

**ENGELLİLİK ORANI YÜZDE DOKSANIN ALTINDA BULUNAN ÖZÜR  
DURUMLARINDA TAŞIT ALIMLARININ VERGİSEL ANALİZİ**

Tax Analysis of Buying Vehicle for People with Disabilities That Disability Ratio Under Ninety Percent

Mehmet Emrah BİNİCİ\* | İdris VARICI\*\*

**ÖZ:** Fiziksel engelli bireylerin toplumsal yaşama katılımının yaygınlaştığı/ yaygınlaştırılmak istenildiği günümüz koşullarında yetkili Kamu organlarının bir takım hukuki düzenlemeler ve sivil toplum kuruluşlarının da vicdani/ sosyal faaliyetlerde bulunması gerekmekte olup bu kapsamda yetkili otoritelerce ilgililerin yaşamsal ve sosyal aktivitelerini kolaylaştıracak, hayata tutunmaları ve psikolojik olarak özgüven kazanmasını sağlayacak bazı yasal düzenlemeler getirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda kanun koyucu tarafından fiziksel engelli yurttaşlar için yaşamlarını kolaylaştıracak bazı mevzuat düzenlemeleri getirilmiş lakin fiziksel özür dereceleri ve rahatsızlıkların ihtisas gerektiren teknik bir konu olması münasebeti ile uygulamada bazı anlaşmazlıklar ve fikir ayrılıkları ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu fikir ayrılıklarından da biri olan ve taşıt alım sektöründe engellilik derecesi karine alınarak gerçekleştirilen %90 altı özür durumu mevzuu, bu çalışmada ele alınarak teferruatlı bir biçimde izah edilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Engellilik Derecesi, Taşıt Alımı.

**ABSTRACT:** In today's conditions that participation of physically disabled individuals to social life is extended, legal arrangements made by public bodies and conscientious/social activities made by non-governmental organizations are necessary. In this context, legal arrangements made by competent authorities are needed to facilitate vital and social activities of those concerned and to make them hold on to the life and gain self-confidence psychologically. In this context, some legislative arrangements that facilitate lives of physically disabled citizens are made by legislator, but some disagreements and conflicts occurred because physical disablement degrees and diseases are the issues that require expertness. In this study, the issue of below 90% disablement condition, that is one of the disagreements occurred and performed by presumption of disablement degree in vehicle purchase sector is tackled and tried to explicated.

**Keywords:** Excise Tax, Motor Vehicles Tax, Value Added Tax, Disability Level, Vehicle Purchase.

\* Vergi Denetim Kurulu Samsun Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Grup Başkan Yardımcısı/Vergi Müfettişi,  
orcid.org/0000-0003-2396-8914 | emrah.binici@vdk.gov.tr

\*\* Doç. Dr. Ondokuz Mayıs Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,  
orcid.org/0000-0003-1825-0289 | idris.varici@omu.edu.tr

Hakemli Araştırma Makalesi   Peer-reviewed Research Article		
Başvuru   Submission	Kabul   Accept	Yayın   Publish
27.03.2018	07.05.2018	30.06.2018

## 1. GİRİŞ

Engelli vatandaşlar adına sosyal politika anlayışının yansıtılması ve bu kapsama giren hizmetlerin daha kaliteli bir biçimde yerine getirilmesi ve ayırım gözetilmeksizin her bireyin bu hizmetlere ulaşılabilirliği noktasında, kamusal ve sosyal hizmetlerde en önemli aşama gerekli hukuki düzenlemelerin hayata geçirilmesidir. Engelli vatandaşların sosyal ve mesleki eğitim ihtiyaçlarının karşılanması, yaşamlarını idame ettirmeleri, ihtiyaçlarını karşılamaları ve sosyalleşmeleri adına fiziki çevreye ulaşabilmeleri ayrıca çok önemli bir hususiyet arz etmektedir. Hususiyet arz eden bu konunun fiili olarak hayata geçirilmesinin en etkili yöntemlerinden birisi ise mevzuat düzenleyici kamu organlarının bu konuda üstleneceği liderlik rolü ile kamu hizmetlerinin sosyal odaklı ve katılımcı bir anlayışla planlanması ve yürütülmesi ile sivil toplum kuruluşlarının yol gösterici tavsiyeleri olacaktır.

Güncel yasal düzenlemeler ışığında engelli vatandaşların fiziki çevreye daha kolay ve hızlı ulaşabilmeleri adına, kamu hizmetlerinin sosyal odaklı ve katılımcı bir anlayışla icra edilmesi amaçlı Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi bazı alanlarda yasal düzenlemeler; devlet tarafından getirilmiş bulunmaktadır. Lakin çalışmanın ilerleyen bölümlerinde teferruatlı bir biçimde ele alınacağı üzere, getirilmiş olan bu yasal düzenlemelerin öncelikle “engel türünden<sup>1</sup>” ziyade, fiziksel engeli kapsar nitelikte “engel derecesini<sup>2</sup>” karine aldığı görülmüş; bu ise bazı vergisel konularda istisna ve muafiyet kapsamında vergiler arası farklı uygulamalara yol açarak fiziksel engelliler ile zihinsel engelliler arasında bir ayrımcılığın da doğmasına sebebiyet vermiştir. Ayrıca vergisel konularda getirilmiş olan yasal düzenlemeler teknik bir konu olan “engel cinsleri ile tıbbi izahlar ve terimler” taraflar arasında anlaşmazlıklara

