

ENGELLİLERE SAĞLANAN VERGİ DÜZENLEMELERİ VE GENİŞLETİCİ ALTERNATİF ÖNERİLER

TAX REGULATIONS PROVIDED TO THE DISABLED AND EXTENDING ALTERNATIVE RECOMMENDATIONS



Sinem YAVUZ*

ÖZ

Engellilerin toplumsal, ekonomik ve sosyal hayata katılımını hızlandırmak için birçok alanda düzenlemeye gidilmiştir. Vergilemede bu alanlardan biridir. Vergileme alanındaki düzenlemelerin tüm engellileri kapsamı oldukça önemlidir. Vergi avantajlarının genişletilmesi sosyal devlet düşüncesini güçlendirebilir. Uygulamada emlak vergisi dışında merkezi düzeyde uygulanan vergilerde ayrıntılı düzenlemelere gidilmiştir. Sıfır motorlu araçlara yönelik ÖTV istisnası, araç fiyatını önemli miktarda düşürdüğü için en avantajlı vergi düzenlemesinin bu vergide olduğu söylenebilir. Diğer taraftan genel tüketim vergisi olan KDV istisnası daha fazla sayıda ürünü kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Yapılan araştırmada gelir vergisi, KDV, ÖTV, MTV, emlak ve gümrük vergilerine yönelik vergi düzenlemelerinin genişletilmesine yönelik alternatif öneriler

ABSTRACT

Many regulations have been made in order to accelerate the participation of the disabled in economic and social life. This is one of these areas in taxation. It is very important that regulations in the field of taxation cover all disabled people. Extending tax benefits can strengthen social state thinking. In practice, detailed regulations have been made in taxes applied at central level, except for property tax. It can be said that the most advantageous tax regulation is in this tax, as the special consumption tax exemption for first hand vehicles significantly reduces the vehicle price. On the other hand, the VAT (value added tax) exemption, which is a general consumption tax, should be extended to cover a greater number of products. Alternative proposals for expanding tax regulations on income, VAT, SCT, MVT (motor vehicles tax) real estate and customs duties have been presented in the research. With the tax

* Öğr. Gör., Sakarya Uygulamalı Bilimler Üni., Geyve MYO, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, sinemy@subu.edu.tr, ORCID-ID: 0000-0002-5882-9482.

Yavuz, S. (Eylül 2021). Engellilere Sağlanan Vergi Düzenlemeleri ve Genişletici Alternatif Öneriler, *Vergi Raporu*, 264, (105-119).

sunulmuştur. Vergi düzenlemeleriyle engelliler arasında ayrımcılık ortaya çıkmamalı ve/veya bu yönde bir algı/kanaat oluşmamalıdır.

Anahtar Kelimeler: Engellilik, vergi, vergi istisnası, vergi muafiyeti

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34

GİRİŞ

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun ile engellilerin temel hak ve özgürlüklerden diğer bireylere eşit oranlarda yararlanmasını sağlamak için doğuştan sahip oldukları onura saygıyı güçlendirmek için düzenlenmiştir. Bu kanunun 3. maddesinin (d) bendinde engelli “*Fiziksel, zihinsel, ruhsal ve duysal yetilerinde çeşitli düzeyde kayıplarından dolayı topluma diğer bireyler ile birlikte eşit koşullarda tam ve etkin katılımını kısıtlayan tutum ve çevre koşullarından etkilenen birey*” olarak ele alınırken¹, 20 Şubat 2019 tarihinde Resmi Gazete (RG)’de yayınlanan “*Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik*” ile “*Fiziksel, zihinsel, ruhsal ve duysal yetilerinde çeşitli düzeyde kayıplarından dolayı topluma diğer bireyler ile birlikte eşit koşullarda tam ve etkin katılımını kısıtlayan tutum ve çevre koşullarından etkilenen birey*” şeklinde ele alınmıştır.

Dünya Sağlık Örgütü (WHO)’ne göre, dünya nüfusunun yaklaşık %15’i (1 milyardan fazla) geçici veya kalıcı olarak bir engelle yaşamakta ve bu sayı her geçen yıl artmaktadır. Engellilik kalıtsal hastalıklardan (down sendromu, serebral parsi, vb.) kaynaklandığı gibi, hayatın rutininde geçici veya kalıcı olarak da meydana gelebilir. Engelliler kişisel ve çevresel faktörlerin de etkisiyle hayatı boyunca sağlık, eğitim, ulaşım ve iş fırsatları olmak üzere birçok sorunla yüzleşmek

regulations, there should be no discrimination and / or perception / opinion in this direction between the disabled.

Keywords: Disability, tax, tax exemption, tax immunity

JEL Classification Codes: H20, H29, K34

zorunda kalmaktadır. Engellilerin, diğer bireylere göre daha fazla yoksulluk içinde yaşamaları ve sosyal hayata yeteri kadar katılamamaları bu sorunları arttırmaktadır.

Türkiye’de uluslararası gelişmelere paralel olarak 2000’li yıllarla birlikte yerel ve ulusal düzeyde engellilere yönelik alanın bir politika alanı olarak daha fazla dikkate alındığı görülmektedir. Özellikle Avrupa Birliği müzakerelerinin bu süreci hızlandırdığı söylenebilir. Bu gelişmelerin etkisiyle 2005 yılında Engelliler Yasası TBMM’den geçmiştir.² Sürecin hız kazanması ülkemizde engellilere yönelik sorunların azaltılması ve engellilerin sosyal hayata kazandırılabilmesi için başta hukuksal düzeyde olmak üzere idari, kurumsal, ekonomik ve mali alanda birçok düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir.

Bu düzenlemelere rağmen, mevcut durumun yeterliliği sürekli tartışma konusu olmaktadır. Devletin ekonomik açıdan ihtiyaç sahibi olan bireyleri koruması, sosyal hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Toplumda korunmaya ihtiyacı olan çok sayıda insan olmakla birlikte, bunların başında engelliler gelmektedir. Engelliler ekonomik, sosyal, hukuki, idari ve daha birçok alanda pozitif ayrımcılığa ihtiyacı olan kesimdir.

1982 Anayasası’nın bazı maddelerinde “sosyal bir hukuk devleti” ibaresinin uzantısı olarak engellilere yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Özellikle sosyal hayata katılmalarında diğer bi-

¹ 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişimi tarihi: 30 Ocak 2021.

