

Türk Vergi Sisteminde Engelli Bireylere Sağlanan Vergisel Ayrıcalıklar ve Değerlendirilmesi

Gazi SONKUR¹

Öz

Engellilik kavramı günümüz koşullarında sadece bir sağlık sorunu olmanın yanında, iktisadi, mali ve sosyal etkileri olan bir olgudur. Bu sebeple özellikle modern toplumlarda engelli bireylerin günlük yaşamda karşılaşması muhtemel güçlüklerin ortadan kaldırılması ve hayat standartlarının iyileştirilerek toplumsal yaşama katılımlarına imkân sağlanması, devletin hukuki, sosyal ve ekonomik görevleri arasında kabul edilmektedir. Türkiye’de de 1982 Anayasasının 61’inci Maddesinde engellilerin korunmaları ve toplumsal yaşama uyumlarının sağlanmasına yönelik tedbirlerin alınması, devletin anayasal görevleri arasında sayılmıştır. Bu bağlamda engellilerin korunması ve toplumsal yaşama intibakının sağlanması amacıyla tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de kamu sosyal harcamaları ve vergi politikaları bir araç olarak kullanılmaktadır. Özellikle engelli bireylerin toplumdaki diğer bireyler karşısındaki rekabet eşitsizliğinin giderilmesinde vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyetler söz konusu maliye politikaları araçlarına örnek olarak gösterilebilir. Bu çalışmada; Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Gümrük Kanunu’nda engelli bireylere yönelik uygulamalar ve sağlanan vergisel avantajlar inceleme konusu yapılmaktadır. İncelenen bu vergi kanunlarında engellilere yönelik avantajlar yer almakla birlikte katma değer vergisinde engellilere yönelik doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Ayrıca diğer vergilerde de gelir vergisinde olduğu gibi engellilik derecesiyle orantılı bir indirim mekanizması oluşturulması vergi adaleti açısından önerilmektedir. Ayrıca OECD ve Türkiye’de engellilere yönelik yapılan sosyal koruma harcamaları karşılaştırıldığında; Türkiye’nin, OECD ortalamasının gerisinde olduğu görülmektedir. Bu durum, Türkiye’de engellilere yönelik sosyal koruma harcamalarının artırılması gerektiği sonucunu doğurmaktadır. Özellikle dünya nüfusunun yaklaşık %16’sının, Türkiye nüfusunun ise %7’sinin engelli olduğu ve bu oranın artarak devam ettiği düşünüldüğünde, kamu kesimi tarafından engellilere yönelik yapılan/yapılacak olan düzenlemelerin önemi de ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Engelli Bireyler, Sosyal Harcamalar, Vergi Politikaları, Muafiyet ve İstisna.*

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sivas/Türkiye, ORCID:0000-0003-4299-0981, e-posta: gazisonkur@cumhuriyet.edu.tr (Sorumlu Yazar)

Evaluation of Tax Advantages for Disabled Individuals in the Turkish Tax System

Gazi SONKUR¹

ABSTRACT

The concept of disability is not only a health problem in today's conditions, but also a phenomenon with economic, financial and social effects. For this reason, especially in modern societies, eliminating the difficulties that disabled individuals are likely to encounter in daily life and improving their living standards and enabling them to participate in social life are recognized among the legal, social and economic duties of the state. In Türkiye, in Article 61 of the 1982 Constitution, taking measures for the protection of persons with disabilities and ensuring their adaptation to social life is listed among the constitutional duties of the state. In this context, public social expenditures and tax policies are used as a tool to protect the disabled and to ensure their adaptation to social life in Türkiye as in the whole world. In particular, discounts, exemptions and exemptions in tax laws can be shown as examples of such fiscal policy instruments in eliminating the competitive inequality of disabled individuals against other individuals in the society. This study examines the practices and tax advantages provided for disabled individuals in Income Tax Law, Special Consumption Tax Law, Motor Vehicles Tax Law, Value Added Tax Law, Real Estate Tax Law and Customs Law in Türkiye. Although there are advantages for the disabled in these tax laws, there is no direct regulation for the disabled in the value-added tax. In addition, it is recommended to establish a discount mechanism proportional to the degree of disability in other taxes as income tax, in terms of tax justice. In addition, when social protection expenditures for the disabled in OECD and Türkiye are compared, it is seen that Türkiye is behind the OECD average. This situation leads to the conclusion that social protection expenditures for the disabled in Türkiye should be increased. Especially when it is considered that approximately 16% of the world population and 7% of Türkiye's population is disabled and this rate continues to increase, the importance of the arrangements made/to be made by the public sector for the disabled becomes evident.

Keywords: *Disabled Individuals, Social Expenditures, Tax Policies, Exemption and Exception.*

¹ Asst. Prof. Dr., Sivas Cumhuriyet University, Faculty of Economics and Administrator Sciences, Sivas/TÜRKİYE, ORCID:0000-0003-4299-0981, e-mail: gazisonkur@cumhuriyet.edu.tr (*Corresponding Author*)

1. Giriş

Engelli kavramı ile “doğuştan ya da sonradan meydana gelen herhangi bir olay nedeniyle fiziksel veya psikolojik yeteneklerini kısmen veya tamamen kaybederek toplumsal hayata katılımı ya da bireysel yaşamını sürdürmekte zorlanan ve bu nedenle korunmaya muhtaç durumda olan bireyler” ifade edilmektedir (WHO, 1980: 143). Günümüzde ise engellilik; fiziksel ve psikolojik eksikliklerin ötesinde iktisadi, mali ve sosyal yönleri de bulunan çok yönlü bir olgu olarak kabul görmektedir. Hatta engelli bireylerin toplum içindeki diğer bireylere göre dezavantajlı durumda olduklarından hareketle özellikle eğitim ve sağlık hizmetlerine erişimde, istihdama katılımı çeşitli eşitsizliklerle karşı karşıya kaldıkları ve bu durumun insan hakları meselesi olduğu söylenebilir. Bu sebeple engelli bireylerin hayat standartlarının iyileştirilmesi ve korunması, aile bireylerinin olduğu kadar kamu kesiminin de asli görevleri arasında kabul edilmelidir.

Dünya Sağlık Örgütü verilerine göre; dünyada yaklaşık %80’lik kısmı gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere 1,3 milyar düzeyinde engelli birey olduğu tahmin edilmektedir. Bu ise dünya nüfusunun yaklaşık %16’sı gibi yüksek bir orana denk gelmektedir (WHO, 2023). Bu oranla birlikte engelli bireyler en büyük azınlık olarak kabul görmektedir (EyDer, 2023: 1). Ayrıca söz konusu engellilerin arasındaki 110 milyon kişinin çok ciddi engele sahip olduğu ve günlük yaşamlarını sürdürmede, eğitim, sağlık, istihdam, ulaşım ve bilişim gibi hizmetlere erişimde büyük zorluklarla karşı karşıya kaldıkları bilinmektedir (Oral vd., 2012: 256).

Dünyanın hemen hemen her yerinde engelli bireyler bulunmakta ve engellilerin sayısının giderek artmaya devam ettiği düşünülmektedir. Bu artış engellilere yönelik yeni sosyal, iktisadi ve maliye politikalarının geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Örneğin; 2022 yılı AB verilerine göre 6 yaş ve üzeri engelli bireylerin %26’sının geçim sıkıntısı yaşayan hanelerde yaşadığı, yine AB engelli nüfusunun yaklaşık %67,1’lik kısmının sosyal harcamalar olmadığı takdirde yoksulluk riski altında olacağı ifade edilmiş ve bu oran sosyal yardımlarla birlikte %20,5 seviyelerine düşürülmüştür (Eurostat, 2022).

Yaşlı, muhtaç veya engelli bireylerin maruz kaldığı eşitsizliklerin giderilmesi veya ekonomik ve sosyal açıdan dezavantajlı kabul edilen bireylerin korunması ve bu bireylerin toplum içinde insan onuruna uygun bir yaşam sürebilmeleri için son yıllarda ulusal ve uluslararası ölçekte birçok düzenleme yapılmış/yapılmaktadır. Türkiye ile birlikte 94 ülkenin imzalamış olduğu BM Engelli Kişilerin Haklarına İlişkin Sözleşme bu konudaki önemli düzenlemelerden birisidir. Bu sözleşme sayesinde sözleşmeyi imzalayan ülkelerde engelli ve engellilere ilişkin önemli bir paradigma değişimi yaşandığı söylenebilir. Benzer şekilde sözleşmeye dayalı olarak kurulan ve sözleşmeye taraf olan ülkelerin engelli haklarının korunması ve uygulanmasına yönelik hayata geçirdikleri uygulamalardan sorumlu Engelli Hakları Komitesinin kurulması da konu hakkındaki önemli gelişmeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de engelli bireylerin toplam nüfus içindeki payı %7 gibi önemli bir paya sahip olmakla birlikte, bu pay artarak devam etmektedir. Engelli bireylerin korunmaları ve toplumsal yaşama entegrasyonlarının sağlanması ve bunun için gerekli önlemlerin alınması devletin anayasal görevleri

arasında yer almaktadır. Bu sebeple engelliler için yapılan transfer harcamaları ile çeşitli vergi istisna ve muafiyetleri önemli politika araçları arasında yer almaktadır.