---

<sup>1</sup> Fiziksel ve zihinsel engeller

<sup>2</sup> **Engel Derecesi:** Engelli sağlık kurulu raporu verilmesine yönelik ilgili yönetmelik/mevzuat ile belirlenen esaslara göre tespit edilen, engellilik durumu itibarıyla tüm vücut fonksiyon kaybı oranını veya bu orana karşılık gelen derecelendirme, **Engelli sağlık kurulu raporu:** Özürülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürülülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik (veya raporun alındığı tarihte yürürlükte olan engelli sağlık kurulu raporu verilmesine yönelik ilgili diğer yönetmelik/mevzuat) çerçevesinde yetkili sağlık kurumlarından alınan engelli sağlık kurulu raporu

ve yorum farklılıklarına sebebiyet vererek engellilerin araç alışlarında vergisel tarhiyatlarda farklılıklara kapı aralamıştır.

Bu bilimsel çalışma; engelli vatandaşların yaşamlarını kolaylaştıran, topluma kazandırılmaları, sosyalleşmeleri ve fiziki çevreye ve olanaklara ulaşabilmeleri noktasında motorlu taşıtlı alım sektörü özelinde “muhatap kalacakları/kalmayacakları bazı vergiler” çerçevesinde mevzuat açısından analizini gerçekleştirerek konjonktürel durumunu resmetme, bazı anlaşmazlık konusu mevzularda açıklık getirme ve uygulamada oluşan veyahut oluşabilecek problemlerin çözümü noktasında bazı tavsiyeler ve öneriler sunma gayesini gütmektedir.

## 2. ENGELLİLİK DERECESESİ %90’IN ALTINDA BULUNAN BİREYLERİN TAŞIT ALIMLARININ VERGİSEL ANALİZİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler” başlıklı 61. maddesinde; “... Devlet, sakatların<sup>3</sup> korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır... Bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisleri kurar veya kurdurur” denilmiş ve bu doğrultuda engelli vatandaşların topluma kazandırılmaları sosyal imkânlardan mahrum olmamaları adına yetkili kamu organlarınca bir takım hukuki düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Getirilmiş olan bu düzenlemelerden bazıları vergisel konularda olup engelli vatandaşlar ile herhangi bir engeli olmayan vatandaşlar arasında fırsat eşitliğini bir nebze de olsa sağlama gayesi güdüp dolaylı yönden maddi destek aracı kılınarak manevi destek verilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla kanun koyucu tarafından bazı vergisel konularda engelli vatandaşlar için yasal düzenlemeler ile muafiyet ve istisnalar getirilmiş, bu düzenlemeler getirilirken de art niyetli kişiler tarafından kötü amaçlı kullanılmasına özen gösterilerek vergi kaybının ortaya çıkmaması adına gerekli tedbirler de

<sup>3</sup> Madde metninde geçen “sakat” kelimesinin sadece fiziksel olarak değil de zihinsel kusurları da kapsadığı iş bu makale yazarı tarafından düşünülmektedir. Ayrıca mevzuatta “sakat” kelimesi yerine “engelli” kelimesinin kullanılmasının daha doğru olacağı görüşü gerek sivil toplum kuruluşlarınca ve gerekse de doktrinde dillendirilmektedir. Bu kapsamda Türk mevzuat dilinde son mevzuat düzenlemeleri sakat ve özürlü kelimelerini yavaş yavaş güncellemektedir. Örnek: 2011 tarihli Türk Borçlar Kanunu 15’inci madde metni “...Görme engellilerin talepleri halinde imzalarında şahit aranır...” gibi

alınmaya çalışılmıştır. Bu amaçla yasa koyucu tarafından engelli vatandaşlar adına taşıt alım sürecinde bazı vergiler özelinde istisna ve muafiyet hakları tanınmış, özellikle taşıt maliyetlerindeki vergisel yük oranı bakımından Özel Tüketim Vergisi'nin bir hayli fazla olması münasebeti ile art niyetli kişiler tarafından bu vergi üzerinde vergiden kaçınma müessesesi oldukça fazla kullanılmaya çalışılmıştır. Bu ise, kamunun engelli vatandaşlar için sunmuş olduğu sosyal ve dolaylı maddi desteğinden gerçekte mağdur ve ihtiyacı olanlar yerine, ihtiyacı olmadığı halde bir takım yasal boşlukları kullanıp haksız menfaat elde edenlerce faydalanılmasına ve vergi kayıp kaçığına sebebiyet verilmesine yol açmıştır.

Engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşlar için taşıt alım sürecinde muhatap kalacakları veyahut istisna veya muafiyet tanınmak sureti ile ödemek zorunda olmayacakları vergisel konularda aşağıda geniş bir yelpazede açıklamalarda bulunulmuştur. Bu açıklamalarda vergisel kapsam Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi ile sınırlı tutulup bu vergiler özelinde detaylandırılacağından iş bu makaleden faydalanacaklara azami düzeyde istifade sağlanmaya çalışılacaktır.