² Volkan YILMAZ ve Nurhan YENTÜRK. “Türkiye’de Engellilere Yönelik Kamu Harcamalarının On Yıllık Seyri”. Çalışma ve Toplum Dergisi. Sayı 52. 2017. s. 62.

reylerle eşit haklara sahip olabilmeleri teminat altına alınmıştır. Bununla birlikte, 42. maddede; kimsenin, eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılamayacağı ve durumları sebebiyle özel eğitime ihtiyacı olanları topluma yararlı kılacak tedbirleri alınacağı, 50. maddede; çalışma hayatında kimsenin yaşına ve cinsiyetine uymayan işlerde çalıştırılmayacağı ve bedeni ve ruhi yetersizliği olanların çalışma şartları bakımından özel olarak korunacakları hüküm altına alınmıştır. 61. maddede ise engellilerin korunmaları gerektiği ve toplum hayatına uyum sağlamaları için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Görüldüğü gibi, engellilere yönelik bazı düzenlemelerin yapılması anayasal açıdan da kamu politikalarının bir gereğidir. Bu çalışmada da engellilere yönelik vergi düzenlemeleri, vergi türleri itibarıyla ele alınmış ve mevcut durum vergi adaleti yönünden değerlendirilmiştir. Çalışmada gelir, katma değer, özel tüketim, motorlu taşıtlar, emlak ve gümrük vergilerinde doğrudan engellilere yönelik düzenlemeler incelenmiştir. Bu düzenlemelerin yeterliliği ve kapsamı toplum nezdinde sürekli gündeme gelmekle birlikte, henüz istenilen düzeyde olmadığı da görülmektedir.

1- TÜRKİYE'DE ENGELLİLERE SAĞLANAN VERGİ DÜZENLEMELERİ 1.1- Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 31. maddesinde engellilere yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenleme engellilik indirimi olarak adlandırılmaktadır. Buna göre, yetkili sağlık kurum ve kuruluşlarından alınan ve çalışma gücünün belli oranını kaybettiğini gösteren engelliler, engel derecelerine göre bu indirimden yararlanabilirler.³ Engel derecesi daha yüksek

olan bireylere daha yüksek miktarda indirim yapılmasının vergilendirmede adalet ilkesi ile örtüştüğü söylenebilir.

GVK'nın 89. maddesinin 3. fıkrasında engellilik indiriminden ücret geliri elde eden mükelleflerin yanı sıra serbest meslek faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendiren mükelleflerin de kendisinde ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilerde engel bulunması hâlinde engel derecelerine göre engellilik indiriminden yararlanabilmektedirler.

GVK madde 31'de, erişkinler için engellilik indiriminden yararlanılması gereken oranlar belirtilmiştir. Buna göre;

- Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli (%80 dâhil daha fazla çalışma gücünü kaybetmiş engelliler),
- Asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli (%60 dâhil %80'e kadar çalışma gücünü kaybetmiş engelliler),
- Asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılacağı hüküm altına alınmıştır (%40 dâhil %60'a kadar çalışma gücünü kaybetmiş engelliler).

Ancak 18 yaşını doldurmamış çocuklar için erişkinlerden farklı şekilde engel dereceleri Çocuklar İçin Özel Gereksinim Raporunda (ÇÖZGER) belgelenerek sağlık, eğitim, rehabilitasyon, diğer sosyal ve ekonomik haklar ve hizmetlere erişimlerinin sağlanması teminat altına alınmıştır.⁴ Buna göre ÇÖZGER kapsamında engellilik dereceleri;

- Çok İleri Düzeyde Özel Gereksinimi Var (ÖGV)
- Belirgin ÖGV

³ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 30 Ocak 2021.

⁴ Çocuklar İçin Özel Gereksinim Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik (www.resmigazete.gov.tr) Erişim tarihi: 29 Ocak 2021.

- Özel Koşul Gereksinimi Var (ÖKGV) açıklamaları ağır engellilik durumunu ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

GVK'da düzenlenen engellilik indirimi uygulaması ile⁵:

- Engelli ücretli,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücretli,
- Engelli serbest meslek erbabı,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit usulde vergilendirilen engelliler, gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında engellilik indiriminden yararlanabilmektedir.

Bu durumda yukarıda sayılan şartları taşıyan kişiler ve bakmakla yükümlü kişiler 2021 yılı için aylık

- I. Derece sakatlık için 1.500 TL
- II. Derece sakatlık için 860 TL
- III. Derece sakatlık için 380 TL sakatlık indiriminden yararlanabileceklerdir.

Yukarıda belirtilen miktarlar ücret geliri elde eden engelli bireyler ya da bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunan bireylerin, aylık ücret matrahından basit usule tabi mükellefler ile serbest meslek erbapları ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin engelli olması halinde yıllık gelir vergisi matrahlarından yıllık tutarlar hesaplanarak indirilecektir.⁶ Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükellefler engellilik indiriminden sadece en yüksek ücret geliri üzerinden yararlanabilirler. Eğer hizmet erbabının vergi kartesi varsa böyle bir durumda karne üzerinden ücret geliri elde ettiği işveren tarafından indirimden yararlandırılır. Ayrıca dar mükellefiyete tabi kişiler engellilik indiriminden faydalanamaz.⁷

222 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 6.1. bölümünde "Sakatlık indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır." ifadesine yer verilmiştir.⁸ Ayrıca bir diğer özellikli durum ise sakatlık indirimi dikkate alınırken sakatlık indiriminin aylık miktarının hizmet erbabının aylık tevkifat matrahından indirilmesi gerekmektedir. Serbest meslek kazançlarında ise bu tutar yıllık olarak hesaplanarak serbest meslek erbabının beyan ettiği kazançtan düşülecektir. Ancak kazancın yetersiz olması halinde bu tutar kazançla sınırlı olup bir sonraki döneme devri mümkün olmayacaktır.

İlgili GVK, tebliğ ve özeldeler incelendiğinde, engellilere sağlanan engellilik indirimi hakkındaki görüşler tutarlılık göstermektedir. Yargı kararlarına bakıldığında ise genel itibarıyla yargıya yansıyan durumların sağlık kurumları tarafından verilen engellilik derecesine ilişkin olduğu görülmektedir. Engellilik indiriminde engel türünden ziyade engel derecesi ön plana çıkmaktadır.

1.2- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin (s) bendi; "Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları" vergi dışı bırakmıştır.⁹ Aynı kanunun 16. maddesinin (1/b) bendinde ise Gümrük kanunun 167. maddesinde belirtilen gümrük vergisinden muaf olan eşyanın ithalinin KDV'den de istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

⁵ Engelliler İçin Vergi Rehberi. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 29 Ocak 2021.

⁶ Hayriye IŞIK. "Engellilerin Vergisel Avantajları". Balkan Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 4. 2013. s. 4

⁷ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 30 Ocak 2021.

⁸ 222 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 30 Ocak 2021.

⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 30 Ocak 2021.

