşturan “İlçelerde görevlendirilen mutemet tarafından, sınav görevlilerine yapılan ödeme listesinin bir örneği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergi matrah dilimleri dikkate alınarak **her bir görevlinin kendi matrah dilimine göre** doğru vergi oranlarının uygulanmasını sağlamak üzere mal müdürlüğüne, ilçe dışından sınavda görevlendirilenlere yapılan ödeme listesini de ilgili mal müdürlüklerine gönderilmek üzere ilgili birime gönderir” düzenlemesiyle yapılması gereken kesintinin sabit bir oran olmayacağı belirlenmiştir.

02.04.2014 tarih, 1360110 sayılı Makam Oluru ve 20.03.2015 tarih, 3101472 sayılı Makam Oluru ile yürürlüğe girmiş Özel Motorlu Taşıt Sürücüler Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergelerinin de 3. bölümleri “Sınav Ücretleri” başlığını taşımaktadır. Bu yönergelerde bir takım değişikliklere gidilmiştir. Sınav komisyonu üyelerine yapılacak ücret ödemeleri ile ilgili var olan değişiklik, yönergelerin 11. maddelerinin 1. fıkrasında “Sınavda görev alanlar sınav günü, gelir vergilerinin hesaplanması ve sınav ücretinin ödenebilmesi için IBAN numarası ile o ay için uygulanan vergi dilimi oranını sınav yürütme komisyonuna verirler.” şeklinde düzenlenmiş olup, usul açısından bu değişikliğe gidilse de, ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununa göre yapılacak kesintinin kimin tarafından yapılacağı, hangi oranda yapılacağı ve bu hangi birimlere bildirileceği hususu, 10.06.2013 tarih ve 1306898 sayılı Makam Oluru ile yürürlüğe giren yönergedeki düzenleme ile aynıdır.

3- KONUYA İLİŞKİN VERGİ MEVZUATI

3.1- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁷

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir, şeklinde tanımlanmıştır. Ücretin genel tanımı bu şekilde yapıldıktan sonra aynı maddede bazı ödemelerin de ücret sayılacağı özellikle belirtilmiştir. Buna göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi Üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyon üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para ayın ve menfaatler de ücret sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 85. maddesine göre beyanı gereken gelirlerin bir beyannamede toplanması zorunlu kılınmışken 86. maddesi toplama yapılmayan halleri hüküm altına almıştır. Kanun’un 86/1-b maddesine göre; mükelleflerin, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için ve ayrıca birden fazla işverenden ücret almakla birlikte, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretleri için (tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil), gelir vergisi beyannamesi verme ve eğer diğer gelir unsurları için beyanname veriliyorsa bu tutarları beyannamelere dâhil etme mecburiyetleri yoktur. Buna göre bir işverenden hangi adla olursa olsun ücret kapsamında elde edilen gelirler, takvim yılının başından itibaren kümülatif olarak belirlenen matrah üzerinden 103. maddedeki tarifeye göre artan oranlı bir şekilde gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak işverenler tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilmekte, ücretli ise tek işverenden elde ettiği ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için beyanname vermemektedir.