Bu çalışmanın ilk bölümünde, engelli birey kavramı ile engelli bireylerin topluma intibakları için yapılan harcamalar kısaca açıklanmaktadır. Çalışmanın 2. bölümünde Türkiye’de engelli birey sayılarının gelişimi ve politikaları incelenmektedir. 3. bölümde engellilere yönelik kamu harcamaları tablolar halinde ele alınmaktadır. Çalışmanın son bölümünde ise; çalışmanın özünü de oluşturan farklı vergi kanunlarındaki engelli bireylere sağlanan birtakım vergisel avantajlar ayrıntılı olarak incelenmektedir.

2. Engelli Birey Kavramı

Günlük yaşamda sakat, özürlü, alil, malul, iş göremezlik ve engelli kavramları benzer anlamda kullanılmaktadır. Söz konusu kavramlar pratikte engelli yerine kullanılsa da aralarında bazı farklılıkların olduğu belirtilmelidir. Özürlülük ile daha çok bireylerin fizyolojik veya anatomik yapılarında görülen bir eksiklik ya da anormallik ifade edilirken, sakatlık ile ise daha çok özürlü bireylerin özürlülük nedeniyle bünyelerinde meydana gelen fonksiyon kayıplarına vurgu yapılmaktadır. Genel bir ifadeyle engellilik; “özürlülük veya sakatlık nedeniyle bireylerin normal işlevlerini yerine getirememesi, tamamlayamaması veya eksik kalması” olarak belirtilmektedir (Baykan, 2000: 16). Söz konusu işlev kaybı yaşa, cinsiyete, sosyal ve kültürel faktörlere göre de değişebilmektedir. Ancak olumsuz bir anlam içerdiği gerekçesiyle kullanılmasından kaçınılan “sakat” kelimesi yerini “özürlü” kelimesine bırakırken, kısa bir süre sonra “özürlü” kelimesi yerine “engelli” ifadesi kullanılmaya başlanmıştır (Alemdar, 2021: 29).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere engelli bireyler fiziksel, ruhsal veya zihinsel bazı yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybetmiş kişilerdir. Bireylerdeki bu yetenek kayıplarının doğumla birlikte oluşabileceği gibi, sonradan herhangi bir kaza ya da olaya bağlı olarak gelişmesi de olasıdır. Yani engellilik durumu Spinal Müsküler Atrofi (SMA) hastalığındaki gibi doğuştan olabileceği gibi, düşme, çarpma veya trafik kazası gibi bir olaya bağlı olarak ortaya çıkan uzuv kaybı şeklinde ya da süreç içerisinde kendiliğinden ilerleyen yaş nedeniyle bunama şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Söz konusu sağlık sorunları görünür ya da görünmez; geçici ya da kalıcı, durağan, epizodik ya da dejenere edici; acı verici ya da önemsiz olabilir (WHO, 2011: 8).

Zihinsel engelli, işitme engelli, görme engelli veya ortopedik engelli gibi dünya engellilik tanımlamasında farklı engellilik durumları söz konusudur. Bu sebeple engelliliğin heterojen bir olgu olduğu ifade edilebilir. Doğuştan veya sonradan meydana gelen ve farklı şekillerde/düzeylerdeki yetenek kaybı olan engelli bireyler genel olarak günlük ihtiyaçlarını karşılama veya toplumsal yaşama uyum sağlama konularında genel anlamda zorluklarla karşı karşıya kalan bireylerdir. Genellikle eğitim, sağlık, istihdam, sosyal yaşam, siyasi katılım gibi konularda toplumun diğer bireylerine göre dezavantajlı durumdadırlar. Yani diğer bireylerle karşılaştırıldığında engelli bireylerin eğitim, işgücüne katılım veya istihdam, gelirden ortalama pay alma ve günlük ihtiyaçlarının giderilebilmesi konusunda dezavantajlı

konumdadırlar (Berrigan, vd. 2023: 580). Söz konusu engelli bireylerin içinde bulundukları dezavantajlı konumlarından dolayı ya da karşılaşmaları muhtemel eşitsizlikler nedeniyle mutlaka devlet tarafından korunması ve bunun için gereken önlemlerin alınması gerekmektedir.

Engellilerin yaşamlarının kolaylaştırılması ve toplumsal yaşamın tüm alanlarına tam olarak katılımlarının sağlanması için kamu kesimine önemli görevler düşmektedir. Bu doğrultuda BM tarafından açıklanan 1971 tarihli “Zihinsel Engelli Kişilerin Haklarına İlişkin Bildirge” ve 9 Aralık 1975 tarihli “Engelli Kişilerin Haklarına İlişkin Bildirge” önem arz etmektedir. Aynı şekilde 1975 tarihli BM Engelliler İçin Dünya Eylem Programı ve 1993 tarihli Engelliler İçin Fırsat Eşitliğine İlişkin Standart Kurallar ile 1989 tarihli Çocuk Hakları Sözleşmeleri, engelliler ile ilgili diğer bazı düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler doğrultusunda engelliler ile ilgili politikalarda önemli değişikliklerin olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle “Engelli Kişilerin Haklarına Yönelik Sözleşme” ile birlikte engellilerin dezavantajlı bir grup olarak tanımlandığı, hedeflendiği kategorik ve ihtiyaç tespitine dayalı sosyal programlarla uyumlu bir yaklaşımdan, engelli kişilerin insan haklarının tüm kamu politikası alanlarında hesaba katıldığı bir yaklaşıma geçilmiştir (Yılmaz ve Yentürk, 2017: 59). Bu kapsamda 24 Temmuz 1986 tarihli Avrupa Topluluğunda Engellilerin İstihdamı Konusundaki Tavsiye Kararı, yine Topluluğun 31 Mayıs 1990 tarih ve 90/C160/02 sayılı Konsey İlke Kararı gibi kararlar engellilik olgusunun bir insan hakları sorunu olduğuna ve uluslararası ölçekte ele alınmasına işaret etmektedir. Özellikle engelli bireylerin haklarından tam olarak yararlanabilmeleri, toplumsal ve ekonomik yaşama diğer bireylerle eşit bir şekilde katılabilmeleri için onların güçlendirilmesine yönelik ortaya konan Avrupa Engellilik Stratejisi önemli düzenlemeler arasında yer almaktadır. Gerek BM ve gerekse AB tarafından yapılan bu düzenlemelerin sonucunda aralarında Türkiye’nin de bulunduğu yaklaşık 40 ülkenin mevzuatlarında engellilerin toplumsal yaşama katılımının sağlanması ve pozitif ayrımcılığa yönelik düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

3. Türkiye’de Engelli Sayılarının Gelişimi ve Politikaları

Karmaşık ve çok boyutlu bir kavram olan engelliliğin ölçülmesinde önemli güçlüklerle karşılaşmakta ve bu ölçümlerle ilgili ülkeden ülkeye farklılık arz eden yaklaşımlar bulunmaktadır. Engelliliğin ölçülmesindeki farklılıklar toplanan verilerin amacına ve uygulanmasına, engellilik kavramının nasıl algılandığına, incelemeye konu engelliliğin boyutlarına, tanımlarına, veri toplama yöntemlerine ve işlevsellik beklentilerine göre değişebilmektedir (ASHB, 2011: 4). Kısaca tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de engelli tanımı ve engelliliğe yönelik veri toplama kriterlerinde de son yıllarda önemli değişim yaşanmıştır. Engellilik ile bir organdaki kayıp veya işlevsel bozukluklar gibi tıbbi yaklaşımların yerine, yapılan çalışmalarda bireylerin fonksiyonlarındaki kısıtlılıkların ön plana çıktığı görülmektedir. Türkiye’de yapılan araştırmalarda engellilik görme ve duyma kayıpları ile konuşma, yaşıtalarına göre öğrenme/basit işlemleri yapabilme, hatırlama ve dikkatini toplayabilme ile yürüme, merdiven çıkabilme gibi hareket güçlüğü alanlarında toplanmıştır (ASHB, 2023: 4).

Engelli bireylerin sayılarının doğru olarak tespit edilmesi ve kayıt altına alınması, engellilere yönelik eşitlik, insan haklarına ve farklılıklara saygı, katılım gibi konularda doğru stratejiler geliştirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Türkiye’deki engelli nüfusa ait veriler, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (ASHB) tarafından oluşturulan Ulusal Engelli Veri Tabanında engelli sağlık kurulu raporları dikkate alınarak oluşturulmaktadır. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı’nın Nisan 2023 tarihinde yayımlanmış olduğu Engelli ve Yaşlı İstatistikleri Bülteni’ne göre; sistemde kayıtlı ve hayatta olan engelli sayısı 2.511.950 kişidir. Söz konusu engellilerin 1.414.643 kişisi erkek, 1.097.307’si kadınlardan oluşurken, 775.012’si ağır engelli sınıfındadır (ASHB, 2023: 16). Tablo 1’de görüleceği üzere ülkemizde engelli sayıları nüfusun önemli bir kesimini oluşturmaktadır.