26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG'de yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliğine göre, Kanunun 17/s maddesinde istisna kapsamına alınan her türlü araç ve gerecin teslimi KDV'den istisna edildiği için bu araç ve gereçlerin ithalinin de vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. Ayrıca ilgili tebliğ kapsamında istisna edilen bu araç ve gereçlere ilişkin usul ve esaslar ele alınmıştır. Buna göre istisna kapsamına alınan her türlü araç gereçten kasıt, engellilerin engel türlerine göre günlük yaşamlarında kullandıkları örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar olarak açıklığa kavuşturulmuştur. Bu araç ve gereçlerden engellilerin dışında da kullanımı mümkün olanlar ise istisna kapsamında değildir. Ayrıca binek otomobiller ya da nakil vasıtalarının da istisna kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

3.12.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.903684 Sayılı Özelge'de¹⁰ de belirtildiği gibi "fiziksel (ALS, MS, Afazi (konuşma kaybı), kas hastalıkları vb.) ya da zihinsel (Selebral Palsi, Otizm, rett sendromu vb.) engeli bulunan bireylerin kullanımına yönelik göz takip sistemi, baş takip sistemi, duyu odalarını uyarıcı ekipman ve yazılımları ile diğer yardımcı teknoloji ürünlerinin KDVK 17/4-s maddesine göre tesliminin engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının tesliminin KDV'den istisna olduğu yine aynı kanunun 16/1-a maddesinde, bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin KDV'den

istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Engelliler için özel olarak üretilmiş araç-gereçlere yönelik olup, bu araç-gereçlerin engelliler dışında engeli olmayanlarca da kullanılabilmesi durumunda istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği" belirtilmiştir.

13.03.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.291700 sayılı Özelge'de¹¹ ise yine "engellilerin kullanımına tahsis edilebilecek 8428.10.20.90.11 GTİP numaralı havuza indirilmesi ve çıkarılması için kullanılan "....." isimli malın sadece engellilerin kullanımına özel olduğu tespiti üzerine KDV'den istisna edileceği ancak az gören engellilerin cisimleri daha iyi görebilmelerini sağladığını belirttiğiniz "....." ile görme engellilerin ekranda bulunan resimleri dokunsal olarak algılamalarını sağladığını belirttiğiniz "....." isimli malların engelliler dışında engelli olmayanlar tarafından da kullanılması mümkün olduğundan istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği açıklanmıştır. Ve bu malların demonte halde gelmesi halinde istisna edilebilmesi için söz konusu araç ve gereçlere ait parçaların tamamının aynı faturada (dolayısıyla gümrük beyannamesinde) alt kalemler halinde gösterilmesi gerektiği" ifade edilmiştir.

İlgili KDV Kanunu ve tebliğ ve özelgeler incelendiğinde münhasıran engellilerin kullanımı için üretilen araç ve gereçlerin tesliminde ve ithalinde KDV'nin istisna edildiği yönünde görüşler tutarlılık göstermektedir. Ancak KDV'den müstesna olarak teslim ve ithali gerçekleşen araç ve gereçte kullanılmak üzere ithal edilen yan ürünlerin salt engellilerin kullanımına özel olmaması ve başka araç gereçlerde de kullanılabilecek olması

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı. "3.12.2020 Tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.903684 Sayılı Özelge". (<https://www.gib.gov.tr/bedensel-ve-zihinsel-engelli-hastaların-kullanımına-yönelik-ekipman-ve-yazılımların-ithali-ve-yurt>) Erişim tarihi: 06 Şubat 2021.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı. "13.03.2020 Tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.291700 sayılı Özelge". (<https://www.gib.gov.tr/engellilerin-egitimleri-meslekleri-gunluk-yasamlari-icin-ozel-olarak-uretilen-arac-gereclerde-kdv>) Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

halinde bu yan ürün KDV istisnasından yararlanılmadan ithal edilebileceği içtihatlarla belirtilmiştir. Örneğin; Danıştay'a intikal eden 7.D., E.2012/4240 K. 2015/1304 T. 12.3.2015 sayılı kararla kesinleşen işitme cihazı ile birlikte ithal edilen işitme cihazı piline ilişkin kararda pilin münhasıran engellinin kullanımıyla alakalı olması başka ürünlerde de kullanılabilecek olması KDV'den istisna olmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

Ayrıca binek araç ve nakil vasıtalarının ilk tesliminden önce engelli bireylerin engel durumuna özel tertibat yapılması, böylelikle sadece engelli bireylerin kullanımına özel hale getirilmesi mümkün olmasına rağmen; kanunda belirtilen araç-gereç ifadesi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıklık getirilerek kapsam dışı bırakılmıştır. Bu durumda vergi idaresinin görüşüne göre KDV Kanunun 17/s bendine göre otomobil gibi nakil vasıtaları engelli bireyin engel durumuna göre özel dahi üretilse, istisna kapsamına girmemektedir. Bu düzenlemelere ek olarak özelge ve yargı kararlarında da aynı yönde görüşlere yer verilmektedir. Buna göre binek otomobillerinin ve nakil vasıtalarının KDV Kanununun 17. maddesinin (s) bendinde belirtilen "her türlü araç-gereç" kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.¹²

26.09.2011 Tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2011.8-305 sayılı özelge'de¹³ "engellilerin kullanımı için üretilen 8703.10.18.00.00 G.T.İ.P numaralı Apachi-DL-3- elektrikli engelli araçları münhasıran özürliülerin kullanımına yönelik olmayıp, herhangi bir özürü olmayan kişiler tarafından da

muhtelif amaçlarla kullanılabilecek niteliktedir. Bu nedenle, Şirketinizin ithal ettiği ve yurt içinde pazarladığı Apachi-DL-3-Elektrikli aracın KDV Kanununun 17/4-s maddesindeki araç-gereç kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, ithali ve yurtiçi teslimleri" KDV istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 sayılı özelge'de¹⁴ "Bu kapsamda; özürliüler için üretilmiş motorsuz bisikletler, diğer motorsuz tekerlekli taşıtlar, tekerlekli koltuklar ve benzerlerinin teslimi Kanunun 17/4-s maddesi gereğince istisna kapsamında kabul edilecektir. Bu araçların daha sonra satılması halinde başlangıçta tahsil edilmeyen KDV'nin alıcıdan talep edilmesi söz konusu değildir. Buna göre, özel tertibatlı da olsa binek otomobilleri dâhil kara nakil vasıtaları istisna kapsamında mütalaa edilmediğinden bu araçların tesliminde KDV hesaplanacaktır. Dolayısıyla, engelli otomobili alımında KDV Kanununun 17/4-s maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır" şeklinde açıklamada engelliye özel üretilmiş motorsuz araçların KDV istisnası kapsamında değerlendirilebileceği ancak özel tertibatlı olsa dahi binek otomobillerin bu kapsamda değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

%90 görme engelli olduğu belirtilen davacı tarafından satın alınan binek araç için ödenen KDV'nin iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davaya ilişkin 4.D., E.2012/7985 K.2016/1346 T. 30.3.2016¹⁵ numaralı Danıştay kararı incelendiğinde "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanu-

¹² Soner YAKAR ve Neslihan COŞKUN KARADAĞ. "Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Bulunan Engelliler İçin Özel Olarak Üretilmiş Her Türlü "Araç İstisnasının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 175. 2018. s. 301

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı. " 26.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2011.8-305 sayılı özelge". (<https://www.gib.gov.tr/node/99901>) Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı "21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 sayılı Özelge". (<https://www.gib.gov.tr/node/97895>). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹⁵ Danıştay Başkanlığı. "4.D., E.2012/7985 K.2016/1346 T. 30.3.2016 Danıştay kararı".

nu'nun 17/4-s bendi uyarınca, engellilerin eğitimi, meslekleri veya günlük yaşamları için özel olarak üretime tabi tutulmuş araç-gereç kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş olup” Danıştay tarafından temyiz talebinin reddine ve kararın onanmasına karar verilmesi, yukarıda verilen örnek özetlerle aynı yönde olduğu görülmektedir.