⁷ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Sınav komisyonunun üyelerinin işverenin belirlenmesi vergilendirmenin kimin tarafından yapılacağı konusunu ortaya çıkaracaktır. Bununla ilgili olarak, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin⁸ 3/b maddesinde döner sermaye; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır. Direksiyon sınavı için kurulmuş komisyonları, yukarıda tanımlanan bir işletme mahiyetinde kabul etmek gerekmektedir. 160 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁹ ise “Müstakar hal alan Danıştay kararları karşısında; bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmelerinin, 01.01.1990 tarihinden geçerli olmak üzere, tek işveren olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür” düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile döner sermayeli işletmelerin ayrı bir işveren olarak kabul edilmesinin ve döner sermaye işletmeleri tarafından ödenen ücretlerin, döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu kurumlar tarafından ödenen ücretlerden ayrı düşünülmesinin önüne geçilmiştir. Çalışanlara döner sermaye işletmesi tarafından ödenen ücretlerin ayrıca vergilendirilmesi yerine, kurumdan alınan ücret ile kuruma bağlı döner sermayeden alınan ücretin ücretlinin aylık bordrosunda birleştirilerek vergilendirilmesi gerekir. Dolayısıyla direksiyon sınavı için kurulan sınav komisyonlarını döner sermaye işletmesi olarak kabul etmek gerekmele birlikte, üyelerin bu kapsamda elde ettikleri ücretlerin, döner sermaye işletmesini kuran Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından üyelerin elde ettikleri başkaca ücretlerle birlikte topluca değerlendirilerek tevkifata tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu noktada tevkifatın oranı ile ilgili olarak; Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar şeklinde düzenleme yer almış, aynı maddenin birinci fıkrasında ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Muhtasar Beyanname Verilmeyecek Haller” başlıklı 100. maddesine göre, genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler. Yaptıkları tevkifatlar için muhtasar beyanname vermeyecek olan genel bütçeye tabi idare ve müesseselerin, genel bütçe kapsamı dışındakilere yapacakları ödemelerden yapacakları kesintilerin ne şekilde hazineye intikal ettirileceğine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 25.06.2012 tarih ve 66517 sayılı yazısı mevcuttur. Bu yazıya istinaden bahsi geçen bu tevkifatlar doğrudan hazineye irat kaydedilecektir.

3.2- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu¹⁰

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun “Kapsam” başlıklı 2. maddesinde bu Kanun’un;

⁸ 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ 21.11.1989 tarih ve 20349 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsadığı belirtilmiştir. Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinin (b) bendinde merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinden oluştuğu belirtilmiştir. Aynı maddenin (i) bendinde ise "kamu gelirinin" kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerden oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanun'un 8. maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Ayrıca Kanun'un 71. maddesine göre kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. İlgili maddede bu tanım yapıldıktan sonra altı bent halinde kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak unsurlar sıralanmıştır. İlgili maddenin (e) bendine göre, idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak unsurlardan biridir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun konumuzu ilgilendiren bir diğer maddesi ise 72. maddesidir. Söz konusu maddede "Kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilât veya ödeme yapamaz. Yetkisiz tahsilât veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilât veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilât veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilir veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilir. Ayrıca, bunlar hakkında ilgili kanunları uyarınca adli ve idari yünden gerekli işlemler yapılır." hükmü yer almaktadır.

3.3- 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname¹¹

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamesinin 3. maddesine göre; Maliye Bakanlığı teşkilatı, merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlardan meydana gelir. Düzenlemenin 4. maddesine göre ise; Bakanlık merkez teşkilatı, ana hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden oluşur. 178 sayılı KHK'nın 8. maddesi ana hizmet birimlerinin nelerden oluştuğunu hüküm altına almıştır ve ilgili maddenin (c) bendine göre Muhasebat Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığının ana hizmet birimleri arasında sayılmıştır.

178 sayılı KHK'nın 11. maddesinde Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevleri sıralanmış ve adı geçen bu maddenin (d) bendine göre; genel bütçeye dâhil daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin sermaye kaynaklarına, bütçe ve harcama ilkelerine, mali yönetim ve

¹¹ 14.12.1983 tarih ve 18251 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

denetimlerine ilişkin esasları düzenlemek, bunların gayri safi hâsılatı üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarın tespitine esas oranları belirlemek ve uygulamaya yön vermek, bu işletmelerin vergi mükellefiyet ve sorumluluğu ile diğer kanuni kesintilere ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediğini incelemek ve denetlemek, nakit varlıkları, gelir ve giderleri ile dönem karları üzerinde tasarrufta bulunmak, yeni kurulacak döner sermayeli işletmelerin kurulmasına izin vermek, tahsis edilecek sermayeyi belirlemek, Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevlerinden birisi olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla döner sermaye işletmesi olarak kabul edilen sınav komisyonlarının denetimi aslen Muhasebat Gelen Müdürlüğünün yetkisindedir.

4- DEĞERLENDİRME

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre; özel motorlu taşıt sürücüleri kurslarında direksiyon eğitimi sınavı için oluşturulan komisyonlarda görev alanların almış oldukları karşılıkların ücret olarak değerlendirileceği sarihtir. Zaten 10.06.2013 tarihli Makam Oluru ile yürürlüğe giren yönergenin öncesinde de sonrasında da bu konuda yanlışlığa düşülmemiştir.