Tablo 1: Engellilerin Engel Gruplarına Göre Dağılımı

Engel Grubu	Kişi Sayısı	Oran (%)
Görme Engelli	215.076	9,53
İşitme Engelli	179.867	7,97
Dil ve Konuşma Engelli	33.686	1,49
Ortopedik Engelli	311.131	13,78
Zihinsel Engelli	385.313	17,07
Ruhsal ve Duygusal Engelli	170.927	7,57
Süreç Hastalık Engelli	917.259	40,63
Diğer Engelli	44.248	1,96

Kaynak: Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (Engelli ve Yaşlı İstatistik Bülteni, 2023: 17) verilerinden yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’e göre, merdiven inip çıkmada sorun yaşayanların %6,6 ile en yüksek düzeye sahiptir. Tablo 2’de görüleceği üzere 2022 yılındaki diğer engellilerin paylarının ise sırası ile %5,1 ile görme engelliler, %4,9 ile yardım almadan yürüyemeyenler, %4,5 ile öğrenme ve hatırlamada güçlük çekenler ve %3,4 ile işitme engelliler olduğu görülmektedir. İlgili dönemde %9,4’lük payı ile yardım almadan merdiven inip çıkmakta güçlük çeken kadınların oranı en yüksek engelli oranı olarak dikkati çekmektedir. Tablodaki önemli sonuçlardan birisi de tüm engelli türlerinin tamamında, engelli kadınların oranlarının engelli erkek oranlarından iki üç kat gibi belirgin bir şekilde yüksek olduğudur.

Tablo 2: Türkiye’de Engellilik ve Yaşlılıkla İlgili Göstergeler, 2012–2022 (%)

Yıllar	Engel Grubu	Görme Engelli	İşitme Engelli	YAY	MİÇ	ÖHGÇ
2012	Toplam	5,5	2,2	4,5	5,3	3,4
	Erkek	4	1,9	2,7	3,1	2,1
	Kadın	6,9	2,5	6,3	7,4	4,7
2014	Toplam	6,9	5,3	7,3	9	6,7
	Erkek	5,1	4,8	4,1	5,1	3,6
	Kadın	8,6	5,8	10,4	12,8	9,7
2016	Toplam	6,9	4,5	6,5	8,7	6,7
	Erkek	5,3	3,9	4	5	3,3

	Kadın	8,6	5	8,9	12,4	10
	Toplam	5,8	4,4	5,5	7,9	5,4
2019	Erkek	4,4	3,8	3,1	4,6	3,3
	Kadın	7,2	5	7,9	11,1	7,4
	Toplam	5,1	3,4	4,9	6,6	4,5
2022	Erkek	3,7	3,1	2,9	3,7	2,9
	Kadın	6,5	3,7	6,8	9,4	6,1

Kaynak: TÜİK, 2023, Türkiye Sağlık Araştırması 2022 <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Turkiye-Saglik-Arastirmasi-2022-49747> verilerinden yazar tarafından oluşturulmuştur.

Engelli ve yaşlı bireylere yönelik insan odaklı ve hak temelli politikalar doğrultusunda; engelli ve yaşlı bireylerin farklı ihtiyaçları gözetilerek toplumsal hayata tam ve etkin katılımı ile bağımsız bir şekilde yaşayabilmeleri için eğitimden sağlığa erişilebilirlikten, bakım ve rehabilitasyona, ekonomiden sosyal hayata katılıma kadar her alanda haklarını etkin kullanmalarını sağlayarak yaşam kalitelerini artırmaya yönelik çalışmaların devam ettiği ifade edilmektedir (Aile Bakanlığı Faaliyet Raporu, 221). Sosyal hukuk devleti olmanın bir gereği olarak engellilerin korunması ve toplum yaşamının tüm alanlarına tam olarak katılımlarının sağlanması için kamu kesiminin kullanmış olduğu en önemli araçlardan birisi de şüphesiz kamu harcamaları ve vergilerdir. Bu sebeple izleyen kısımda söz konusu maliye politikası araçlarına yönelik uygulamalardan bahsedilmesi önem arz etmektedir.

4. Engellilere Yönelik Kamu Harcamaları

Günümüzde engelli veya özel gereksinimi olan bireylerin sosyal, mali ve ekonomik şartlara bağlı olarak yaşam koşulları çoğu ülkede olumsuz etkilenmektedir. Günlük bireysel ihtiyaçların karşılanmasının yanında sadece geçimini sağlama konusunda bile engelli bireylerin, engelli olmayan bireylere göre dezavantajlı konumda oldukları söylenebilir. Bu dezavantajları azaltmaya yönelik kamu harcamaları hastalık, sakatlık ve iş kazası gibi nedenlerle kamu kesimince yapılan harcamaları ifade etmektedir. Bu harcamalar yüksek gelir düzeyine sahip ülkelerde sadece nakdi değil aynı olarak da yapılabilmektedir (Hoynes vd., 2023: 1143).

Kamu kesiminin bireyler arasındaki gelir eşitsizliğinin ve yoksulluğun minimize edilmesi, sosyal dengesizliklerin giderilmesi ve özellikle engellilerin insan onuruna uygun bir yaşam sağlanması için kullanmış olduğu en önemli mali araçların başında sosyal transfer harcamaları gelmektedir (Ertekin ve Hayat, 2022: 82). Sosyal transferler; engellilik veya farklı bir sebeple yoksulluğa düşerek yardıma muhtaç olan bireylere kamu kesimi tarafından farklı isimlerle ve karşılıksız yapılan transferleri ifade etmektedir. Bireylerin engellilik dereceleri, ekonomik durumu, çalışıp çalışamama gibi durumları göz önünde bulundurularak ödenen engelli aylığı, muhtaçlık aylığı ve evde bakım desteği şeklinde yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilebilir.

Türkiye’de engellilere yönelik kamu harcamaları, maluliyet sigortasının uygulamaya konulduğu 1940’ların sonundan, 5378 sayılı Engelliler Kanunu’nun kabul edildiği 2005 yılından bu yana uygulamaya konulan farklı sosyal programlar için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır

(Yılmaz ve Yentürk, 2017: 63). Özellikle Engelliler hakkındaki kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte, engellilere yönelik farkındalığın arttığı ve özellikle bu dönemde engellilere yönelik kamu harcamalarının bir artış trendi içerisine girdiği söylenebilir. Türkiye’de sosyal koruma kapsamındaki harcamaların dağılımına ilişkin olarak Tablo 3 incelendiğinde, engelli/maluller için yapılan kamu harcamalarındaki artış net olarak görülmektedir. 2005 yılında engelli/maluller için yapılan harcamaların toplam sosyal koruma harcamaları içerisindeki payı sadece %2.03 iken, 2010 yılında %2,88, 2015 yılında %3,64, 2020 yılında %3,26, 2021 yılında %3,13 ve 2022 yılında artarak %3,27 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 3: Sosyal Koruma Harcamalarının Yardım Türlerine Göre Dağılımı 2000–22 (Milyon TL)

Yıllar/Harcama	2000	2005	2010	2015	2020	2021	2022
SKHT*	13.496	70.989	148.203	277.950	668.387	805.843	1.291.155
İdari Masraflar	375	1.792	2.205	5.163	10.306	13.249	23.160
SKYT**	13.122	69.197	145.998	272.788	658.081	792.594	1.267.995
HSB***	5.120	24.412	49.429	80.463	175.781	248.111	397.020
Engelli / Malul	360	1.442	4.280	10.124	21.792	25.292	42.333
Emekli / Yaşlı	5.307	32.228	71.725	133.515	301.706	355.068	567.453
Dul / Yetim	1.392	8.205	14.148	32.719	74.296	90.478	150.219
Aile/ çocuk	352	1.790	3.681	8.901	36.789	40.417	83.903
İşsizlik	7	325	1.377	3.139	42.142	26.912	14.412
Sosyal dışlanma	585	795	1.359	3.927	5.575	6.315	12.656

* SKHT: Sosyal Koruma Harcama Toplamı

**SKYT: Sosyal Koruma Yardımları Toplamı

***HSB: Hastalık/Sağlık Bakımı

Kaynak: TÜİK, 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Sosyal-Koruma-Istatistikleri-2023-53560> verilerinden oluşturulmuştur.

5378 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile birlikte engellilere yönelik sosyal programların artırılması, kayıt ve işlemlerin daha doğru ve güvenilir bir şekilde yapılması; yine engelli aylığı, muhtaç aylığı, evde bakım desteği gibi engellilere yönelik sosyal yardımların kapsamının genişletilmesi, artan harcamaların başlıca sebepleri arasında gösterilebilir.

Tablo 4: Engellilere Yönelik Sosyal Koruma Harcamaları/GSYİH (Türkiye-OECD / 2012–2021)

Yıllar	TR	OECD
2012	0,50%	2,00%
2013	0,50%	2,00%
2014	0,50%	2,00%
2015	0,50%	2,00%
2016	0,50%	2,00%
2017	0,50%	1,90%

2018	0,50%	1,90%
2019	0,50%	2,00%
2020	0,50%	2,20%
2021	0,40%	2,00%
2022	0,30%	2,00%

Kaynak: OECD, <https://www.oecd.org/en/data/indicators/public-spending-on-incapacity.html>; TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Sosyal-Koruma-Istatistikleri-2000-2022-53834> verilerinden yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda 4'te, OECD ve Türkiye'de, 2012-2022 yılları arasında GSYİH'den engellilere yönelik yapılan sosyal koruma harcamalarının payı gösterilmektedir. Türkiye'de genel olarak engelliler için GSYİH'nin yaklaşık %0,5 pay ayrılmaktadır. OECD ülkeleri ortalaması ise; GSYİH'nin yaklaşık %2'dir. Türkiye ortalaması OECD'nin altında kalmaktadır. 2021 ve 2022 yıllarında Covid-19 salgınının da etkisiyle, bulaş riskini azaltmak için sokağa çıkma yasağının doğal bir sonucu olarak engelliler için GSYİH'den ayrılan pay %0,3'e gerilemiştir.