1.3- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

4760 sayılı ÖTV Kanununun “Diğer İstisnalar” başlıklı 7. maddesinin 2. bendine göre Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallar 5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.¹⁶ Buna göre ilgili Kanun maddesi (a) bendinde engel oranı %90'ın üstünde olan bireyler için, motor silindir hacmi 2.800 cm³'ün altında olup bedeli bütün vergiler dâhil 2021 yılı için 330.800 TL'yi aşmayan motorlu taşıtlardan ÖTV alınmadığı düzenlenmiştir. Aynı Kanunun ilgili maddesinin (b) bendinde ise; engel derecesi %90 ve üzerinde olan ve tekerlekli sandalye ya da sedye ile taşınması gerekli olan kişilerin özel tertibatlı araçları, herhangi bir bedel sınırı olmaksızın motor silindir hacmi 2.800 cm³'ün altında olup yarış ve arazi taşıtları hariç ÖTV'den istisna edilmiştir. İlgili Kanun maddesinin (c) bendinde ise engel derecesi dikkate alınmaksızın özel tertibatlı olması şartıyla engelli bireyin kendisi tarafından kullanılması şartıyla motor silindir hacmi 2.800 cm³'ün altında olup 2021 yılı için 330.800 TL'yi aşmayan motorlu taşıtlardan ÖTV alınmamaktadır.

ÖTV incelendiğinde, engel derecesine göre iki

tür istisnanın söz konusu olduğu görülmektedir. Birinci husus; (a) ve (b) bentlerinde %90 engel derecesinin üstündeki engelliler ile (c) bendindeki engel derecesi %90'ın altında olan engelliler için bir alt sınır olmaksızın yapılan düzenlemelerdir. İkinci hususta ise; özel tertibatlı araç kısmı ön plana çıkmaktadır. (a) bendinde özel tertibata gerek olmaksızın istisnadan yararlanma durumu söz konusu iken (b) ve (c) bendinde özel tertibatlı araçlar için istisna söz konusudur. Bu durumda engel derecesi %90'ın üzerinde olan engellilerin (b bendi hariç) sahip oldukları aracı kendilerinin kullanmasına gerek yokken, engel derecesi %90'ın altında olan ve özel tertibat gerektiren araca sahip olan engellilerin bu aracı kendi kullanacaklarını ispatlayıcı sağlık kurulu raporlarını beyan ederek istisnalı araçtan yararlanmaktadırlar¹⁷.

Görüldüğü üzere, ÖTV'de engelliler için getirilen istisnada engel türünden ziyade, engel derecesi ön plana çıkmaktadır. Özellikle ilgili maddenin (a) bendinde engel derecesi %90'ın üzerinde olan engelliler için engel türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanabileceği sonucu çıkmaktadır. Ancak aynı maddenin (c) bendinde engel derecesi %90'ın altında olan engelli ifadesi söz konusu olmasına rağmen; özel tertibatlı aracın engelli birey tarafından kullanılması söz konusu olduğu izin, bu kapsamda zihinsel engellilerin kapsam dışında olduğu anlaşılmaktadır.¹⁸

18 Nisan 2015 Tarih ve 29330 Sayılı ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde ÖTV Kanunu 7. Maddesinin 1. Fıkrasının (2) No'lu bendinde¹⁹ yer alan kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların malul veya ilk iktisabında ve ithaline uygulanan istisnaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş ve engel derecesi %90'ın

¹⁶ 4760 sayılı ÖTV Kanununun. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 08 Şubat 2021.

¹⁷ Hayriye IŞIK. a.g.m. s. 5

¹⁸ Mehmet Emrah BİNİCİ ve İdris VARICI. “Engellilik Oranı Yüzde Doksanın Altında Bulunan Özür Durumlarında Taşıt Alımlarının Vergisel Analizi”. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 7. 2018. s.70-71.

¹⁹ 29330 Sayılı Özel Tüketim vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 10 Şubat 2021.

altında olan engelliler adına özel tertibatlı aracın özelliklerine değinilmiştir. Örneğin; taşıtı hareket ettirici aksam olarak debriyaj, fren ve gaz pedal-ları ile vites kolu kabul edileceği ifade edilmek-teyken, otomatik vitesli aracın istisna kapsamına girebilmesi için otomatik vitesli taşıtların hareket ettirici aksamında da kişinin engelliliğine uygun olarak sabitlenmiş özel tertibat yaptırılması ge-rektiği ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra engel de-recesi %90'ın altında olan bireylerin aracı bizzat kendi kullanabilecek durumda olması gerektiği vurgulanmıştır.

ÖTV Kanununun 15/2-a maddesine göre; ÖTV istisnasından yararlanan engellilerin aracı engelli olmayan bir başkasına veraset yoluyla intikal hariç devretmeleri halinde; ilk alımdaki matrah üzerinden kayıt ve tescil tarihindeki vergi oranı üzerinden adına işlem yapılan kişiye vergi tahakkuk ederek tahsil edilmesi gerekmektedir.²⁰ Ayrıca ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin (IV-G) bölümünde belirtildiği üzere, engelliler tarafından ÖTV istisna edilmiş halde ilk iktisabını gerçekleştiren bir kişi tarafından başka bir engelliye satışında ÖTV aranmayacağı ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra, ÖTV istisnasın-dan yararlanan bir engelli 5 yıllık süre dolmadan tekrardan aynı istisnadan yararlanarak bir başka binek oto alması mümkün değildir. 12.08. 2020 Tarih ve 67630374-135-E.15428 Sayılı Özelge-de²¹ "11/9/2014 tarihinde ÖTV Kanununun (7/2) maddesinde düzenlenen istisna kapsamında ilk iktisap edilen aracı, 7/10/2016 tarihinde ÖTV ödenmeksizin engelliden engelliye satış usulüyle iktisap edilen aracın tekrar satışa konu olması halinde beş yıllık sürenin ne zaman başlaması

gerektiğine ilişkin görüş talebinde bulunulmuş-tur. Buna göre Kanunun (15/2-a) maddesi uya-rınca tarafınızca ÖTV ödenmeksizin iktisap edilen taşıtın, ÖTV aranmaksızın satışı için beş yıllık sürenin hesaplanmasında, iktisap tarihiniz olan 7/10/2016 tarihinin dikkate alınması ve bu tarih-ten itibaren beş yıllık süre dolmadan söz konusu taşıtın istisnadan yararlanmayanlara satış veya devrinde, adına kayıt ve tescil işlemi yapılandır ÖTV aranması gerektiği" yönünde görüş bildiril-miştir.

