

# MOTORLU TAŞIT SÜRÜCÜLERİ KURSLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY

● İbrahim ERCAN \*

## 1- GENEL BİLGİ:

Motorlu taşıt sürücülerı kursları, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında motorlu taşıt sürücüsü yetiştirerek sınav sonucu sertifika verilmek üzere trafikle ilgili eğitim-öğretim yaptırır kurumlardır.

Motorlu taşıt sürücülerı kursularının açılması, nakli, devri, personel çalıştırılması ile kurumların eğitim ve öğretimi, yönetim, denetim ve gözetimine ilişkin usul ve esaslar 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda düzenlenmiştir.

Ayrıca, 4794 sayılı Motorlu Taşıt Sürücülerı Kursu Yönetmeliğıyle de, motorlu taşıt sürücüsü yetiştirmek, yetiştirilmiş olanlara imtihan sonucu sertifika vermek, trafikle ilgili öğretim ve eğitim yaptırmak üzere açılan motorlu taşıt sürücülerı kurslarının açılış ve işleyişi ile bu kurslarda görev alacak personelle ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Bununla birlikte, 1991/8 no.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde motorlu taşıt sürücü kurslarında katma değer vergisini doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğı açıklanmıştır.

Bu yazımızda, motorlu taşıt sürücülerı kursu hizmetinde katma değer vergisini doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğı açıklanmaya çalışılacaktır.

---

\* Vergi Denetmeni

## 2-MOTORLU TAŞIT SÜRÜCÜLERİ KURS HİZMETLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY:

Hizmet tesliminde katma değer vergisini doğuran olay, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin aşağıda belirtilen bentlerinde belirtilmiştir.

**“Vergiye Doğuran Olay:**

**a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,**

**b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,**

**c) 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 gelir (KDVK, 10/a,b,c) .”**

Ayrıca, Motorlu Taşıt Sürücü Kurslarında Katma Değer Vergisini doğuran olay 1991/8 no.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde şu şekilde belirtilmiştir.

**“Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi gereğince Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Aynı Kanunun 10/a maddesi gereğince teslim ve hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifası ile doğmaktadır. Ancak bu tarihten önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, belgede kayıtlı miktarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, özel sürücü kurslarından;**

a) Bazılarının sürücü adayına sertifika verilmesi tarihini bekleyerek,

**b) Bazılarının da adayın kursa kabul tarihinden itibaren kurs bedelini taksitler halinde tahsil ederken, fatura düzenledikleri anlaşılmıştır. Uygulamada duraksamaya düşülmemesi açısından aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur. Özel sürücü kursu işletmeciliği ticari nitelikte bir faaliyet olduğundan Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir. Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş, ayrı Kanunun 39. maddesinde, işletme hesabı esasında ticari kazancın elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olduğu, elde edilen hasılat ibaresinden, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakların, giderlerden ise tediye olunan ve borçlanılan meblağların anlaşılması gerektiği, 38. maddesinde de, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin, bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere göre, ticari kazancın işletme veya bilanço esasına göre tespiti, tahakkuk esasına bağlı olduğundan, sürücü kursu işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edecekleri kazançların tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkukun yapıldığı takvim yılının kazancı olarak ilgili yıl hesaplarında gösterilmesi gerekir. Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 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 Müdürlüğüne 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 tarihi ile tamamlanmaktadır. İşleme ait faturalarını ise, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren (Vergi Usul Kanununun 231/5. maddesi hükmüne göre), yedi gün (5035 Sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) 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.” (KDV İç Genelgesi, 1991/8)*

*Bununla birlikte, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın motorlu taşıt sürücüleri kurslarında vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğine ilişkin 30.07.2008 tarih ve 10-6712 sayılı Muktezası ise şu şekildedir.*

*“3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1 maddesine göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.*

*Kanunun 10/a maddesi gereğince hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Ancak, hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere belgelerin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.*

**Sürücü kursları tarafından verilen hizmetin amacı, adaya gerekli trafik bilgilerin 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 yönünden hüküm ifade etmemektedir.**

**Buna göre, özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmekte ve hizmet her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihi ile tamamlandığından, işleme ait faturanın, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 231/5. maddesi gereğince kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren 7 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.” (İVDB, Mukteza, 30.07.2008/10-6712)**