Konumuzun mezkûr Kanun'un 85 ve 86. maddelerine göre irdelenmesinde ise yine 10.06.2013 tarihinin öncesi ve sonrası için ayrı değerlendirmelerde bulunmak gerekir. 10.06.2013 tarihinde Makam Oluru ile yayımlanan yönergenin öncesinde, kursiyerler sınav ücretlerini sürücü kurslarına yatırıyor, sürücü kursları bu ücretlerden gelir vergisi tevkifatı yaptıktan sonra kalan tutarı sınav yürütme kurulunun banka hesabına yatırıyordu. Sınav yürütme kurulu da direksiyon eğitimi dersi uygulama sınavında görev alan komisyon üyelerine belirlenen esaslara göre ödeme yapıyordu. Düzenlemenin bu haliyle, komisyon üyelerine doğrudan özel motorlu taşıtlar sürücü kursları tarafından ödeme yapılmadığından birden fazla işveren ilişkisi doğmayacaktır, yani kurslar komisyonlarda görev alanlar açısından işveren sıfatını taşımayacaktır. 10.06.2013 tarihinde Makam Oluru ile yayımlanan yönerge ile birlikte sınav komisyonu üyelerinin ücretlerinin ödenebilmesi için sınava girecek adaylardan alınacak meblağlar doğrudan İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü adına bir devlet bankası hesabına yatırılır ve bunlardan gerekli kesintiler yapıldıktan sonra kalan tutar komisyon üyelerine ödenir. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 3/b maddesine göre sınav komisyonlarının, döner sermaye işletmesi gibi değerlendirilmesi gerektiği ve 160 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre bu vasıftaki işletmelerin ise tek işveren sayılacağı önceki bölümlerde açıklanmıştı. Sonuç itibarıyla her iki dönemde de sınav komisyonu üyeleri birden fazla işverenden ücret almadığından ve üyelerin ücretleri tevkif suretiyle vergilendirildiğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b maddesine göre ücretliler, bu ücretleri için beyanname vermeyecek, başka gelir unsurları için beyanname veriyorlarsa ücretlerini verdikleri beyannamelere dâhil etmeyeceklerdir. Yani tevkifat, direksiyon eğitimi dersi uygulama sınavı komisyonu üyelerinin ücretleri için nihai vergi olacaktır.

Bu noktada konunun Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre değerlendirilmesi ise önem arz etmektedir. Özel motorlu taşıt sürücüleri kursları ticaret erbabı olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1. maddesine göre ödemelerini nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. 10.06.2013 tarihinde Makam Oluru ile yayımlanan yönergenin öncesinde, özel motorlu taşıt sürücüleri kursları sürücü adaylarından yukarıda belirlenen mevzuata göre ücret tahsil etmekte ve bu ücretlerden tevkifat yaparak kalan tutarı sınav yürütme kurullarının belirleyeceği bir banka hesabına yatırmaktaydı. Bu düzenleme ile iki farklı sorun ile karşılaşılacaktır. Bunlardan birincisi; özel motorlu taşıt sürücüleri kurslarının ödeme yaptığı sınav yürütme kurulları istihkak sahibi değildir. Bu nedenle sınav yürütme kurullarına nakden veya

hesaben yapılan ödemeler için sürücü kurslarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1. maddesine göre tevkifat yapma zorunluluğu yoktur. İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından yapılması gereken ücret stopajları, motorlu taşıt sürücü kursları tarafından yapılmakta ve kendi adlarına verdikleri muhtasar beyannameler ile beyan edilmekteydi. Düzenlemenin oluşturduğu ikinci sorun ise sınav komisyonu üyelerinin ücretlerine uygulanacak tevkifat oranında karşımıza çıkmaktaydı. Bu düzenleme ile sınav komisyonu üyelerinin gelir vergisi matrahı dilimi bilinemediğinden, sürücü kursları ilk dilime ait oran olan %15 oranını genel oran olarak kabul etmiş, 10.06.2013 tarihinde yayımlanan yönergeye kadar ücretlerde artan oranlı bir tarifeye göre stopaj yapılacağı göz ardı edilmiştir. Buna göre uygulamanın vergi kaybına sebep olduğu açıktır.