Ayrıca 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinin 15/2 bölümünde²² belirtildiği üzere, istisnadan yarar-lanarak ilk iktisabı gerçekleşen aracın veraset yoluyla varislere intikalinde de ÖTV hesaplaması yapılmayacaktır. 31.08.2010 Tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-ÖTV.7-338 sayılı özelgede²³ "ve-raset yolu ile intikal eden özel mülkiyete konu aracın varisler tarafından satışı, Kanunun 1/1 inci maddesi gereğince KDV'ye tabi değildir. Ancak bu araç müzayede yoluyla satıldığı takdirde Kanu-nun 1/3-d maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır" ifadesine yer verilmiştir. Bu konuda görüş isteni-len özelelerde benzer kararlara rastlanmakta-dır. İncelenen özeleler ve yargı kararlarında en-gelli bireyler engel derecelerine göre istisnadan yararlanabilmektedir.

1.4- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanu-nu'nun (MTV) istisnalar başlıklı 4. maddesinin (c) bendinde engellilere sağlanan avantajlara yer verilmiştir. Bu maddeye göre, engellilik oranı %90'ın üzerinde olan engellilerin aldıkları binek

²⁰ Mehmet Emrah BİNİCİ ve İdris VARICI. a.g.m. s.70-71.

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı "12.08. 2020 tarih ve 67630374-135-E.15428 Sayılı Özelge" (<https://www.gib.gov.tr/engelliden-engelliye-satis-usuluyule-otvsiz-olarak-uzerine-alan-araci-satmak-istediginde-otvni>) Erişim tarihi: 11 Şubat 2021.

²² 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 10 Şubat 2021.

²³ Gelir İdaresi Başkanlığı. "31.08.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV.7-338 sayılı özelge" (<https://www.gib.gov.tr/node/89927>) Erişim tarihi: 09 Şubat 2021.

otomobiller MTV'den istisna edilmiştir. Ayrıca engel derecesi %90'ın altında olan engellilerin aldığı araçların ÖTV'de olduğu gibi MTV'den istisna olabilmesi için özel tertibatlı olması gerekmektedir.

MTV'nin 4/c maddesinde "Bizzat malûller tarafından kullanılan hususi tertibatlı taşıtlar" olarak yer alan hükümde 10 Ocak 2004 tarihli 21 Seri No'lu MTV Genel Tebliği ile MTV istisnasından yararlanılması için "bizzat kullanmak" ifadesi kaldırılmıştır. Bu durumda MTV istisnasından yararlanmak için engelli bireyin aracı bizzat kullanmasına gerek yoktur. 21.07.2017 tarih ve 50426076-170[4-2016/20-79]-27 sayılı özelgede²⁴ benzer bir durum ele alınmıştır. Buna göre, "Myopati, yürüyüş, yardımcı cihaz olmaksızın yürüyemiyor ibaresinin yer aldığı ve engellilik oranının %80 olarak belirtildiği" kişinin MTV istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hakkında görüş talebinde bulunulmuştur. Bunun üzerine "21 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği'nin "İl-İstisnalar" bölümüne atıfta bulunularak; kişinin engelli ve bakmakla yükümlü olduğu çocuğu üzerine aracı kayıt ve tescil ettirmesi halinde istisnadan yararlanmasının mümkün olmayacağı belirtilmiştir.

Danıştay'ın 07.07.2013'de " 7.D.-E. 2009/6893, K. 2009/6893" numaralı kararı "*Davacının, sol ayağında mevcut olan rahatsızlığı nedeniyle, düz vitesli, debriyajı olan bir aracı kullanması mümkün olmadığından, sahibi olduğu aracın, otomatik vitesli olması halinde, anılan kişi açısından, engeline uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabulü gerekmektedir.*" yönündedir. Karar gereğince bizzat kendisinin kullandığı ve engel oranı %90'ın altında olan bireyler için otomatik vitesli araçlar özel tertibatlı sayılarak MTV'den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan 10 Ocak 2004 tarihli 21 Seri No'lu MTV Genel Tebliği'nde yer alan MTV istisnasından yararlanılması için "bizzat kullanmak" ifadesi kaldırılmış olmasına rağmen %90'ın altında engel derecesine sahip olan bireylerin (bizzat kendi kullanmak zorunda olduğu) özel tertibatlı araçları istisna kapsamında yer almaktadır. MTV istisnasında %90'ın altında engel derecesi olanların "özel tertibatlı" ifadesi için detaylı bir tanımlama olmamakla birlikte "bizzat kullanma" gerekliliği de olmadığı için bu kapsamda ÖTV istisnasından yararlanamayan engelli bireylerde MTV istisnasından yararlanabileceği 40 Seri No'lu MTV Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuştur. Yapılan özelge talepleri de incelendiğinde bu doğrultuda cevaplara rastlanmaktadır.

1.5- Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun "Nispet" başlıklı 8. maddesinde engellilerin Türkiye sınırları içerisindeki 200 m²'ye kadarlık tek meskenlerinin vergisi sıfıra indirilmiştir. Hiçbir geliri olmayan engelli bireylerin indirimli (sıfır) vergiden yararlanabilmeleri için sahip oldukları tek konutun 200 m²'yi geçmemiş ve belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılmıyor olması gerekmektedir.

44 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği'nde uygulamadan yararlanılmasında gerekli şartlara yer verilmiştir. Buna göre bakmakla yükümlü kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç, hiçbir geliri olmadığını belgelendirme şartıyla, tek konutu olan engelliler engel derecesi ve ya engel türüne bağlı olmaksızın indirimli vergi oranından yararlanabilmektedirler. Ancak 2. bir konutlarının olmasının ya da yanlış beyan verdiklerinin tespiti üzerine cezai işlem uygulama-

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "21.07.2017 Tarih ve 50426076-170[4-2016/20-79]-27sayılı özelge" (<https://www.gib.gov.tr/aracin-ozurluluk-derecesi-80-olan-13-yasindaki-engelli-cocugun-adina-tescil-edilmesi-halinde-bahse>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2021.

nacağı ilgili Tebliğ'de ayrıca belirtilmiştir. 47 Seri No.lu Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne (5) göre, engellilerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilmeleri için bu durumlarını tam teşekküllü devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile belgelenmelerini gerekmektedir.