4794 sayılı Motorlu Taşıtlı Sürücüleri Kursu Yönetmeliği'nin sınavlara ait hükümler başlıklı 43. maddesinde, motorlu taşıtlı sürücü kursu sonunda kursiyerlerin başarısını tespit etmek amacıyla sınavlar yapılacağı belirtilmiştir. Aynı madde de, sınavların yapılmasını sağlamak üzere, nasıl oluşacağı belir-

tilen Sınav Yürütme Kurulunun kurulacağı ve bu kurulca sınavla ilgili işleri yürütecek Sınav Uygulama ve Değerlendirme Kurullarının oluşturulacağı, Trafik ve Çevre, İlk Yardım, Motor ve Araç Tekniği Derslerinin sınavları Bakanlıkça hazırlanan soru veya soru kitapçıklarıyla test usulünde yapılacağı, Direksiyon eğitimi sınavının ise Direksiyon Sınavını Değerlendirme Formunda belirtilen esaslar doğrultusunda gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Uygulamada, Bakanlıkça soru kitapçıkları hazırlanan Trafik ve Çevre, İlk Yardım, Motor ve Araç Tekniği Derslerinin sınavlarından sonra Direksiyon eğitiminin sınavı gerçekleştirilmekte, söz konusu derslerin tamamının sınavlarında başarılı olan kursiyerler direksiyon eğitiminin sınavına katılmaktadırlar. Dolayısıyla, kurs sonunda düzenlenen en son sınav direksiyon eğitimi sınavı olmaktadır.

Bununla birlikte, aynı yönetmeliğinin 20. maddesinde, motorlu taşıt sürücüsü adaylarının kurs dönemi sonunda düzenlenen sınav haklarına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu madde aynen aşağıya alınmıştır.

***“Kurs ücretini ödedikleri halde herhangi bir sebeple kaydı silinenler, müteakip kursa, bir defaya mahsus olmak üzere ücret ödemedenden devam edebilirler.***

***Kursa devam edip de kurs sonunda sınava giremeyenlerle sınavlarda başarısız duruma düşenler, yeniden kursa devam etmeksizin ve kurs ücreti ödemedenden aralıksız dört dönem sınavlara girebilirler. Ancak, adaylar isterlerse, sadece başarısız oldukları derslere ücret ödemek kaydıyla devam edebilirler. Dört dönem sonunda da başarısız duruma düşenler, kayıt-kabul işlemlerini tamamlamak ve ücretlerini ödemek suretiyle kurslara yeniden kayıt yaptırabilirler.”*** (4794 sayılı Motorlu Taşıtlı Sürücülerinin Kursu Yönetmeliği, 20)

Buna göre, herhangi bir sınav konusunda başarısız olan veya sınava katılmayan kursiyer en fazla 4 kez daha aynı konudan sınava katılma hakkına sahip bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi, ilgili İç Genelge ve

Mukteza örneği ile Motorlu Taşıt Sürücülerini Kursu Yönetmeliği'nin kurslar sonunda düzenlenmesi gereken sınavlarla ilgili hükümleri birlikte değerlendirilmesi neticesinde, motorlu taşıt sürücülerini kursu hizmetlerinde katma değer vergisini doğuran olayların aşığıdaki gibi olduğu görülecektir.

-Kursiyerlerin kurs dönemi sonunda düzenlenen sınavlarda başarılı olarak Motorlu Taşıt Sürücüsü Sertifikası almaya hak kazanması halinde, vergiyi doğuran olay düzenlenen son Direksiyon sınavı tarihinde meydana gelir.

Örneğin; bir kursiyerin 01.05.2008 tarihinde kursa kayıt olduğunu, kursun 18.07.2008 tarihinde sona erdiğini ve Trafik ve Çevre, İlk Yardım, Motor ve Araç Tekniği Derslerine ilişkin sınavın 19.07.2008 tarihinde ve Direksiyon eğitimi sınavının da 20.07.2008 tarihinde olduğunu varsayarsak, kursiyerin söz konusu sınavlarda başarılı olarak sertifika almaya hak kazanması halinde, son sınav tarihi olan 20.07.2008 tarihinde katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmektedir.

-Kursiyerin tüm sınav haklarını kullanması ve hiçbir sınavda başarılı olamaması halinde ise, vergiyi doğuran olay yine son sınav tarihinde meydana gelir.