5. Türkiye'de Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemeler

Engelliliğin nedenleri farklılık gösterse de tüm dünyada engelli sayısı ve engellilere yönelik farkındalık giderek artmaktadır. Türkiye'de engellilik bazında rapor sayılarına bakıldığında; yıllar itibariyle engelli bireylerin sayılarında bir artış yaşandığı düşünülmektedir (Tablo 6). Bu artışla birlikte sosyal devlet olmanın bir gereği olarak engelli bireylerin korunması ve toplumsal yaşama katılımlarının sağlanması ihtiyacı doğmuştur. Nitekim Anayasanın 61'inci maddesinde engelli bireylerin korunması ve toplumsal yaşama katılımlarının sağlanması, toplumda insan onuruna yaraşır bir hayat seviyesinin sağlanması ve bunun için gerekli teşkilat ve tesislerin kurulması ya da kurdurulması görevi devlete atfedilmiş anayasal bir görevdir. Devlet, bu görevi yerine getirirken sosyal politikaların yanı sıra bazı mali araçlara da başvurmuştur. Bu mali araçlardan birisi de vergisel düzenlemelerdir. Bu doğrultuda Türk Vergi Sisteminde de engelli bireylerin sosyal ve ekonomik yaşama katılımlarının sağlanması, hakça ve insanca bir yaşam sürmelerine destek olunması amacıyla bazı vergi kanunlarında engelliler lehine düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Yapılan bu düzenlemeler eşitlik ilkesine aykırı kabul edilmemektedir.

5.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Gerçek kişilerin takvim yılı içerisindeki safı gelirlerinin vergilendirilmesi için yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK), engelli bireylerin korunması ve toplumsal yaşama daha kolay katılımlarının sağlanması amacıyla engellilik indirimine yer verilmiştir. Engellilik indirimi kanunda belirtilen düzeyde engeli bulunan ücretli ve serbest meslek kazanç sahiplerine belirli oranda pozitif ayrımcılık sağlayan bir indirimdir. Bu indirim ücretli veya mesleki kazanç sahiplerinin kendi engellilik halleri ile birlikte eş, çocuk, anne ve baba gibi bakmakla yükümlü olunan kişilerin engellilik halleri ile basit usulde vergiye tabi olan vergi mükellefleri için de aynı şekilde uygulanmaktadır. Engelli

mükelleflerin engellilik derecelerinin tespiti ve engellilik indiriminin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirlenmektedir.

GVK'nın 31'inci maddesine göre; çalışma gücünü en az %80 düzeyinde kaybetmiş olan ücretli veya meslek erbabı birinci derecede, çalışma gücünü en az %60 düzeyinde kaybetmiş olanlar ikinci derecede ve çalışma gücünü en az %40 düzeyinde kaybetmiş olanlar ise üçüncü derecede engelli olarak kabul edilmekte ve engel derecesine göre belirli miktarlarda vergi indirimlerinden yararlanmaktadırlar. Vergi politikalarının sosyal amacına uygun olarak sağlanan bu avantaj engelliler lehine pozitif bir ayrım olarak kabul edilmelidir. Buna göre ücretli, serbest meslek kazanç sahibi veya basit usulde vergiye tabi mükelleflerin engellilik indiriminden yahut vergi avantajından yararlanabilmesi için, kendisinin veya bakmakla yükümlü olduğu kişilerden birisinin çalışma gücünün asgari %40 düzeyinde kaybedilmiş olduğuna ilişkin sağlık raporunun olması gerekmektedir. Engellilik raporunun ise Sağlık Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş olan hastanelerin birisinden alınarak müracaat formları ve çalıştığına ilişkin kurumdan alınan belge ile birlikte illerde Defterdarlıklara, ilçelerde ise Mal Müdürlüklerine müracaat edilmesi gerekmektedir. Buna göre çalışma gücünü asgari %40 ve üzeri oranda kaybedenler GVK'ya göre engelli kabul edilerek aşağıdaki tabloda belirtilen engel derecelerine göre aylık veya yıllık vergi indirimlerinden yararlanırlar. Yani engellilere yönelik vergi indiriminden yararlanılabilmesinin ön koşulu asgari %40 engeli olan engellilerin, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak başvuruları ile mümkündür.

Tablo 5: 2025 Yılı Engellilik İndirimi

Kayıp Düzeyi	Mükellefin Engel Derecesi	Aylık Engellilik İndirimi Tutarı	Sağlanan Vergi Avantajı (Aylık TL)	Sağlanan Vergi Avantajı (Yıllık TL)
En Az %80	1. Derecede Engelli	9.900	1.485	17.820
En Az %60	2. Derecede Engelli	5.700	855	10.260
En Az %40	3. Derecede Engelli	2.400	360	4.320

Kaynak: GVK m.31'e göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

2025 yılında çalışma gücünü asgari %80 ve üzeri derecede kaybeden bir ücretli için aylık gelirinden 9.900 TL indirim sağlanmaktadır. Ancak mesleki kazanç sahibi ile basit usulde vergilendirilen engelli mükelleflerin kazançlarının yıllık olarak hesaplanmasından dolayı, engellilik indirimi birinci derecede engelliler için (9.900X12) 118.800 TL olarak uygulanacaktır. Yapılan bu indirim ile birlikte birinci derecede engeli olan bir mükellef (vergi oranının %15 olduğu varsayıldığında) lehine aylık 1.485 TL, yıllık ise 17.820 TL vergi avantajı sağlanmış olacaktır. İkinci derecede engeli olan ücretli veya mesleki kazanç sahipleri ise aylık 855 TL yıllık 10.260 TL vergi avantajından yararlanırken, üçüncü derecede engelliler için ise aylık 360 TL, yıllık 4.320 TL vergi avantajından yararlanmalarına imkan sağlanmaktadır. Söz konusu engelli indirimi birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde sadece bir defaya mahsus olmak üzere en yüksek ücret gelirin'e uygulanabilir. Kısaca mükellefin kendisi

engelli ise bu indirimden bir defa, eş, çocuk ve anne baba gibi bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında asgari %40 engeli olan varsa engelli kişilerin sayısı kadar yukarıda belirtilen tutarlarda engellilik indirimi uygulanır (Sarılı, 2021: 74). Diğer bir ifadeyle, indirimden faydalanacak kişi sayısının birden fazla olması halinde, indirim miktarı her biri için ayrı ayrı belirlenerek, indirim uygulamasında bu durum toplu olarak dikkate alınır (Işık, 2013: 3). Ancak söz konusu engellilik indiriminden sadece tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yararlanabileceği, engelli dar mükelleflerin engellilik indiriminden yararlanamayacağını belirtmek gerekmektedir.

Engelli bireylere tanınan vergisel avantajlar tutar bazında ve yıllık açlık, yoksulluk tutarları, enflasyon rakamları gibi makro ve mikro göstergeler bağlamında değerlendirildiğinde, söz konusu tutarların düşük kaldığı ve bürokratik işlemlerin veya prosedürlerin uzun ve zahmetli olabildiği söylenebilir. Bu bağlamda gelir vergisi mevzuatında, engellilik dereceleri, indirim tutarları veya yararlanılacak vergi avantajları kriterleri bakımından engelliler lehine düzenlemeler yapılması önem arz etmektedir.

Tablo 6: Engellilik Derecesi Bazında Rapor Sayıları

Yıllar	%0 - 39	%40 - 59	%60 - 79	%80 - 100	Toplam
1981	783	882	165	299	2.129
1985	1.941	1.629	432	336	4.338
1990	2.863	2.012	459	351	5.685
1995	2.141	1.244	270	288	3.943
2000	3.491	4.340	996	1.237	10.064
2005	4.036	8.551	2.349	2.508	17.444
2010	7.053	8.258	4.282	2.713	22.306
2011	7.625	11.756	5.819	3.673	28.873
2012	7.668	14.189	6.678	4.151	32.686
2013	7.168	20.626	9.249	5.415	42.458
2014	7.595	23.272	9.691	5.564	46.122
2015	8.145	25.601	10.911	6.702	51.359
2016	9.514	26.666	10.911	7.543	54.634
2017	13.893	31.889	12.798	8.705	67.285
Genel Toplam	174.161	283.764	106.794	81.660	646.379

Kaynak: GİB Vergi istatistikleri, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm verilerinden yazar tarafından oluşturulmuştur.

Toplumdaki engelli bireylerle engelsiz bireyler arasındaki rekabet eşitsizliğinin giderilmesi, fiziksel ve ekonomik açıdan güçsüz bireylerin korunarak içinde bulundukları koşulların iyileştirilmesi sosyal devlet olmanın bir gereğidir. GVK'da yer alan engellilik indirimi de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Türkiye'de kamu harcamalarından yararlanan engelli sayılarında olduğu gibi, gelir vergisi ve diğer vergi indirimlerinden yararlanan engelli sayılarındaki artış da dikkat çekmektedir. Tablo 6'da Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlamış olduğu son verilere göre; 1981-2017 yılları arasında engelli bireylerden

646.379 adet farklı engel derecelerine sahip sağlık raporu beyan edildiği görülmektedir. Söz konusu raporlular arasında erkek engelli bireylerin oranı %56 ile kadınlardan daha yüksek bir düzeydedir.