Ayrıca 38 seri no.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde; belirtildiği üzere "İndirimli vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kirada oturanlar da diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdir," ifadesi yer almaktadır. Buna göre 10.07.2019 Tarih ve 97895701-175.01[2018/6.1-46]-E.561833 sayılı özelge²⁵ ile de açıklık getirildiği üzere; *"indirimli bina vergisi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kendileri de kirada oturanların, gerekli şartları taşımaları kaydıyla indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmaları mümkündür."* ifadesine yer verilmiştir.

Ayrıca birden fazla meskene sahip olan, birden fazla meskende hisseye sahip olan ya da 200 m²'den daha büyük meskene sahip olan engelliler indirimli vergi uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir. Emlak vergisinde engellilerin indirimli (sıfır) vergi oranından yararlanabilmeleri için öncelikli olarak engel derecesine değinilmediği görülmektedir. Böylelikle ilgili sağlık kurumundan engelli raporu almış olunması yeterli görülmektedir. Ancak engellinin bu indirimden yararlanabilmesi için sadece tek bir konutunun olması ve bunun 200 m²'yi geçmemesi gerekmektedir. Ayrıca bu indirimden yararlanıla-

bilmesi için bu meskenin yazlık vb. türde dinlenme amaçlı yılın belli zamanlarında kalınan türden olmaması gerektiği kanunda belirtilmektedir.

1.6- Gümrük Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin (12/a) bendinde malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşyanın gümrük vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Bu eşyaya ilişkin detaylı açıklamalar ise 7.10.2009 Tarih ve 27369 Sayılı RG'de yayımlanan "4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar" Bakanlar Kurulu Kararı ile açığa kavuşturulmuştur.

Buna göre ilgili kararın "Diğer Eşya" başlıklı dokuzuncu bölümünde "Malul ve Sakatlar ile Diğer Engellilerin Kullanımına Mahsus Eşya" ikiye ayrılmıştır. İlki; görme engellilerin kullanımına mahsus eşya, diğeri ise görme engellilerin dışındaki malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşyadır. Görme engellilerin kullanımına mahsus eşya olarak ilgili kararın 103. maddesinde görme engellilerin eğitsel, bilimsel veya kültürel gelişimlerine yönelik olmak üzere özel suretle imal edilmiş olan kabartma bakılar, braille kâğıtları, beyaz bastonlar, yalnızca körler ve kısmen görürlerin kullandığı kayıtlı malzemenin veya braille kâğıtlarının mekanik olarak üretilmesinde kullanılan teçhizat, özel olarak dizayn edilmiş pikaplar ve kasetçalarlar, konuşan kitaplar vd. gümrük vergisinden istisna edilerek ithal edilebilecektir. Ayrıca ilgili kararın 104. maddesinde belirtilen görme engelliler hariç olmak üzere, malul ve sakatların hayatlarını idame ettirmesi için kişisel kullanımlarına mahsus özel surette imal edilen eşyalar da gümrük verginden istisna edilmiştir.

6 Haziran 2017 Tarih ve 30088 sayılı RG'de yayımlanan 2 Seri No'lu Gümrük Muafiyet Tebliği engellilerin kullanımına mahsus eşya ile ilgili

²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı. "10.07. 2019 Tarih ve 97895701-175.01[2018/6.1-46]-E.561833 sayılı özelge". (<https://www.gib.gov.tr/indirimli-bina-vergisi-orani-sifir-uygulamasi-hk-1>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2021.

düzenlemelere yer vermektedir. İlgili Tebliğ'in 29. maddesinde Engelli aracının istisna kapsamında ithalinin sağlanması için bireyin ortopedik engelinin bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü gibi, engelliler tarafından gümrük vergisinden istisna edilerek ithal edilecek eşyalarda engel derecesine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Özellikle motorlu araç ithalatında aracın Terörle Mücadele Kanunu kapsamında değerlendirilen engelliler hariç özel tertibatlı olması gerekmektedir. Öte yandan zihinsel engeli bulunan bireylerin bu kapsamda araç ithal edebilmesi mümkün değildir.

Engelli kişinin ilgili istisnadan yararlanabilmesi için bizzat engelli tarafından kullanılacak araç, binek otomobil ve motosikletler için yurtdışında çalışıyor olması halinde, ikametinin Türkiye'ye kesin olarak alması gerekmektedir. Ancak motorlu ve motorsuz koltuk ve bisikletler için kesin dönüş şartı aranmaksızın gümrük vergisiz ithali mümkündür.²⁶ KDV ve gümrük vergisi muafiyetinde özür oranı yerine özür türünün ele alınması zihinsel, organ yetmezliği, sağrlık yâda dilsizlik engeli bulunan kişiler için söz konusu olmayıp sadece ortopedik engeli olan kişilere tanınmasından dolayı insan haklarına aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir. Ayrıca bu aracın sadece ithalinde KDV ve gümrük vergisi muafiyeti tanınması aynı aracın yurtiçinde temininde tanınmaması da engelliler arasında eşitsizliğe sebebiyet vermektedir. Muafiyet sürelerinde de farklılık söz konusudur. ÖTV de muafiyet süresi 5 yılken, Gümrük vergilerinde bu süre 3 yıl olarak belirlenmiştir.²⁷ Ancak gümrük vergisiz ithal edilen aracın engelliden engelliye satışında muafiyet süresi 3 yıl iken, engelli bireyden diğer kişilere satışında bu süre 10 yıl olarak belirlenmiştir. 10 yıl geçmeden yapılan satışlarda gümrük vergisi

gündeme gelmekte, on yıl geçtikten sonra yapılan satışlarda ise söz konusu olmamaktadır. Engelli kişinin ölümü halinde ise aracın mirası reddetmemiş mirasçıya devri halinde gümrük vergisi aranmaz. Mirasçı tarafından aracın engelli başka bir kişiye devrinde süre şartı olmaksızın gümrük vergisi aranmaz. Ancak engelli olmayan bir kişiye devrinde 5 yıllık süre sınırı olmakla birlikte 5 yıldan önce yapılan satışlarda gümrük vergisi aranmaktadır.

2- GENİŞLETİCİ ALTERNATİF ÖNERİLER

Çoğu zaman dezavantajlı gruplar olarak ifade edilen engellilere yönelik vergi düzenlemelerinin yeterliliği sıklıkla tartışılmakta ve özellikle engelliler arasında anlam karmaşasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarındaki düzenlemelerin yeterli olmadığı ve daha da genişletilmesi gerektiği birçok çalışmada vurgulanmaktadır.