### **2.1. Engel Derecesi %90'ın Altında Bulunan Bireylerin Taşıt Alımlarının Özel Tüketim Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**

Yasal mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde; Özel Tüketim Vergisi'nde engelli vatandaşlar için genel itibarı ile iki türlü istisna düzenlemesi tanzim edilmiştir. Bunlardan ilki; engel derecesi %90 ve üzeri derecedeki vatandaşlar için getirilen, diğeri ise engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşlar için getirilen düzenlemelerdir. Türk vergi sistemi, engelli vatandaşlar için binek taşıt alımlarında getirilen istisna düzenlemelerinde engel derecesi %90 ve üzerinde olan vatandaşlar için fiziksel ve zihinsel engel ayrımı götmeksizin bir istisna<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/2-a uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin, • 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dâhil bedeli 200.000 TL'nin altında olan binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon, vb. taşıtların, • 87.04 tarife pozisyonunda yer alan, eşya taşımaya mahsus, 2800 cm<sup>3</sup> veya altında motor silindir hacmine

getirmeyi uygun görmüşken; engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşlar için ise fiziksel engel bulunmasını karine olarak zihinsel engel türünü istisna kapsamına almamıştır. Yasa koyucu %90 ve üzeri derecedeki vatandaşlar için istisnadan faydalanma adına taşıtın özel tertibatlı olması ve engellinin taşıtı bizzat kullanması şartı aranmamakta olup yetkili sağlık kurumlarından alınmış, engellilik derecesinin %90 veya daha fazla olduğuna dair engelli sağlık kurulu raporunun ÖTV mükellefine ibraz edilmesi suretiyle istisnadan yararlanabilmekte iken engel derecesi %90'ın altında bulunanlarda aşağıda detaylı bir şekilde ele alınacağı üzere zihinsel engelden ziyade fiziksel engel ile bağlantılı bir takım şartlar istenilmiştir.

Engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşların taşıtlarına ilişkin Özel Tüketim Vergisi (ÖTV); ÖTV Kanununun 7' nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendinde; "87.03<sup>5</sup> (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04<sup>6</sup> (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11<sup>7</sup> G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı" denilerek, herhangi bir fiziksel engel derecesi ile sınırlı tutulmaksızın istisna kapsamına alınmıştır. Kanun koyucu bu madde ile %2, %5 vb. gibi küçük fiziksel engel derecelerinde dahi istisna uygulamasına imkân tanımıştır. Ayrıca konu ile ilgili açıklamaların bulunduğu Özel Tüketim Vergisi

---

sahip van, panelvan, kamyonet, pick-up, vb. taşıtların, • 87.11 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, motosikletlerin engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için, taşıtın özel tertibatlı olması ve malul veya engellinin taşıtı bizzat kullanması şartı aranmaz.

- 5 87.03 G.T.İ.P kodlu araçlara ilişkin liste; [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv\\_oranlari\\_tum/1\\_1\\_2018\\_II\\_sayili\\_liste.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/1_1_2018_II_sayili_liste.htm) Erişim tarihi 19.02.2018
- 6 87.04 G.T.İ.P kodlu araçlara ilişkin liste; [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv\\_oranlari\\_tum/1\\_1\\_2018\\_II\\_sayili\\_liste.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/1_1_2018_II_sayili_liste.htm) Erişim tarihi 19.02.2018
- 7 87.11 G.T.İ.P kodlu araçlara ilişkin liste; [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv\\_oranlari\\_tum/1\\_1\\_2018\\_II\\_sayili\\_liste.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/1_1_2018_II_sayili_liste.htm) Erişim tarihi 19.02.2018

(II) Sayılı Liste Genel Tebliğinde mevzu teferruatlı bir biçimde ele alınmıştır.

İlgili Tebliğin 1.3'üncü bölümünde; "İstisnadan yararlanmak için taşıtın, özel tertibatlı<sup>8</sup> olması ve malul veya engelli tarafından bizzat kullanılabilir durumda olması şarttır. Bu uygulamada, taşıtı hareket ettirici aksam olarak debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolu kabul edilir. İlk iktisaptan önce hareket ettirici aksamda sabitlenmiş bir şekilde özel tertibat yapılması gerekmekte olup, yapılan özel tertibatın kişinin engelliliğiyle uyumlu olması da zorunludur" denilmiştir ve özel tertibat<sup>9</sup> ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

Ayrıca engellilik durumunun tevsikinde ibrazı zorunlu olan engelli sağlık kurulu raporu ile ilgili olarak, ilgili raporun; "Maluliyeti veya engelliliği ile sadece özel tertibat yaptırılan taşıtların (veya engelliliği ile başkaca hareket ettirici özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın otomatik vitesli taşıtların) kullanılabilirliğine dair değerlendirmeyi içermeli ya da bu hususun anlaşılabilmesini sağlayacak şekilde açık olmalıdır." denilmiştir ve raporun muhteviyatının sarih ve anlaşılabilir olması gerektiğine vurgu yapılmıştır.