Engelli bireylerin gelir vergisi indiriminden yararlanabilmeleri için asgari üçüncü derecede engelli, yani kendisinin veya bakmakla yükümlü olduğu kişilerden birinin en az %40 engelli raporuna sahip olması gerekmektedir. Engel derecelerine göre beyan edilen raporlar incelendiğinde en çok engel durumunun yaklaşık %43,9'lük pay ile üçüncü derecede engellilerin oluşturduğu görülmektedir. Yani gelir vergisi indiriminden yararlanan engelli bireylerin %43,9'luk kısmı ya da yarıya yakınının çalışma gücü kayıp oranı %40 ile %59 arasındadır. Aynı dönemde ikinci derecede engelli ya da çalışma gücünün %60 ile %79'unu kaybedenlerin oranı %16,5, birinci derecede engelli ya da çalışma gücünü %80 üzerinde kaybedenlerin oranı ise %12,6'dır. Gelir vergisi indiriminden yararlanamayan %40'dan az engelli bireyler ise toplam raporluların yaklaşık %27'sini oluşturmaktadır. Aynı dönem içerisinde rapor sayılarındaki en çok artışın ise 2012 yılında gerçekleştiği dikkat çekmektedir (Tablo 6).

Engellilerin başvurularını kolaylaştırmak adına 2018 yılından itibaren İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden yani dijital ortamda başvuru alınmaya başlanmıştır. Ankara, Kütahya, Kırıkkale ve Isparta Defterdarlıklarında pilot olarak başlanılan bu uygulama 2021 yılından itibaren tüm illeri kapsayacak şekilde genişletilmiş ve 2023 yılında 88.106 adet başvurunun 69.106'sı Elektronik Vergi İndirim Sistemi üzerinden alınarak sonuçlandırılmıştır (GİB Faaliyet Raporu, 2023: 110).

5.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

yaşamlarının kolaylaştırılarak iktisadi ve sosyal yaşama katılımlarına yardımcı olunabilmesi amacıyla yapılan diğer bir düzenleme ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Diğer İstisnalar başlıklı 7'inci maddesinin 2. bendinde yer alan düzenlemedir. Söz konusu düzenlemede engelli bireylerin kanuna ekli II. sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi motorlu araçların ilk iktisapları özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Ancak söz konusu istisnaların malul veya engellilere otomatik olarak uygulanmadığı, bunun için kanunda belirtilen bazı prosedürel işlemlerin tamamlanması gerektiği belirtilmelidir. Her şeyden önce istisna uygulamasında görme, duyma ya da ortopedik engel sebebinin hiçbir önemi bulunmamaktadır. Ancak engellilere yönelik istisna uygulaması engellilik oranlarına göre farklılık gösterebilmektedir (Sarılı, 2021: 361). Yani engellilik oranı %90 ve üzerinde olanlar ile %90'ın altında olanlar arasındaki istisna uygulamasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre;

- Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan ve motor silindir hacmine bakılmaksızın 2025 yılı için Özel Tüketim ve diğer tüm vergiler dahil satış bedeli 2.290.200 TL'yi aşmayan binek otomobiller ile panelvan, pick-up, arazi taşıtları, jeep gibi araçlar ile,
- Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya özel ve motor silindir hacmi 2800 cm³ ve altında olan panelvan, kamyonet pick-up gibi araçlar ile

- Gümrük Tarife Cetvelinin 87.11 tarife pozisyonundaki motosikletler, engel derecesi %90 ve üzerinde olan engelliler için on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisapları ÖTV'den müstesna edilmiştir (4760 sayılı ÖTV Kanunu, m. 7). Söz konusu araçları engellinin kendisinin kullanma şartı aranmadığı gibi, taşıtta herhangi özel bir düzenek ya da tertibat yapılması da öngörülmemiştir. Ancak kural olarak engelli tarafından kullanılamayacak ve istisnadan yararlanılarak alınan araçların, engellinin sürekli istifadesine sunulması gerekmektedir (GİB Engelliler İçin Vergi Rehberi, 2024: 34). Yine 2025 yılı için aracın bedeli Özel Tüketim Vergisi ve diğer tüm vergiler dahil 2.290.200 TL'yi aşmamalıdır.

Madde metninden anlaşılaçağı üzere engellilik oranı %90'ın altındaki engelliler ise (engellilik oranları %40-89 arasındaki engelliler) ÖTV istisnasından yararlanabilmeleri için araçların özel düzenek ya da tertibatlarla engel durumlarına uygun hale getirilmiş olmaları gerekmektedir. Yani %90'dan daha az engeli olanların ÖTV istisnasından yararlanabilmeleri, taşıtın özel tertibatla doğrudan engelli tarafından kullanılabilir şekilde dizayn edilmesi şartına bağlıdır. Aksi takdirde istisnadan yararlanılabilmesi söz konusu değildir. Buna göre araçları hareket ettiren aksam olarak kabul edilen debriyaj, fren, gaz pedalları veya vites koluna, ilk iktisabından önce engellilik durumuna uygun özel tertibatın sabitlenmesi gerekmektedir (Binici ve Varıcı, 2018: 72). Örneğin sol el veya kolundan engelli olanlar için manuel vites kolunun engelliliğe uygun olarak direksiyona monte edilmesi ya da tadile edilmesi, yahut aracın fabrika çıkışında vitesin direksiyonun sağ tarafına sabitlenmesi özel tertibat olarak kabul edilebilir (ÖTV Genel Tebliğı, 2015). Yine manuel aracı kullanamayacak şekilde kol veya bacağı ampute edilen bir engelli için otomatik vitesli taşıtlar, özel tertibatlı araç olarak kabul edilerek ÖTV istisnasından yararlanabilir. Ancak her halükârda istisnadan yararlanılabilmesi için, taşıtların hareket aksamında özel tertibat gerektirecek nitelikte bir engelin olması ve yapılan özel tertibatın da engel durumuna uygun olması şarttır. Ayrıca engellinin kullanabileceğı şekilde özel tertibat yaptırılan araçların ÖTV istisnasından yararlanabilmesi için, engellinin tam teşekküllü devlet hastanesinden alınmış sağlık raporu ile birlikte, engellilerin taşıt kullanımı için düzenlenen H sınıfı sürücü belgesinin ibrazı da zorunludur.

İlk iktisap ile birlikte ÖTV istisnasından yararlanılarak alınan araçları kullanacak kişiler bakımından da birtakım kısıtlamalar öngörülmüştür. Buna göre doğrudan engelli tarafından kullanılmak üzere özel tertibat yaptırılan araçlar, engelli ile birlikte engellinin eşi, üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlarından bir sürücü ya da noter tarafından düzenlenmiş iş sözleşmesine göre çalıştırılan bir sürücü tarafından ve ancak engellinin bulunduğu il sınırları içerisinde kullanılabilir. %90'ın üzerinde olanlarda bu kısıtlama bulunmamaktadır. Ayrıca istisnaya konu edilen araçlar ilk iktisaplarından itibaren on yıldan önce elden çıkarıldığında da istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Ancak deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz duruma gelen araçların hurdaya ayrılmaları halinde, ilk iktisabından itibaren on yıl geçmemiş olsa da aynı şartlarda başka bir aracın ilk iktisabında yine ÖTV istisnasından yararlanabilir (Sarılı, 2024: 375). Yine engellinin ölümü halinde de mirasçılarının adına

kayıt ve tescil olan araçlara intikal nedeniyle ÖTV tahakkuk ettirilmez. İstisnaya konu araçların engellinin günlük yaşamlarının kolaylaştırılması amacıyla getirilen bir düzenleme olması nedeniyle, ortaklık şeklinde yapılacak araç alımlarında ÖTV istisnasından yararlanılamayacağı da belirtilmelidir.

5.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

bağlanması, söz konusu bireylerin hayatlarının kolaylaştırılarak topluma kazandırılması ve yaşam kalitelerinin artırılmasında önemli bir yere sahiptir (Karadeniz, 2017: 137). Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi uygulamalarında engelli bireylere sağlanan vergisel avantajlardan bir diğeri ise Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun istisnalar başlıklı 4/c maddesinde yer alan düzenlemedir. Buna göre “engellilik oranı %90 ve üzerinde olan malûl ve engellilerin kendi adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğ er malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtları” MTV’ den istisna edilmiştir. Söz konusu istisna ile engelli bireylerin gündelik yaşamlarında ulaşım la ilgili karşılaşmaları muhtemel zorlukların minimize edilerek, sosyal devlet anlayışının gereği olarak toplumsal yaşama katılımlarının artırılması amaçlanmaktadır. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere MTV istisnasından yararlanacak olan engelli bireyler, %90 ve üzerinde engeli olan bireyler ve %90’ın altında engeli olanlar diğ er engelliler şeklinde sınıflandırılarak iki farklı uygulamaya gidilmiştir. Buna göre %90 ve üzerinde maluliyeti veya engeli olup, bu durumunu tam teşekküllü bir devlet hastanesinden alınmış bir sağlık raporu ile belgeleyenler kendi adlarına kayıt ve tescil etmiş oldukları taşıtlar için motorlu taşıtlar vergisi ödemeyeceklerdir. Söz konusu araçların motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için her bir özel tertibat veya düzenek aranmamaktadır (Arıkan vd., 2018: 135). Yine malul veya engellinin doğuştan veya sonradan hangi sebeple engelli olup olmadığına bakılmamakta, taşıtın bizzat adına tescil edilen engelli tarafından kullanılma şartı aranmamaktadır.