Örneğin; aynı kursiyerin, söz konusu tarihlerde düzenlenen Trafik ve Çevre, İlk Yardım, Motor ve Araç Tekniği Dersleri veya Direksiyon eğitimi sınavlarında başarılı olamadığını, ancak, bu sınavları takip eden ve 29.11.2008 ve 30.11.2008 tarihinde düzenlenen 3. sınavda başarılı olarak sertifika almaya hak kazandığını varsayarsak, son sınav tarihi olan 30.11.2008 tarihinde katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmektedir. Şayet, bu kursiyerin söz konusu derslerden düzenlenen ilk sınavda ve bu sınavı takip eden 4 ayrı sınavda da başarılı olamadığını ve 4. sınav tarihlerinin 20.12.2008 ve 21.12.2008 olduğunu varsayarsak, bu durumda son sınav tarihi olan 21.12.2008 tarihinde katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır.

-Kursun başında veya kurs hizmeti devam ederken hizmet bedeline mahsuben para alınması ve fatura veya benzeri belgeye bağlanması halinde, söz

konusu belgedeki miktarla sınırlı olarak söz konusu belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Örneğin; kursiyerin, kursa kayıt olduğu 01.05.2008 tarihinde veya kurs devam ederken, örneğin 30.05.2008 tarihinde, kurs ücretinin tamamını veya bir kısmını ödemesi ve söz konusu ödemeye ilişkin fatura düzenlenmesi halinde katma değer vergisini doğuran olay söz konusu tarihlerde meydana gelmektedir.

-Kursun başında veya kurs hizmeti devam ederken hizmet bedeline mahsuben para alınması ancak fatura düzenlenmeyerek tahsilat makbuzu veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, her halükarda son sınav tarihinde vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Örneğin, kursiyerin, kursa kayıt olduğu 01.05.2008 tarihinde veya kurs devam ederken, 30.05.2008 tarihinde, kurs ücretinin tamamını veya bir kısmını ödemesi ve söz konusu ödemeye ilişkin tahsilat makbuzu veya benzeri belge düzenlenmesi, ancak fatura düzenlenmemesi halinde, katma değer vergisini doğuran olay, kursiyerin ilk sınav hakkında başarılı olması halinde direksiyon sınavı tarihinde, şayet ilk sınavlarda başarılı olamayıp diğer sınav haklarını kullanması ve bu sınavlarda başarılı olması halinde başarılı olduğu son direksiyon sınavı tarihinde, ancak hiçbir sınavda başarılı olamayıp tüm sınav haklarını yitirmesi halinde katıldığı son sınav tarihinde katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmiş olacaktır.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231/5. maddesine göre Katma Değer Vergisini doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın da düzenlenmesi gerekmektedir.

### 3- SONUÇ :

Motorlu taşıt sürücülerini kursu hizmetlerinde katma değer vergisini doğuran olay, Katma Değer Vergisi Kanunu, ilgili İç Genelge ve Mukteza örneği ile Motorlu Taşıtların Sürücülerini Kursu Yönetmeliği hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, aşağıda belirtilen durumlara göre farklılık göstermektedir. Buna göre,

-Kursiyerlerin kurs dönemi sonunda düzenlenen sınavlarda başarılı olması halinde, düzenlenen son Direksiyon sınavı tarihinde,

-Kursiyerin tüm sınav haklarını kullanması ve hiçbir sınavda başarılı olamaması halinde ise yine son sınav tarihinde,

-Kursun başında veya kurs hizmeti devam ederken hizmet bedeline mahsuben para alınması ve fatura veya benzeri belgeye bağlanması halinde, söz konusu belgedeki miktarla sınırlı olarak söz konusu belgenin düzenlendiği tarihte,

- Kursun başında veya kurs hizmeti devam ederken hizmet bedeline mahsuben para alınması ancak fatura düzenlenmeyerek tahsilat makbuzu veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, her halükarda son sınav tarihinde, meydana gelmektedir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231/5. maddesine göre, KDV'yi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın da düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmamızda, motorlu taşıt sürücüleri kursu hizmetinde katma değer vergisini doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği ve söz konusu hizmete ilişkin faturanın ne zaman düzenlenmesi gerektiği hususları, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, İç Genelge ve Mukteza örneği ile 4794 sayılı Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde ve örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

## KAYNAKÇA

**10-6712 sayılı Mukteza** (30.07.2008). İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.

**1991/8 no.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi.** Ankara: Resmi Gazete

**4794 sayılı Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği.** (03.02.1987) Ankara: Resmi Gazete

Maç, Mehmet (2008) **KDV Uygulaması 5 (E-Kitap).**

T.C. Yasalar (10.01.1961) **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.** Ankara: Resmi Gazete

T.C. Yasalar (02.11.1984) **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.**  
Ankara.: Resmi Gazete

T.C. Yasalar (08.02.2007) **5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu.**  
Ankara: Resmi Gazete