---

<sup>8</sup> Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı veya adı geçen Bakanlık tarafından görevlendirilmiş kuruluşlarca yetki verilen makine mühendisleri tarafından "Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik" hükümlerine uygun ve yapılan tertibatı/tertibatları belirtir şekilde düzenlenen ve Türk Standartları Enstitüsü tarafından onaylanan teknik belge doğrultusunda.

<sup>9</sup> Sol el ve/veya kolda engelliliği bulunanların, taşıtta hareket ettirici aksam sayılan manuel vites kolunu engelliliğe uygun olarak direksiyona monte ettirmesi ve benzeri şekilde tadilat yaptırmaları veya taşıtın fabrika çıkışında vitesin direksiyonun sağ tarafına sabitlenmiş olması gibi haller hareket ettirici aksamda özel tertibat olarak kabul edilir. Direksiyona topuz takılması, engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam su fıskiyesi, korna ve kontak gibi düzeneğin diğer tarafa alınması veya direksiyon simidine monte edilmesi ve benzeri tadilatlar taşıtı hareket ettirici aksamda özel tertibat kapsamında değerlendirilmez. Taşıtın otomatik vitesli olması, engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırılması şartının aranmasına engel değildir. Dolayısıyla otomatik vitesli taşıtların hareket ettirici aksamında da kişinin engelliliğine uygun olarak sabitlenmiş özel tertibat yaptırılması gerekmektedir. Örneğin, sağ ayağı ampute olan bir engellinin, fren ve gaz pedalında özel tertibat yaptırmadan otomatik vitesli taşıtı kullanması mümkün olmadığından, ancak anılan tertibatın yaptırılması halinde otomatik vitesli bir taşıt bakımından istisnadan faydalanılabilir. Öte yandan, manuel vitesli bir taşıt vites kolunda ve/veya debriyaj pedalında sabitlenmiş özel tertibat yaptırmadan kullanamayacak durumda olan engelliler bakımından, otomatik vitesli taşıtlar, özel tertibatlı taşıt olarak kabul edilir.

Engel derecesi %90'ın altından bulunan vatandaşların taşıt alımlarında, asgari oranı yasal mevzuatla sınırlandırılmış / belirlenmiş bir şekilde engellilik derecesine sahip olunma şartı aranmamaktadır. Lakin herhangi bir engel derecesi aranmamakla birlikte ilgili Kanun maddesinin suiistimale uğranmaması için ilgi Tebliğin 1.3'üncü bölümünde “Öte yandan engellilik durumu, ilk iktisabı yapılacak taşıtın hareket ettirici aksamında tadilat yaptırılmasını gerektirecek nitelikte olmalıdır. Örneğin, sağ veya sol el parmaklardan herhangi bir ya da birkaçının olmamasına rağmen vitesin değiştirilmesine engel, vites kolunda tadilat yaptırılmasını gerektirecek bir durumun bulunmaması halinde manuel veya otomatik vitesli taşıt alımında istisna uygulanmaz” denilerek engel derecesinin kapsamının sınırları çizilmeye çalışılmıştır.

Ayrıca ilgili tebliğin 1.4'üncü bölümünde gerçekleştirilen 27/12/2017 ve 30283 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan mevzuat düzenlemesi ile 01/01/2018 tarihinden itibaren “Malul veya engellinin, birden fazla engelli sağlık kurulu raporunun bulunması halinde, en son tarihli rapor bu uygulamada dikkate alınır. Malul veya engelli tarafından geçerli raporun ibraz edilmediğinin tespiti ve ibraz edilmeyen en son tarihli raporun da ilgili istisna uygulamasında aranılan mahiyette olmaması durumunda, ziyaa uğratan vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte malul veya engelliden aranır. Öte yandan muvazaaya dayanan bir ilişki içerisinde engelli kişi adına taşıt iktisap edildiğinin tespiti halinde ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte müştereken ve müteselsilen işleme taraf olanlardan (adına taşıt iktisap edilen engelli, engelli adına alıp fiilen kendi istifadesine kullanan ile durumdan haberdar olması şartıyla motorlu araç ticareti yapan kişiden) aranır” denilmiş ve engelli vatandaşlar nezdinde taşıt alım sektöründe son dönemlerde yaşanan istismların önüne set çekilmeye çalışılmıştır.

Engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşların istisnadan faydalanabilmesi için ayrıca 01/01/2016 tarihinden önce alınan ve ilgili mevzuat uyarınca söz konusu tarihten itibaren beş yıl (31/12/2020 tarihine kadar) geçerliliği bulunan H sınıfı ve 01/01/2016 tarihinden itibaren alınan ve engellilik durumları itibarıyla istisna kapsamındaki taşıtta bulunması gereken özel tertibatla/tertibatlarla ilişkin ibareleri içeren A, A1, A2, B, B1, BE ve M sınıfı