Ancak sağlık kurulu raporu ile belgelendirilmiş rapor oranı %90’ın altında olan engelli bireylerin adlarına kayıt ve tescil ettirmiş oldukları taşıtların motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanabilmeleri için, taşıtların kendi engel durumlarına uygun özel bir tertibatlı olması veya sonradan özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmaktadır. Aksi durumda motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanmaları söz konusu olamayacaktır. Bununla birlikte istisnadan yararlanacak kişinin tam teşekküllü sağlık kurulu raporu ile birlikte, engel durumuna uygun özel tertibatlı veya sonradan özel tertibatlı hale getirilmiş araçlardan olduğuna dair “Motorlu Araç Tescil Belgesi” nin onaylanmış örneği ile “Araçlar İçin Teknik Belge” ve “Proje Raporu” nun MTV İstisna Bildirim Formu ile birlikte taşıtın kayıtlı olduğu yerleşim yerindeki vergi dairesine başvurusu gerekmektedir. Diğ er taraftan sadece sol alt ekstremitede (bacak) engeli olan bireyler, kendi adlarına tescil ettirdikleri otomatik taşıtlar için özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın MTV istisnasından yararlanabilmektedirler.

Engelli bireylerin engel derecelerine bakılmaksızın Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasından yararlanabilmeleri için dikkat etmeleri gereken konulardan birisi de rapor süreleri ile ilgilidir. Çünkü istisnadan yararlanmak için süreli sağlık raporu ibraz eden malul veya engelliler ancak rapor geçerlilik

süresince istisnadan yararlanabilmektedirler. Bu sebeple istisna uygulamasının devam edebilmesi için engelli raporlarının süresinin bitiminden önce yenilenerek ilgili vergi dairesine ibraz edilmeleri gerekmektedir (Okur, 2014: 93). Yine malul veya engelli olmaları nedeniyle ilk iktisaplarında ÖTV istisnasından yararlandıkları taşıtlar için, MTV istisnasından da yararlanabilmeleri amacıyla aynı şekilde sağlık kurulu raporu, araca ait teknik belge ve proje raporu ile birlikte ilgili vergi dairesine müracaatları gerekmektedir (MTV 40 No’lu Genel Tebliğ). Malul veya engelli bireylerin istisna uygulamalarından yararlanabilmeleri için dikkat edilmesi gereken diğer bir konu ise ilgili taşıtlara birlikte sahip olunması halinde ortaya çıkmaktadır. Yani malul veya engelli bir bireyin engelsiz bir birey ile birlikte alacakları ve kullanacakları taşıtlarda MTV istisnasının uygulanabilirliğidir. Malul veya engelli bireylere tanınan MTV istisnasındaki asıl amaç, sadece söz konusu bireylerin sosyal hayata katılımının artırılarak günlük yaşamlarını kolaylaştırmak olup bu sebeple malul veya engelli ile birlikte hisseli olarak alınan ve tescil ettirilen taşıtlar için istisna uygulaması söz konusu değildir (Aydoğan, 2023: 213). Buna uygun olarak ayrıca prosedürel ve bürokratik işlemlerin engelli vatandaşlar bakımından sadeleştirilmesi/basitleştirilmesi de önem arz eden diğer bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.4. Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

Gelir vergisi, özel tüketim vergisi ve motorlu taşıtlar vergisinde olduğu gibi Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’nda da engelli bireylere toplumsal eşitlik sağlanarak, bireylerin yaşamlarının kolaylaştırılması ve toplumsal hayata etkin bir şekilde katılımlarının sağlanması amacıyla bazı düzenlemeler yapılmıştır. 3064 sayılı kanunda ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların ithalatı KDV’ye tabi tutulmuştur. Ancak engellilerin sağlık, eğitim ve meslekleri ile günlük yaşamlarının kolaylaştırılması için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereçler ve engellilere özel bilgisayar programları istisna kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme ile engelli bireylerin günlük yaşamlarının kolaylaştırılması için üretilen ürünlerin teslimlerinde ortaya çıkan KDV istisna edilerek, engelli bireylere ekonomik ve mali açıdan bir avantaj sağlanması amaçlanmıştır. Ancak bu avantajın engelli bireylerin sadece sağlık hizmetleri, kullandıkları tıbbi cihazlar ve eğitimleri ile ilgili bazı araç ve gereçlerle sınırlı olduğu düşünüldüğünde söz konusu mal ve hizmetlerin kapsamının genişletilebilmesi bir öneri olarak düşünülebilir.

KDV’de engelliler için uygulamaya konulan istisnalar toplumsal eşitlik ve adaletin sağlanmasıyla yakından ilişkilidir. Yani günlük yaşamda engellilerin çeşitli engellerle karşılaştıkları ve bu engellerin eşit fırsatlar elde etmelerini zorlaştırdığı görülmektedir. KDV istisnası olarak ifade edilen istisnalar ile engellilerin karşılaştığı zorlukların hafifletilerek toplumsal hayata eşit ve adil bir şekilde katılımın teşvik edilmesinin amaçlandığı söylenebilir. Ancak KDV Kanunu’nda engellilerin özel gereksinimleri için özel olarak üretilen her türlü araç ve gereç istisna kapsamına alınırken, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmemelidir (Eren ve Aksu: 2012: 39). Kısaca kanunda belirtilen ve engelliler için özel olarak üretilen araçlar kapsamında görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinası, kabartma klavye, ortopedik engellilerin kullandığı tekerlekli sandalyeler, ortoz-protez gibi araçlar ve engelliler için tasarlanmış özel bilgisayar programları gibi araçlar engellilerin sağlık, eğitim ve meslekleri ile günlük

yaşamlarında kullanılmak üzere üretilmiş özel araç ve gereç kapsamında değerlendirilmelidir (Yayman ve Çımat, 2012: 308). Kanun lafzından binek araçlarda olduğu gibi başlangıçta engelliler için özel olarak üretilmeyen ama sonradan engelliler tarafından kullanılan araç ve gereçlerin de istisnadan yararlanmaları söz konusu değildir.

5.5. Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Toplumdaki engelli bireylerin mali yüklerinin azaltılarak yaşamlarının kolaylaştırılması adına yapılan düzenlemelerden birisi de 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan indirimli oran uygulamasıdır. Engellilerin yaşam maliyetlerinin azaltılması amacıyla brüt 200 m²'yi geçmeyen tek mesken sahibi engellilerin (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) emlak vergisi oranını sifıra kadar indirmeye 2017 yılındaki Anayasa değişikliğiyle Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmıştır.

Yani engelli bireylerin 200 m²'den küçük tek bir meskenleri olması durumunda Emlak Vergisi oranı sıfır olarak uygulanmaktadır. Engellilerin söz konusu Emlak Vergisi avantajlarından yararlanabilmeleri için, engel durumlarını tam teşekküllü devlet hastanelerinden almış oldukları sağlık raporu ile belgelendirmeleri zorunludur (Işık, 2013: 5).

Engelli bireylerin sıfır oranlı emlak vergisi uygulamasından yararlanabilmeleri için, söz konusu binalarda bizzat kendilerinin ikamet etmelerine gerek olmayıp, vergiye konu tek bir binanın kiraya verilmesi halinde de sıfır oranlı emlak vergisi uygulamasından yararlanabilmektedir. Yine söz konusu indirimden yararlanabilmek için engellilerin düşük gelirleri olmalarına ilişkin bir koşul da bulunmamaktadır (Arıkan vd., 2018: 134). Bu durum sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak engelli bireyler için uygulanan diğer bir vergisel avantaj olarak kabul edilmelidir. Engelli bireyler hisse şeklinde de olsa tek bir meskene sahip olması koşuluyla aynı indirimden yararlanabiliyor iken; birden fazla konutta hissedar olmaları veya birden fazla konuta sahip olmaları, vergiye tabi konutun 200 m²'yi aşması veya belirli bir zamanda dinlenme amacıyla kullanmış oldukları yazlık benzeri konutların sıfır oran uygulamasından yararlanmaları söz konusu değildir (Işık, 2013: 5).

5.6. Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167/12-a maddesinde malul ve engellilerin kullanımına sunulan eşyaların gümrük vergisinden istisna edildiği görülmektedir. Bu istisnaların özellikle engellilerin kullanacağı araçlar ile protez, ortoz gibi tıbbi malzemelerin üzerinde yoğunlaştığı belirtilmelidir. Kısaca istisnadan yararlanacak eşyaların özellikle malul veya engellilerin ağırlıklı olarak günlük yaşamlarında kullanacakları ve bu sayede günlük yaşamlarının kolaylaştırılmasına yönelik eşyalar olduğu belirtilmelidir. Ağırlıklı olarak engellilerin günlük yaşamlarında kullanılan ve Gümrük Vergisi istisnasından yararlanabilecek eşyalar kısaca aşağıdaki şekilde özetlenebilir (GİB, 2024).