2013 yılında Işık, bazı vergi türlerinde kapsam daraltıcı uygulamaların olduğunu ve özellikle engellilere yönelik KDV avantajlarının genişletilmesi gerektiğini belirtmiştir. 2017 yılında Kino ve Yavuz engelli araçlarına uygulanan vergi muafiyetlerine dikkat çekerek ortaya çıkan uyumsuzluğu vurgulamıştır. Çalışmada gümrük vergisinde muafiyet uygulamasında engel türü yerine engel oranının dikkate alınması önerilmiştir. Bu durumun Anayasa'nın eşitlik ilkesine daha uygun olacağı ifade edilmiştir. 2018 yılında Arıkan ve diğerleri birçok vergi türünde farklı öneriler sunmuştur. Bunlar arasında; gelir vergisi kanununda belirtilen engellilik indiriminin asgari geçim indirimi gibi hesaplanan vergiden mahsup edilerek düşülmesi, taşıt alımında KDV istisnasının uygulanması, ÖTV'de uygulanan %90 şartının esnetilmesi, vb. yer almaktadır.

2018 yılındaki diğer çalışmada Yakar ve Kara-

²⁶ İlker Sadi İŞLEYEN. "Değişen Mevzuat Işığında Malûl Ve Sakat Araç İthal Şartlarının Mali Boyutuyla Birlikte Değerlendirilmesi". Mali Çözüm Dergisi. Sayı 101. 2010. s. 155.

²⁷ Ahmet OZANSOY. "Özürlü Araçları KDV'den İstisna mı?". Mali Çözüm Dergisi. Sayı 111. 2012. s. 65-66

dağ engelliler için özel olarak üretilen araçlarda KDV istisnasının değerlendirmesini yapmışlardır. Çalışmada, yurt içinde motorlu araç satışında KDV istisnasının uygulanmasının politika bütünlüğü ve tutarlılığı açısından gerekliliği vurgulanmıştır. Bununla birlikte, %18'lik KDV oranından vazgeçilmesi mali açıdan büyük bir yük oluşturmadığı ve bu nedenle mevcut uygulamanın mali gerekçelerle açıklanmadığı belirtilmiştir. Son olarak Avrupa Birliğinde bazı ülkelerde engellilere yönelik araç tesliminde KDV istisnası yerine, indirilmiş oran veya sıfır oran uygulaması söz konusu olduğu ve Türkiye'de benzer düzenlemelerin yapılabileceği ifade edilmiştir.

Gelir vergisi yönünden; engelliler için gelir vergisi istisna kapsamı daha fazla engelliye kapsayacak şekilde genişletilebilir. Bu kapsamda gerçek usule tabi tacirler ile zirai kazanç elde eden mükellefler ve aynı durumda olup kapsama dâhil olmayan engelli bireyler ve/veya bakmakla yükümlü olanlar da indirim kapsamına dâhil edilebilir. Bu yönde yapılacak bir düzenleme, vergilendirme ilkelerinden olan adalet ve eşitlik ilkelerine hâlel getirmemektedir.

KDV yönünden; Engellilerin günlük yaşamını sürdürebilmesi için kullandığı araç gereçlere sağlanan KDV istisnasının bu araçlarda kullanılmak üzere, teslim ve ithali sağlanan diğer mallara da sağlanmalıdır. Şöyle ki bahsi geçen araç gereçler eğer teslim konu olan bu mallar olmaksızın kullanılamıyorsa engelliler için avantajlı bir durum oluşturmaz. Bu sebeple ithale ya da teslim konu olan ancak doğrudan engelli ile ilgili olmasa dahi bu araç ve gereçlerin kullanımı için gerekli olan bu mallarında teslim ve ithalinin KDV'nin madde 17/4-s maddesi kapsamında istisna edilebilir. ÖTV'de olduğu gibi engellinin engel derecesi dikkate alınarak KDV'nin 17. maddesinin 4/s bendinde geçen "engellinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç" kavramına binek araçların da dâhil edilmesi engelliler açısından daha kapsayıcı

bir durum oluşturabilir. Özellikle engel derecesi %90'ın üzerinde olan ve özel koşul gereksinimi bulunan bireylerin kendi kullanımında olmasa dahi kullandığı araç gereçlerin istisna kapsamına dâhil edilmesi ve yine ÖTV'de olduğu gibi engel derecesi %90'ın altına olan ve engel türü dikkate alınmaksızın (fiziksel veya zihinsel) gerekirse özel tertibat düzenlenerek istisna kapsamında değerlendirilmesi daha hakkaniyetli bir durumu ortaya çıkarabilir.

ÖTV yönünden; Toplumda engel derecesi %90'ın altında olup, bir aracı kendi kullanamayacak engelli bireylerin varlığı göz ardı edilmemelidir. Özellikle yürüme bozukluğu olan ve rehabilite edilmesi gereken 18 yaşın altındaki engellilerin sosyal hayata katılması ve ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için ÖTV istisnası genişletilebilir. Örneğin; 18 yaşın altında ve engel derecesi %70-80 olan bir birey özel tertibatlı araba kullanamayaacağı için ÖTV indiriminden yararlanabilme durumu ortadan kalkar. Bu gibi durumlarda engelli bireye bakmakla yükümlü olan aile bireylerine ÖTV indiriminden yararlanabilme imkânı verilebileceği gibi, engel derecesine göre indirilmiş ÖTV de uygulanabilir.

ÖTV kapsamında istisnadan yararlanılacak araç bedelinde sınırın olması, bireyin istediği aracı almasını engellemektedir. Getirilen üst sınır, özellikle otomobil piyasasında son yıllarda artan fiyat artışını takip etmekten oldukça uzaktır. Bu durum engelli bireyleri her geçen yıl daha alt segmentte otomobil almayı zorunlu hale getirmektedir. Bu sebeple taşıt alımlarında getirilen üst sınırın kaldırılarak engelli bireylerin veya engelli bireye bakmakla yükümlü olan hane halkının gelir durumlarına göre, istediği aracı almasının olanak sağlayan düzenlemeye gidilebilir.

MTV yönünden; engel derecesi %90'ın altında olan ve araç kullanması mümkün olmayan engelli bireylere bakmakla yükümlü kişilerin kullandıkları aracın MTV'den istisna edilmesi değerlendirilebileceği gibi, bu kişilere engel de-

recelerine göre indirilmiş MTV uygulamasına da gidilebilir. Alternatif olarak MTV istisnasından hiç yararlanamayan engelli bireyler veya bakmakla yükümlü olanlar yılda iki taksit olarak ödenen MTV'nin bir taksiti istisna kapsamında değerlendirilebilir.