sürücü belgeleri bulunması gerekmektedir. Motorlu araç ticareti yapanlar, istisna kapsamında taşıt almak isteyen engellinin daha önce bu istisnadan yararlanıp yararlanmadığını, yararlanmış ise istisnadan yararlandığı tarihten beş yıl geçip geçmediğini, Gelir İdaresi Başkanlığı web adresinde yer alan ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığın-dan temin edilen bilgileri de içerecek şekilde oluşturulan “*İnternet Vergi Dairesi/Sorgulamalar/Engellilik İstisnası Bilgileri*” bölümünden sorgulayabilmektedirler. Engel derecesi %90’ın altında bulunan vatandaşların taşıt alımlarına ilişkin Özel Tüketim Vergisi sorumluluğuna yönelik istisna kapsamı ÖTV Kanunu ve ÖTV (II) Sayılı Liste Genel Tebliğinde yer verilen açıklamalar doğrultusunda toparlandı-ğında; Engel derecesi %90’ın altında bulunan vatandaşların söz konusu istisnadan faydalanabilmesi için öncelikle;

-Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik (veya raporun alındığı tarihte yürürlükte olan engelli sağlık kurulu raporu verilmesine yönelik ilgili diğer yönetmelik/mevzuat) çerçevesinde yetkili sağlık kurumlarından alınan engelli sağlık kurulu raporuna sahip olma,

-01/01/2016 tarihinden önce alınan ve ilgili mevzuat uyarınca söz konusu tarihten itibaren beş yıl (31/12/2020 tarihine kadar) geçerliliği bulunan H sınıfı ve 01/01/2016 tarihinden itibaren alınan ve engellilik durumları itibarıyla istisna kapsamındaki taşıtta bulunması gereken özel tertibata/tertibatlarla ilişkin ibareleri içeren A, A1, A2, B, B1, BE ve M sınıfı sürücü belgesine sahip olma,

-Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı veya adı geçen Bakanlık tarafından görevlendirilmiş kuruluşlarca yetki verilen makine mühendisleri tarafından “Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik” hükümlerine uygun ve yapılan tertibatı/tertibatları belirtir şekilde düzenlenen ve Türk Standartları Enstitüsü tarafından onaylanan teknik belge doğrultusunda araçta kişinin engel türüne uygun özel tertibat yaptırma şartları aranılmaktadır.

Engellilik derecesi %90’ın altında olup söz konusu istisnadan faydalanacak olanlar bakımından, engellilik durumunun tevsikinde ibrazı zorunlu olan engelli sağlık raporunun, maluliyeti veya engelli-liği ile sadece özel tertibat yaptırılan taşıtların (veya engelliliği ile başkaca hareket ettirici özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın



sadece otomatik vitesli taşıtların) kullanılabilmesine dair değerlendirilmeyi içermesi ya da bu hususun anlaşılabilmesini sağlayacak şekilde açık olması, hareket ettirici aksam olarak aracın debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolunda sabitlenmiş bir şekilde özel tertibat yapılması ve yapılan özel tertibatın kişinin engeliyle uyumlu olması gerekmektedir.

Otomatik vitesli araçlar, sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) engelliliği olanlar bakımından hariç, başka bir tadilat olmaksızın özel tertibatlı araç olarak değerlendirilmemektedir. Buna göre, esas itibarıyla, otomatik vitesli araçların gaz veya fren pedalı ya da vites kolunda engelliliğe uygun olarak yaptırılan tadilatlar, hareket ettirici özel tertibat sayılacak ve sağ ayağındaki veya sağ bacağındaki engellilik nedeniyle bu şekilde otomatik vitesli araç kullanabilecek olanlar, bu araçları ilk iktisabında istisnadan yararlanabilecektir. Öte yandan, sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) engelliliği olanlar için otomatik vites hareket ettirici özel tertibat olarak sayılmaktadır<sup>10</sup>. Ayrıca engel derecesi %90'ın altında olanların yetkili otoritelerden almış oldukları engelli sağlık kurulu raporunda fiziki engelle ilişkin terimsel ifadelerden<sup>11</sup> ziyade engel şekli ve aksaklıklarına dair sarıh açıklamalar mevcut değilse ve gaz, fren, debriyaj pedalları ile vites kolunda kişinin engel türüne uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırmaksızın kullanabilecek olduğu araçlar ile aracı hareket ettirici özel tertibat sayılmayan<sup>12</sup> tadilat yapılmak suretiyle kullanılacak olan araçların ilk iktisabında söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Araçların hareket ettirici aksamına yapılacak olan özel tertibatlar genel itibarı ile fiziksel engelli vatandaşlar için geçerli olacağından engel derecesi %90'ın altında bulunan zihinsel engelli vatandaşların bu istisnadan yararlanmaları mevzuatta açıkça yazmamasına ve ifade edilmemesine rağmen fiilen imkânsız görünmektedir.

<sup>10</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı "Engelliler İçin Vergi Rehberi"

<sup>11</sup> Serabral Palsi, Spastik Tetraparezi, Hidrosefali, Psödoftalmi vb.

<sup>12</sup> 30/4/2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı 12 Sıra No.lu ÖTV Sirküleri "Direksiyona topuz takılması, engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam su fıskiyesi, korna ve kontak gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması veya direksiyon simidini monte edilmesi vb."