Bu durum, 5018 sayılı Kanunun 71. maddesinde de belirtildiği üzere, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel olarak kamu zararına neden olmuştur. Kamu zararının giderilebilmesi için ilgili mevzuat gereğince 5018 sayılı Kanunun 74. maddesinde zamanaşımı ile ilgili düzenlemesi dikkate alınarak gerekli işlemlerin yapılması gerekir. Oluşan vergi kaybının giderilebilmesi için, İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından geriye dönük olarak, direksiyon eğitimi uygulama sınavı komisyonlarında görevlendirilenlere ilişkin brüt ödeme tutarlarının, istihkak sahiplerinin aylık bordrolarına dâhil edilerek oluşan matrah dilimine göre yeniden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu konuda denetimi ise 178 sayılı KHK'nın ilgili maddesinde belirtildiği üzere aslen Muhasebat Genel Müdürlüğünün görev ve yetkisi dâhilindedir.

5- SONUÇ

Özel motorlu taşıt sürücü kurslarında uygulama ya da diğer adıyla direksiyon sınavları için oluşturulan komisyonlarda görev alan komisyon üyelerine yapılan ve ücret olarak değerlendirilen ödemeler; 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Milli Eğitim Bakanlığı Özel Eğitim Kurumları Yönetmeliği ve Milli Eğitim Bakanlığı Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliğiyle yasal altyapıya kavuşmuştur. Ayrıca 02.03.2011 tarihli Özel Motorlu Taşıt Sürücü Kurslarındaki Uygulamalar ile Sınav Kurulları ve Esasları Yönergesiyle kursların kursiyerlerden tahsil edecekleri uygulama sınavı ücretlerinin komisyon üyelerinin payına düşen tutar üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak suretiyle muhtasar beyanname ile beyan edecekleri ve kalan tutarın komisyon üyelerine ödenmesi için sınav yürütme kuruluna aktarılması şeklinde düzenleme yapılmıştır. Açıkça komisyon üyelerinin işvereni olmayan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi ile ücretlerin 103. maddedeki tarifeye göre artan oranlı olarak vergilendirilmesi prensibine aykırı olan bu sistem 10.06.2013 tarihine kadar devam etmiştir. Nihayet 10.06.2013 tarihli Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergesi ile bu hatalı uygulamadan vazgeçilerek tevkifatın artan oranlı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki tarifeye göre, gerçek işveren olan Milli Eğitim Müdürlükleri tarafından yapıp doğrudan Hazineye gelir kaydedilmesi uygulamasına geçilmiştir. Bu noktada önceki uygulama nedeniyle vergi kaybı yaşanmış olup, konu hakkındaki yasal düzenleme, detaylı açıklamalar ve bu konuda denetimin aslen hangi birim tarafından yapılması gerektiğine makalenin önceki bölümlerinde yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 160 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 1739 Sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu

- 5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
- 12.07.2002 Tarih ve 55950 Sayılı Makam Oluru ile Yürürlüğe Giren Özel Motorlu Taşıt Sürücü Kurslarındaki Uygulamalar ile Sınav Kurulları ve Esasları Yönergesi
- 02.03.2011 Tarih ve 1521 Sayılı Makam Oluru ile Yürürlüğe Giren Özel Motorlu Taşıt Sürücü Kurslarındaki Uygulamalar ile Sınav Kurulları ve Esasları Yönergesi
- 10.06.2013 Tarih ve 1306898 Sayılı Makam Oluru ile Yürürlüğe Giren Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergesi
- 02.04.2014 Tarih ve 1360110 Sayılı Makam Oluru ile Yürürlüğe Giren Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergesi
- 20.03.2015 Tarih ve 3101472 Sayılı Makam Oluru ile Yürürlüğe Giren Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Direksiyon Eğitimi Dersi Sınav Yönergesi
- 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
- Gelir İdaresi Başkanlığının 25.06.2012 Tarih ve 66517 Sayılı Yazısı
- Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği
- Milli Eğitim Bakanlığı Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği
- <http://ookgm.meb.gov.tr/www/ozel-motorlu-tasit-surucu-kurslari/icerik/185>, Erişim Tarihi: 26 Temmuz 2015