Emlak vergisi yönünden; tek konut şartı kaldırılabilir ya da esnetilebilir²⁷ Bunun yerine MTV önerisinde olduğu gibi sıfır oranından yararlanamayan engelliler veya bakmakla yükümlü olanlara emlak vergisi bir taksite düşürülebilir veya engel oranına göre indirimli emlak vergisi uygulanabilir. Emlak vergisi ile yakın ilişkisi olan sıfır konut alımlarında gündeme gelen tapu harcına ilişkin düzenleme de yapılabilir. Bu kapsamda tapu harcı tamamen kaldırılabilceği gibi indirimde de gidilebilir.

Gümrük vergisi yönünden; engellilere yönelik ürün çeşitliliği sınırlı olduğu için gümrük vergisi kapsamına giren ürünler genişletilebilir. Ürün sepetinin genişletilmesi engellilerin hayat kalitesinin yükselmesine katkı sağlayabilir. Bildiği gibi, gümrük vergisi muafiyetinden sadece ortopedik engelli olan bireyler yararlanabilmektedir. Yurt içindeki engelli bireyler veya bakmakla yükümlü olanlar da (örneğin; down sendromu, görme kaybı) yurtdışından araç ithal ettiğinde gümrük vergisi muafiyeti uygulanabilir.

SONUÇ

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 13 Aralık 2006 tarihli ve A/RES/61/106 sayılı kararıyla kabul edilen ve 3 Mayıs 2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren "Engellilerin Haklarına Dair Sözleşme" ile ayrımcılığın ortadan kaldırılması ve engellilerin yaşam standartlarının yükseltilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda ekonomik, sosyal

ve kültürel hayata katılım için bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Söz konusu sözleşmenin etkisi ülkemizde de görülmüş ve birçok alanda doğrudan engellilere yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemelerin engellilerin daha iyi koşullarda yaşamlarını sürdürebilmelerine doğrudan katkı yaptığı söylenebilir.

Bu çalışmada da engellilerin ekonomik, sosyal ve kültürel hayata katılımlarına katkı yaptığı düşünülen vergi düzenlemeleri ele alınmıştır. Bu kapsamda gelir, katma değer, özel tüketim, motorlu taşıtlar, emlak ve gümrük vergisindeki düzenlemeler incelenmiş ve alternatif öneriler geliştirilmiştir.

Yapılan incelemeler gelir vergisinde doğrudan engellilere yönelik ayrıntılı düzenlemelerin olduğunu göstermektedir. Burada engel türünden ziyade, engel derecesinin dikkate alınması vergilemede adalet ilkesini güçlendirmektedir. KDV'de ise engellilere yönelik düzenlemelerin sınırlı sayıda mal ve hizmet teslimini kapsadığı ve günümüz koşullarında yetersiz kaldığı görülmektedir. Ayrıca binek otomobillerdeki ÖTV istisnasının KDV açısından da uygulanabileceği söylenebilir. Bununla birlikte, %90'ın altında engel derecesine sahip ve özel tertibatlı araç dahi kullanamayacak durumda olan engelli bireylere yönelik (bakmakla yükümlü olanlar dâhil) ÖTV istisnasının uygulanması daha hakkaniyetli olacağı düşünülebilir.

Engelli bireylerin emlak vergisindeki istisnadan yararlanabilmesi için engel türünün ve/veya derecesinin herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple diğer vergilere göre emlak vergisi daha esnek ve kapsayıcıdır. Gümrük vergisi ise tüm engellileri kapsayacak şekilde yenide ele alınabilir. Genel olarak çok sayıda vergide doğru-

²⁷ Zeynep ARIKAN, Ahmet İNNECİ ve Salih GÜRBÜZ. "Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Sosyal Devlet Olma Anlayışı Bakımından Değerlendirilmesi". Maliye Araştırmaları Dergisi. Sayı 3. 2018. s. 138.

dan engellilere yönelik düzenlemelerin olması, sosyal devlet anlayışına katkı yapmakla birlikte, yıllar itibarıyla bu değişikliklerin kademeli bir şekilde genişletilmesi sosyal devlet anlayışını güçlendirebilir.

KAYNAKÇA

- ARIKAN, Z., İNNECİ A., GÜRBÜZ, S. (2018). “Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Sosyal Devlet Olma Anlayışı Bakımından Değerlendirilmesi”. Maliye Araştırmaları Dergisi, Sayı: 3.
- BİNİCİ, M.E. ve VARICI, İ. (2018). “Engellilik Oranı Yüzde Doksanın Altında Bulunan Özür Durumlarında Taahhüt Alımlarının Vergisel Analizi”. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 7.
- IŞIK, H. (2013). “Engellilerin Vergisel Avantajları”. Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:4.
- İŞLEYEN, İ. S. (2010). “Değişen Mevzuat Işığında Malûl Ve Sakat Araç İthal Şartlarının Mali Boyutuyla Birlikte Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:101.
- KİNO, H. ve YAVUZ, H. (2017) “Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin İncelenmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 436.
- OZANSOY, A. (2012). “Özürlü Araçları KDV’den İstisna mı?”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 111.
- YAKAR, S. ve KARADAĞ, N. C. (2018). “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Bulunan Engelliler İçin Özel Olarak Üretilmiş Her Türü “Araç” İstisnasının Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi, Sayı: 175.
- YILMAZ, V. ve YENTÜRK, N. (2017). “Türkiye’de Engellilere Yönelik Kamu Harcamalarının On Yıllık Seyri”. Çalışma ve Toplum Dergisi, Sayı:52.
- T.C. Yasalar (01.07.2005). 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun, Ankara: Resmi Gazete (25868 Sayılı)
- T.C. Yasalar (13.12.1960). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (25.10.1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (18563 Sayılı)
- 222 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (24.02.1999 Tarih ve 23621 Sayılı)
- 1 Seri No’lu ÖTV Genel Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (05.03.2015 Tarih ve 29286 Sayılı)
- Çocuklar İçin Özel Gereksinim Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik, Ankara: Resmi Gazete (20.02.2019 Tarih ve 30692 Sayılı)
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “Engelliler İçin Vergi Rehberi 2018”. (<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/engellilerrehberi2018.pdf>). Erişim tarihi: 02 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “3.12.2020 Tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.903684 Sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/gib-mevzuat>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “13.03.2020 Tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.291700 sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/gib-mevzuat>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “26.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV. ÖZG.2011.8-305 sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 05 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “12.08. 2020 tarih ve 67630374-135-E.15428 Sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 06 Şubat 2021

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-ÖTV.7-338 Sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/node/89927>). Erişim tarihi: 09 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “50426076-170[4-2016/20-79]-27 Sayılı Özelge” (<https://www.gib.gov.tr/aracin-ozurluluk-de-recesi-80-olan-13-yasindaki-engelli-cugun-adina-tescil-edilmesi-halinde-bah-se>). Erişim tarihi: 10 Şubat 2021
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. “97895701-175.01-561833 Sayılı Özelge. (<https://www.gib.gov.tr/indirimli-bina-vergisi-orani-sifir-uygulamasi-hk-1>). Erişim Tarihi: 11 Şubat 2021