Ayrıca Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2 maddesinde; "II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır. Kanununun 7 nci maddesinin (2) ve (8) numaralı bentleri çerçevesinde istisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz" denilerek, veraset yoluyla intikal haricinde engellilerin aracın ilk iktisabında Özel Tüketim Vergisi istisnasından yararlanıp aynı aracın istisnadan yararlanmayanlara devredilmesi halinde ilk alımdaki matrah üzerinden, kayıt ve tescil tarihindeki vergi oranına göre adına kayıt ve tescil işlemi gerçekleşenden bu verginin tahsil edilmesi yoluna gidilecektir.

## **2.2. Engel Derecesi %90'ın Altında Bulunan Bireylerin Taşıt Alımlarının Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**

Katma Değer Vergisi Kanununda, engellilik derecesi %90 ve daha fazla olan engelliler ile engellilik derecesi %90'dan az olup engellilik haline uygun özel tertibatlı taşıt kullananlar için açıkça getirilmiş herhangi bir istisnai düzenleme bulunmamaktadır. Fakat 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-s maddesi ile "*Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları*" teslimi KDV den istisna edilmiştir. Söz konusu maddeye istinaden konu ile ilgili olarak açılmış olan bir davada Adana Bölge İdare Mahkemesinin 2010/1721 sayılı kararında "*...davacıya ait binek otomobilin de özür-lüler için üretilen araç ve gereç kapsamında yer aldığı sonucuna ulaşılabilirdiğinden, özürlü olan davacının özrüne göre tertibat yapıldığından, yasal düzenleme gereğince Katma Değer Vergisinden istisna olması gerekir...*" denilerek engelli araç alımlarında KDV'nin durumu bu madde çerçevesinde değerlendirilebileceğinden bahisle istisna tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Mahkemenin bu kararı üst yargıya taşınmış ve Danıştay 3. dairesi 2011/5067 sayılı kararı ile "Dos-

yada mevcut bilgi ve belgelere göre, teslim konusundaki otomobil, her ne kadar, davacının kullanımına uygun şekilde sonradan tadel edilmiş ise de; üretim özellikleri itibarıyla toplumdaki tüm bireylerin kullanımına sunulan motorlu bir nakil vasıtası olup "özel üretime tabi tutulmuş araç-gereç" kapsamında değerlendirilemeyeceği açıktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (s) bendi ile getirilen istisna hükmünün, özürhümlerinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç-gerece ilişkin olması, istisna kapsamına belirli özellikleri haiz motorlu kara taşıtlarının da alınması yönünde yapılan önerilerin kabul görmemesi... işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir" denilerek gerçekleşen teslimin KDV'den istisna olmadığına karar vermiştir.

Ayrıca 26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile konu aydınlatılmış ve Tebliğin E.1.1-1. bölümünde "Münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilir. Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir" denilmiştir. Dolayısıyla ile mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde engel derecesi fark etmeksizin, engellilerin yapmış olacakları taşıtlar alımlarında Katma Değer Vergisi açısından herhangi bir istisna söz konusu görülmemektedir. Lakin doktrinde istisna kapsamına alınması gerektiği oldukça fazla dillendirilmekte olup gerekirse yasal düzenlemeye gidilmesi gerektiği ifade edilmektedir<sup>13</sup>.

### **2.3. Engel Derecesi %90'ın Altında Bulunan Bireylerin Taşıtlar Alımlarının Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde;"Engellilik oranı % 90 ve daha fazla

<sup>13</sup> <http://www.teday.org/engellilere-otv-ve-kdv-kalksin-teklifi/> TEDAY "Tüm Engelliler ve Aileleri Yardımlaşma Derneği" Erişim Tarihi (12.02.2018)

olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. 21 Seri numaralı Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğinin 2. bölümünde, "Sakatlık dereceleri % 90 dan az olan malûl ve engellilerin bu durumlarını; tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların engellilik haline uygun özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş taşıtlar olduğunu belirten "Motorlu Araç Tescil Belgesi"nin ilgili tescil kuruluşlarınca onaylanmış örneği ile "Araçlar İçin Teknik Belge" ve "Proje Raporu"nun aslı veya noter onaylı örneğini ilgili vergi daireslerine ibraz etmeleri halinde bu istisna hükmünden yararlanabileceklerdir..." denilerek engellilik derecesi %90 altında bulunanların sahip olduğu taşıtlar Motorlu Taşıtlar Vergisinden istisna tutulmuştur.