- *Görme engelliler dışındaki malul ve engellilerin günlük yaşamlarını sürdürebilmek için kişisel kullanımlarına uygun olarak üretilen ve engelli kişilerin bizzat kendileri tarafından

veya engelli kişilere yardım sağlanması amacıyla yönelik olarak vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile resmi kurumlara karşılıksız gönderilen ve ücretsiz dağıtılmak üzere belirtilen dernek, vakıf ve resmi kurumlar tarafından serbest dolaşıma sokulan motorlu veya motorsuz koltuk, bisiklet ve diğer eşyalar,

- *Yukarıda belirtilen dernek ve vakıflar ile Sağlık Bakanlığınca yetki verilenler tarafından ithal edilen, malul ve engellilerin toplu olarak taşınmasına yönelik motorlu kara nakil araçları ve inip binmeyi kolaylaştırıcı tertibatları,
- Gümrük idaresine sunulduğu tarihte, kayıt ve model yılı dahil, üç yıldan eski olmamak şartıyla;
 - Özellikle engellilerin kullanması için üretilen ve hareket ettirici özel tertibatı olan ve yine bu kişilerce serbest dolaşıma sokulan, motosiklet ve silindir hacmi 1600 cc. 'ye kadar olan otomobiller,
 - Ortopedik engelleri nedeniyle bizzat malul ve engelli kişi tarafından kullanılamayan, ancak engelli kişinin araca binmesi, inmesi ve taşınmasını kolaylaştırıcı düzeneğe sahip, yine malul ve engellilerin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrı hısımlarından bir sürücü veya kişi ile iş akdine bağlı olarak istihdam edilen sürücü tarafından kullanılan vasıtalar;
 - 87.02 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan minibüsler,
 - -Sürücüsü dahil altı ila dokuz oturma yeri olan, engellilerin rahatça taşınabilmesine uygun tavan yüksekliğine sahip motorlu kara nakil vasıtaları gümrük vergilerinden istisna edilmiştir.

Kısaca engelli tarafından kullanılacak otomobillerin silindir hacmi 1600 cc'den düşük ve özel olarak imal edilmiş hareket tertibatı olmalıdır. Arazi araçları istisna kapsamı dışında tutulurken, motosikletler de aynı şekilde ithal edilirken engellilerin kullanabileceği şekilde özel olarak imal edilmesi halinde gümrük vergisinden istisna kapsamında yer alacaktır. Ayrıca malul veya engelliler özelinde tanınan bu istisna ve muafiyetler, yukarıda belirtilen eşyalarla birlikte getirilen yedek parça ve aksesuarlar için de geçerli olacaktır (Işık, 2013: 6; Yayman ve Çımat, 2012: 308-309; Keskin ve Terzioğlu, 2023: 129).

Yukarıda açıklanan vergilerle birlikte, korumalı işyerlerinde sağlanan teşvikler de malul ve engelliler için bir pozitif bir ayrımcılık olarak kabul edilebilir. Çünkü işgücü piyasasında çalışma imkânı sınırlı olan zihinsel veya ruhsal engelli bireylere istihdam ortamı oluşturulması için teknik ve mali yönden desteklenen korumalı işyerleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi indiriminin yanında Çevre Temizlik Vergisinden muaf kuruluşlardır (Aile Bakanlığı, 2024). Ayrıca bu işyerlerinde engellilerin işsizlik sigortası ve işveren primleri ile her ay maaşlarının belli bir oranının hazineden karşılanması, engellilerin hayat standartlarının iyileştirilmesinde önemli bir katkı olarak kabul edilmelidir.

6. Sonuç

Malul veya engelli kavramı ile doğuştan veya herhangi bir olaya bağlı olarak sonradan meydana gelen nedenlerle psikolojik veya fizyolojik yeteneklerin kaybedilerek toplumsal hayata uyum sağlamakta güçlük çeken kişiler ifade edilmektedir. Bu kişilerin özellikle sağlık, eğitim ve istihdam gibi günlük hayatın olağan akışında diğer bireylerle karşılaştırıldıklarında dezavantajlı olarak kabul edildiği ve bu nedenle pozitif ayrımcılığa tabi tutulabilmesi genel kabul görmektedir. Bu sebeple dünyada sayıları 1,3 milyar düzeyinde olan malul veya engelli bireylerin haklarının korunarak hayat standartlarının iyileştirilmesi ve toplumsal yaşama uyumlarının sağlanması demokratik yönetimlerde devletin asli görevlerinden birisi olarak kabul edilmelidir. Söz konusu görevin ifasında kamu harcamaları ve vergi politikaları kamu kesimi tarafından kullanılan en önemli araçlardır.

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de azımsanmayacak sayıda engelli birey bulunmaktadır. Engelliliğin sebepleri ihmal, cehalet, yoksulluk, batıl inanç gibi nedenlerle ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de engelli bireylerin sayısı artarak devam etmektedir. Ancak bir toplumda malul veya engelli bireylerin yaşamlarının kolaylaştırılarak dezavantajlarının minimize edilmesi gelişmiş bir toplum olmanın gereğidir. Bu kapsamda malul veya engellilerin korunarak toplumsal uyumlarının sağlanması için gereken tedbirlerin alınması yükümlülüğü anayasal çerçevede devlete atfedilmiştir. Bu kapsamda AB Uyum Müktesebatına uygun olarak önemli adımlar atıldığı bilinmektedir. Özellikle Özürlüler İdaresi Başkanlığının kurulması, Engelliler Kanunu’nun çıkarılması, Engelli Haklarına İlişkin sözleşmeler ile artan sosyal harcamalar ve vergi kanunlarındaki pozitif ayrımcılığa yönelik düzenlemeler oldukça önemlidir. Merkezi Yönetim Bütçe kapsamında engellilere yönelik harcamalar hastalık, sakatlık ve iş kazası nedeniyle yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır. Bu kapsamda yapılan harcamalar 2005 yılında yapılan toplam sosyal harcamaların %2,03’ünü oluştururken, 2022 yılına gelindiğinde artarak %3,27 seviyelerine ulaşmıştır. Aynı dönemde 520.000’i erkek olmak üzere toplam 858.000 kişiye engelli/malul maaşı bağlanmıştır.

Engellilerin korunması için sosyal harcamalar ile birlikte vergi politikaları da etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Anayasa’da herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu vurgulansa da; Gelir Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ile diğer bazı vergi kanunlarında engellilerin ekonomik zorlukların üstesinden gelebilmeleri için vergi muafiyet ve istisnaları ile belirli giderlerinin vergiden indirilmesi şeklinde bazı avantajlara yer verildiği görülmektedir. Bu düzenlemeler anayasanın eşitlik ilkesine aykırı kabul edilmemektedir. Amaç engellilerin ekonomik ve toplumsal yaşama katılımlarının artırılarak toplumsal eşitliğin tesis edilmesidir. Bu doğrultuda gelir vergisinde engelli bireylerin engellilik derecelerine uygun olarak belirli oranda indirim yapılmasına imkân sağlanmış ve bu sayede engellilerin vergi yükü hafifletilerek, engelsiz bireyler karşısında bir avantaj sağlanması amaçlanmıştır. Bu avantaj sadece engellinin kendisi için değil, aynı zamanda bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleri için de aynı şekilde uygulanarak belirli oranda finansal destek sağlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu düzenleme engellilere önemli bir avantaj olsa da, engellinin aylık bütçesi içerisinde sembolik kaldığı görülmektedir.

Örneğin 2025 yılında %40-59 düzeyinde engeli bulunan bir engelli, aylık 2.400 TL engelli indiriminden yararlanacaktır. Bu uygulama ile gelir vergisi oranı %15 olarak hesaplandığında aylık 360 TL ve yıllık 4320 TL indirim elde ederek diğer mükellefler karşısında vergisel avantaj sağlamış olacaktır.

Türkiye’de engellilerin rekabet eşitsizliğinin minimize edilerek günlük yaşama uyumlarının sağlanması için yapılan önemli düzenlemelerden birisi de ÖTV ve MTV kanunlarında yer alan düzenlemedir. Bu düzenleme ile engellilik oranı %90 ve üzerinde olanlar ile engellilik durumuna uygun olarak kendi adlarına kayıt ve tescil ettirdikleri araçlara özel düzenek yaptıranlar vergiden istisna edilmiştir. Ancak söz konusu istisnaya KDV’de yer verilmemiş olması dikkati çekmektedir. Yani engelli bireylerin günlük yaşamlarının kolaylaştırılması amacıyla üretilmiş özel araç ve gereçler KDV istisnasına tabi tutuluyorken, araç alımları istisna kapsamına alınmamıştır. Yine sadece %90 ve üzerindeki engeli olanlar üzerinde istisna uygulaması vergi adaleti açısından tartışılabilir konudur. Tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi engel derecelerine uygun olarak farklı indirim ve istisna oranlarının belirlenmesi, daha fazla engellinin bu indirimden yararlanmasına imkân sağlayacağı düşünülmelidir. Malul ve engelliler için sağlanan vergisel avantajların yanında engelli bireylerin istihdamının artırılmasına yönelik vergi teşvikleri, sigorta primlerinin devlet tarafından karşılanması ve bu sayede engelliler ile ilgili farkındalıkların artırılması önemli avantajlar olarak kabul edilmektedir. Özellikle alt gelir grubunda yer alan engelli bireylerin bu avantajlardan yararlanabilmeleri için bürokratik süreçlerin yeniden düzenlenmesiyle birlikte, denetim mekanizmalarını da hayata geçirerek, istisna ve muafiyetlerden daha fazla engelli bireylerin yararlanmasına imkân sağlayacak şekilde yeniden gözden geçirilmesinin gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca tabloda 4’te yer alan OECD ve Türkiye’de engellilere yönelik yapılan sosyal koruma harcamaları karşılaştırıldığında; OECD ortalamasının, Türkiye ortalamasının çok ilerisinde olduğu dikkat çekmektedir. Bu durum, Türkiye’nin engellilere yönelik sosyal koruma harcamalarını artırması gerektiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Kaynakça

- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı. (2011). Dünya Engellilik Raporu.
- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı. (2023). Engelli ve Yaşlı İstatistik Bülteni, https://aile.gov.tr/media/135432/eyhgm_istatistik_bulteni_nisan_23.pdf (ET: 17.11.2024),
- Alemdar, E. (2021). Sakat, özürlü ve engelli kavramları: Tarifleri ve farkları. *Zemin Dergisi*, (2), 28-49.
- Arıkan, Z., İnneci, A., & Gürbüz, S. (2018). Engellilere yönelik vergisel düzenlemelerin sosyal devlet olma anlayışı bakımından değerlendirilmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 131-139.
- Aydoğan, E. (2023). Engelli bireylerin araç alımı ve bina vergisi ödemelerinde özellik arz eden durumlar. *Mali Çözüm Dergisi*, (32), 209-214.
- Baykan, Z. (2000). Özürlülük, engellilik, sakatlık nedenleri ve korunma. *Sürekli Tıp Eğitimi Dergisi*, 9(9), 15-22.
- Berrigan, P., Scott, C. W., & Zwicker, J. D. (2023). Employment, education, and income for canadians with developmental disability: Analysis from the 2017 Canadian survey on disability. *Journal of Autism and Developmental Disorders*, 53(2), 580-592.