Ayrıca Özel Tüketim Vergisi istisnasından faydalanmayan ancak; motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanacak olan engelliler tarafından; Engelliler Adına Kayıt ve Tescilli Taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası Bildirim Formu düzenlenerek sağlık kurulu raporu, motorlu araç tescil belgesi, araçlar için teknik belge ve proje raporu asıllarının veya fotokopilerinin ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasından Faydalanmak İçin Süreli Sağlık Kurulu Raporu ibraz eden kişiler istisnadan raporun geçerlilik süresi içerisinde faydalanırlar. Söz konusu istisna uygulamasının devam edilebilmesi için, malûl ve engellilerin süre bitiminden önce yeni tarihli sağlık kurulu raporunu ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Otomatik Vitesli Taşıtlarda engellilik derecesi % 90 dan az olan malul ve engelliler adına kayıt ve tescil edilecek taşıtların, bizzat malul ve engelli kişinin engelliliğine uygun özel tertibatlı hale getirilmesi gerekmektedir. Buna göre, otomatik vitesli taşıtlar, sağ ayağında veya sağ bacağında engelliliği bulunanların engellilik hallerine uygun özel tertibatlı olması halinde motorlu taşıtlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, anılan Kanun hükmünün malul ve engellilerin engelliliklerine göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmemesi söz konusu olmayacağından; sağlık raporunda sadece sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) engelliliği olduğu belirtilen malul ve engellilerin otomatik vitesli taşıtlarının baş-

kaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın, malul ve engelli adına kayıt ve tescil edildiği tarihten itibaren motorlu taşıtlar vergisinden istisna olması gerekmektedir<sup>14</sup>.

#### **2.4. Engel Derecesi %90'ın Altında Bulunan Bireylerin Taşıtların ÖTV, KDV ve MTV Açısından Genel Analizi**

Engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşların taşıtların alım sürecinde muhatap kalacakları veyahut istisna veya muafiyet tanımak sureti ile ödemek zorunda kalmayacakları Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi bazı vergisel konular hakkında çalışmanın önceki bölümlerinde teferruatlı bir biçimde açıklamalarda bulunulmuştur.

Konu hakkında Özel Tüketim Vergisi kapsamında gerçekleştirilen açıklamalar neticesinde; Engel derecesi %90'ın üzerinde bulunan vatandaşlar için zihinsel ve fiziksel engel ayrımı yapmaksızın uygulanan yöntemin aksine, engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşlar için taşıtların alım sürecinde “engel türünden” ziyade “engel derecesinin” karine alındığı görülmüş bunun ise fiziksel engelliler ile zihinsel engelliler arasında bir ayrımcılığa sebebiyet verdiği tespit edilmiştir. Ayrıca engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşların yetkili kuruluşlardan almış oldukları sağlık raporlarında tıbbi terimsel ifadeler ( Serabral Palsi, Spastik Tetraparezi, Hidrosefali, Psödofoak Pupil vb.) kullanıldığı bunun ise yetkili vergi dairesi ile vatandaşlar arasında problemlere ve anlaşmazlıklara sebebiyet verdiği ve sonuçta vatandaşların bu sebeple mağdur duruma düştükleri gözlemlenmiştir<sup>15</sup>. Hülasa çalışmanın 2.1. bölümünde detaylı bir biçimde ele alındığı üzere engel derecesi %90'ın altında bulunan vatandaşların Özel Tüketim Vergisi istisnasından faydalanabilmesi için; yetkili sağlık kurumlarından alınan engelli sağlık kurulu raporuna,

<sup>14</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı “Engelliler İçin Vergi Rehberi”

<sup>15</sup> Bahse konu gözlem resmi olarak yapılmış bir anket veyahut mülakata dayanmamakta olup vergi mahremiyeti çerçevesinde ismi iş bu makalede yazılmayacak olup konu özelinde Vergi dairesinde çalışan bir memur ifadesinden alınmıştır. Ayrıca ilgili memur ifadesinde; son yıllarda özürli araçlara ilişkin vergisel avantajlar sebebi ile bu haktan faydalanma noktasında oldukça fazla düzeyde dosya geldiğini, sağlık raporlarının terimsel ifadeler içermesi ve bu terimsel ifadelerin sarıh bir biçimde açıklanması adına ilgili hastanelerle yazışma yapılmasına müteakiben çok sayıda hukuksuzluğun tespit edildiği ve ilave tarhiyatlar yapılmak zorunda kalındığını da beyan buyurmuştur.

H sınıfı veyahut taşıtta bulunması gereken özel tertibata/tertibatlarla ilişkin ibareleri içeren A, A1, A2, B, B1, BE ve M sınıfı sürücü belgesine ve araçta kişinin engel türüne uygun özel tertibata sahip olması gerekmekte olduğu anlaşılmıştır.

Konu hakkında Katma Değer Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi kapsamında gerçekleştirilen çalışmalar neticesinde; Katma Değer Vergisi Kanunu metninde engellilik derecesi %90'dan az olup engellilik haline uygun özel tertibatlı taşıt kullananlar için açıkça getirilmiş herhangi bir istisnai düzenleme yer almadığı fakat istisna tutulabileceğine yönelik aynı Kanununun 17/4-s<sup>16</sup> maddesi özelinde Adana Bölge İdare Mahkemesi ile Danıştay arasında görüş farklılığı ortaya çıktığı, 26.04.2014 tarihli Katma değer Vergisi Genel tebliğinde de konu ile ilgili açıklamalarda bulunulduğu ve binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı vurgulanmıştır. Netice itibariyle yasal mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde engellilik derecesi %90'dan az/fazla olup araçlarında engellilik haline uygun özel tertibat bulundursalar dahi engelli vatandaşların taşıt alımları yasa koyucu tarafından KDV'den istisna tutulmamıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisi açısından ise *engellilik dereceleri % 90 dan az olan engelliler bu durumlarını; tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların engellilik haline uygun özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş taşıtlar olduğunu belirten belgeleri*<sup>17</sup> ilgili vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde yasa koyucu tarafından Motorlu Taşıtlar Vergisinden istisna tutulmuşlardır.

## SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler" başlıklı 61. maddesinde ifade edilen; "Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır" hükmü çerçevesinde fiziksel engelli bireylerin toplumsal yaşama katılımının kamu hizmetlerinin

<sup>16</sup> KDV 17/4-s "Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları teslimi KDV den istisna edilmiştir."

<sup>17</sup> Motorlu Araç Tescil Belgesi, Teknik Belge ve Proje Raporu

sosyal odaklı ve katılımcı bir anlayışla icra edilmesi amaçlı bazı yasal vergisel düzenlemeler yetkili kamu otoritelerince getirilmiş ve çalışmanın önceki bölümlerinde konu engellilik derecesi %90'dan az olanlar nezdinde ÖTV, KDV ve MTV açısından teferruatlı bir biçimde ele alınmış ve tarafları aydınlatıcı ve yol gösterici bir şekilde resmedilmeye çalışılmıştır.

Taşıtların alınmasında engellilik derecesi %90'dan az olanlar nezdinde hayata geçirilen yasal düzenlemelerin öncelikle "engel türünden" ziyade "engel derecesini" karine aldığı görülmüş bunun ise fiziksel engelliler ile zihinsel engelliler arasında bir ayrımcılığa sebebiyet verdiği anlaşılmış, engellilik derecesi %90'dan az olan kişilerin Özel Tüketim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisinden muaf iken Katma Değer Vergisinde istisna tanınmaması anlaşılammıştır. Ayrıca engellilik derecesi %90'dan az olanlar için bazı vergiler üzerinde istisna kapsamından faydalanmak için gerekli olan sağlık raporlarında vergi dairesi çalışanlarının anlayamayacakları ve uzmanlık/ihtisas gerektiren tıbbi terimler bulunması, geçekte mağdur olan vatandaşlar ile tıbbi terim vasıtası ile bilerek anlaşılmamak isteyen bazı suiistimalci kişiler arasında haksızlığa sebebiyet vermiş ve bunun sonucunda vergi kayıp kaçağı ortaya çıkmış, kamu kaynak kaybına uğramıştır. Bu kapsamda; fiziksel engelliler ile zihinsel engelliler arasında fiili olarak oluşan ayrımcılığı ortadan kaldıran, Anayasanın 61. Maddesi kapsamında Özel Tüketim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisinde olduğu gibi Katma Değer Vergisinde de istisna tutulmasını gerektiren ve tıbbi terimler vasıtası ile gerçekte mağdur ve ihtiyacı olanlar yerine bir takım yasal boşlukları kullanıp haksız menfaat elde edenler arasında ayrımı net bir şekilde vurgulayan, engelli vatandaşlar için fırsat eşitliğini sağlama gayesi ile bazı yasal düzenlemeler getirilmesinin isabetli bir yaklaşım olacağı kanaati taşınmaktadır.

#### **KAYNAKLAR**

Adana Bölge İdare Mahkemesi (13.04.2010). E:2010/1658,

K:2010/1721 Sayılı Kararı, Adana, Adana Bölge İdare Mahkemesi.

Danıştay 3. Dairesi (03.01.2012). E:2011/3445, K:2011/5067 Sayılı Kararı, Ankara, Danıştay 3. Dairesi.

G.T.İ.P Araçları;

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv\\_oranlari\\_tum/1\\_1\\_2018\\_II\\_sayili\\_liste.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/1_1_2018_II_sayili_liste.htm) (19.02.2018).

Gelir İdaresi Başkanlığı (30.04.2010). ÖTV-2/2010-3 sayılı 12 Sıra No.lu ÖTV Sirküleri, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Engelliler İçin Vergi Rehberi 2013”

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013\\_engellilervergirehberi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013_engellilervergirehberi.pdf) (12.02.2018).

Maliye Bakanlığı (10.01.2004). Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:21), Ankara; Resmi Gazete (25342 Sayılı).

Maliye Bakanlığı (18.04.2015). Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Genel Tebliği, Ankara; Resmi Gazete (29330 Sayılı).

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). Katma değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Ankara; Resmi Gazete (228983 Sayılı).

T.C. Kanunlar (06.06.2002). 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Ankara; Resmi Gazete (4760 Sayılı).

T.C. Kanunlar (11.01.2011). 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, Ankara; Resmi Gazete (6098 Sayılı).

T.C. Kanunlar (18.02.1963). 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Ankara; Resmi Gazete (197 Sayılı).

T.C. Kanunlar (25.10.1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara; Resmi Gazete (3065 Sayılı).

T.C. Yasalar (7.11.1982). 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ankara; Resmi Gazete (2709 Sayılı).

TEDAY “Tüm Engelliler ve Aileleri Yardımlaşma Derneği”

<http://www.teday.org/engellilere-otv-ve-kdv-kalksin-teklifi/> (12.02.2018)