- Binici, M. E., & Varıcı, İ. (2018). Engellilik oranı %90'ın altında bulunan özür durumlarında taşıt alımlarının vergisel analizi. *Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 67-82.
- Eren, M., & Aksu, E. (2012). Taşıt alımında engelli kişilere sağlanan ÖTV ve KDV istisnaları. *Vergi Raporu*, (153), 34-40.
- Ertekin, Ş., & Hayat, E. (2022). Kamu sosyal harcamalarının yoksulluk riski üzerindeki etkisinin ekonometrik analizi. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 17(1), 79-91.
- Eurostat. (2022). Engellilik İstatistikleri 2022. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Disability_statistics_-_poverty_and_income_inequalities (ET: 11.06.2024).
- EyDer. (Engelsiz Yaşam Derneği 2023). Türkiye ve Dünya'da Engelliler. <https://ey-der.com/ana-sayfa/turkiye-ve-dunyada-engelliler/> (ET: 15.06.2024).
- GİB. Gelir İdaresi Başkanlığı Engelliler İçin Vergi Rehberi. (2024). <https://www.gib.gov.tr/engelliler-icin-vergi-rehberi-yayinlandi-2> (ET: 05.11.2024).
- GİB. Gelir İdaresi Başkanlığı. Engellilik İndirimine İlişkin Vergi İstatistikleri. https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/SHVI.htm (ET: 04.11.2024).
- GİB. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024). Faaliyet Raporu 2023. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 515, Ankara.
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK) (1961). Resmî Gazete (Sayı: 10700). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat-metin/1.4.193.pdf> (ET: 08.01.2025).
- Hoynes, H., & Joyce, R.; Waters, T. (2024). Benefits and tax credits. *Oxford Open Economics*, 3(Supplement_1), i1142-i1181.
- Işık, H. (2013). Engellilerin Vergisel Avantajları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), 0-2.
- Keskin, E., & Terzioğlu, N. K. (2023). Türk vergi sisteminde engellilere tanınan vergisel kolaylıklar. *Vergi Raporu*, (288), 121-134.
- Kabakçı Karadeniz, H. (2017). Bir vergi harcaması olarak araç alımında engellilere tanınan özel tüketim vergisi istisnasının değerlendirilmesi. Maliye Araştırmaları-1, Gerçek, A.; Çetinkaya, Ö. (Ed.), 137-146.
- Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Yer Alan Engelli Bireylere Yönelik İbarelerin Değiştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Resmi Gazete (Sayı: 28636), Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130503-1.htm> (ET: 13.11.2024)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi 40 No'lu Genel Tebliği, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (ET: 23.10.2024)
- OECD. Public spending on incapacity (Engellilik konusunda kamu harcamaları). <https://www.oecd.org/en/data/indicators/public-spending-on-incapacity.html> (ET: 22.04.2025)
- Okur, F. (2014), ÖTV ve MTV Kanunu'nda engellilere sağlanan vergisel avantajlar ve son düzenlemeler. *Vergi Raporu*(178), 85-94.
- Oral, A., Akyüz, G., Sindel, D., & Aydın, R. (2012). Dünya engellilik raporu: Harekete çağrı. *Türkiye Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Dergisi*, 58(3), 255-258.
- Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği. (2015). <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (ET: 12.10.2024).
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002, 06 Ocak). Resmî Gazete (Sayı: 24783), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4760.pdf>. (ET: 08.01.2025).

- Sarı, M. A. (2021). Türk vergi sistemi. Ankara: Hermes Yayıncılık.
- TÜİK. 2023. Türkiye Sağlık Araştırması 2022. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Turkiye-Saglik-Arastirmasi-2022-49747>. (ET: 12.11.2024),
- TÜİK. 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Sosyal-Koruma-Istatistikleri-2000-2022-53834> (ET: 21.04.2024).
- TÜİK. 2024. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Sosyal-Koruma-Istatistikleri-2023-53560> (ET: 18.10.2024).
- WHO. (1980). International classification of impairments, disabilities and handicaps, geneva. https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/41003/9241541261_eng.pdf (ET: 11.11.2024).
- WHO (2011). World report on disability, world health organization, Malta. Erişim Adresi: <https://www.who.int/publications/i/item/9789241564182> (ET: 15.11.2024).
- WHO. (2023). <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/disability-and-health> (ET: 07.11.2024).
- Yayman, D., & Çımat, A. (2012). Türk vergi hukukunda yer alan sakat ve özürlülere yönelik vergisel ayrıcalıklar. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(3), 297-322.
- Yılmaz, V., & Yentürk, N. (2017). Türkiye’de engellilere yönelik kamu harcamalarının on yıllık seyri. *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 1(52), 59-74.

Extended Abstract

Today, disability is considered not only as an individual health problem but also as a multifaceted phenomenon with economic, financial and social dimensions and therefore, ensuring the full and effective participation of the individual in social life is considered as one of the fundamental responsibilities of the state. Pursuant to Article 61 of the Constitution of the Republic of Türkiye, it is a constitutional duty for the state to take necessary measures to protect persons with disabilities and ensure their integration into society. In this context, tax regulations, along with social expenditures, are among the important fiscal policy instruments used to facilitate the lives of persons with disabilities and ensure social equality.

The article discusses the privileges in the tax legislation for disabled individuals in Türkiye and evaluates the Income Tax Law, Special Consumption Tax Law, Motor Vehicles Tax Law, Value Added Tax Law, Real Estate Tax Law and Customs Law. It is emphasized that these regulations, made in order to eliminate the inequalities faced by disabled individuals in society, should be evaluated within the scope of positive discrimination in line with tax justice and social state understanding.

Within the framework of the Income Tax Law, three different degrees of disability deductions are envisaged for individuals who have lost their working capacity at certain rates. These deductions can be applied not only for the disabled individual but also for his/her dependents and provide different tax advantages according to the rate of disability. However, it is criticized that these regulations remain symbolic in terms of reducing the tax burden and are insufficient to alleviate the financial burden of low- and middle-income disabled individuals.

Within the scope of the SCT Law, individuals with a disability rate of 90% and above are exempted from SCT when purchasing certain vehicles; similar exemptions are granted for persons with disabilities below 90%, provided that the vehicle is equipped with special equipment. However, it is stated that this regulation involves complex bureaucratic processes in practice, making it difficult for low-income disabled people in particular to benefit from these privileges. Similarly, MTV regulations provide full exemption for the vehicles of individuals with a disability rate of 90% and above, while requiring special equipment for those with lower rates. This creates a controversial situation in terms of the principle of equality in exemption applications. In addition, restrictions such as not applying the tax advantage if the vehicle is subject to common ownership or if the purpose of use is not individual, narrow the scope of the system.

In terms of VAT, there is no direct vehicle exemption for persons with disabilities, but tax exemptions are provided for medical and technological assistive devices used in daily life. However, it is stated that the scope of these exemptions is limited and does not cover basic needs such as automobiles. Although the exemption of some products specially produced for the disabled encourages their participation in social life, the narrow scope of the exemption limits this advantage.

The Real Estate Tax Law, on the other hand, allows for the application of a zero-rate tax for disabled people with a single dwelling not exceeding 200 m², which provides an important financial convenience for disabled property owners. However, it is considered a deficiency that the regulation is limited to only one residence, and some disabled people are not included in this scope.

In the context of the Customs Law, the exemptions provided for the import of motor vehicles, medical devices and auxiliary equipment manufactured for the personal use of persons with disabilities are noteworthy. With this practice, it is aimed to make the specially equipped products that disabled people will bring from abroad more accessible.

The article also includes a comparison of social protection expenditures for persons with disabilities between OECD countries and Türkiye and shows that Türkiye lags far behind the OECD average in this area. Türkiye allocates around 0.3-0.5% of its GDP to social protection expenditures for persons with disabilities, while this ratio is around 2% in OECD countries. This difference shows that Türkiye needs to increase the level of social expenditures, and it is stated that this deficiency creates a serious disadvantage, especially for the disabled in the lower income group.

In conclusion, it is emphasized that disabled people in Türkiye have various privileges in the tax system, but these privileges are mostly symbolic and should be integrated into a comprehensive social policy strategy. Increasing tax privileges, simplifying bureaucratic processes and establishing tiered support mechanisms according to income level are the main policies recommended to reduce the financial burden of persons with disabilities. Thus, increasing the participation of persons with disabilities in social life will be supported by a tax system that complies with the principle of equality.