

Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Sosyal Devlet Olma Anlayışı Bakımından Değerlendirilmesi

The Evaluation of the Tax Regulations for Disabled People in Terms of Sense of Social State in Turkish Tax System

Zeynep ARIKAN

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, zeynep.arikan@deu.edu.tr

Ahmet İNNECİ

Arş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ahmet.inneci@deu.edu.tr

Salih GÜRBÜZ

Arş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, salih.gurbuz@deu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 31 Ağustos 2018

Düzeltilme Geliş: 9 Kasım 2018

Kabul: 15 Kasım 2018

*Anahtar Kelimeler: Engellilik,
Vergisel Düzenlemeler, Sosyal
Devlet*

© 2018 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi kanunlarında yer alan engelli vatandaşlara yönelik vergisel avantajların incelenmesi, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin sosyal devlet olma anlayışına hizmet edip etmediğinin belirlenmesi ve mevcut düzenlemelerin yeterli olup olmadığının tartışılmasıdır. Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olması ve devletin engellilerin korunması ve topluma kazandırılmaları ile yükümlü olduğu Anayasa ile hüküm altına alındığı düşünüldüğünde, engellilere yönelik vergisel düzenlemelerin ne derece önemli bir konu olduğu anlaşılacaktır. Nitekim devletin engelliler konusunda kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getirmede kullandığı en önemli araçlardan biri vergi politikalarıdır. Bu bağlamda çalışmada engellilere yönelik Türk vergi kanunlarında yer alan vergisel düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Çalışmanın sonunda ise engellilere yönelik vergisel düzenlemeler hakkında çeşitli öneriler getirilmiştir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 31 August 2018

Received in revised form: 9

November 2018

Accepted: 15 November 2018

*Keywords: Disability, Tax
Regulations, Social State*

© 2018 PESA All rights reserved

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the tax advantages for the disabled people in Turkish tax laws, to determine whether the tax regulations in tax laws serve the sense of social state and whether these tax regulations are sufficient. When it is considered that Republic of Turkey is a social state and liable to protection of disabled people and reintegrating disabled people into the society, it will be understood that the tax regulations for disabled people are an important issue to what extent. As a matter of fact, one of the most important tools of the state when fulfilling its liabilities with regard to disabled people is tax policies. In this study, the tax regulations regarding the disabled people in Turkish tax laws were examined in detail. At the end of the study, various suggestions were made about tax regulations for disabled people.

GİRİŞ

Sosyal devlet, ekonomik açıdan güçsüz olanları koruyan, onları insan onuruna yaraşır bir yaşam seviyesine ulaştırmayı hedefleyen ve bu amaçlara yönelik olarak ekonomik ve sosyal yaşama çeşitli araçlarla müdahale eden devlettir. Bu anlayışla devlet, vatandaşlarının toplumsal ve ekonomik açıdan asgari bir yaşam düzeyine kavuşmalarını sağlamakla görevlidir. Vergisel düzenlemeler, sosyal devlet olmanın gereklerine yönelik kullanılan en önemli araçlardan biridir. 1982 Anayasasına göre Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir. Bu anlayışın bir gereği olarak, uygulamada ekonomik anlamda güçsüz olanların korunmasına ve yaşam seviyelerin yükseltilmesine yönelik birçok vergisel düzenleme bulunmaktadır. Bunların en önemli örneklerinden biri de engellilere yönelik olarak yapılan vergisel düzenlemelerdir. Engellilerin yaşam kalitelerinin artırılması, belirli bir yaşam seviyesine ulaşmaları ve toplumsal yaşama katılımlarının sağlanması amacıyla Türk vergi kanunlarında çeşitli vergisel düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Başta gelir vergisi olmak üzere emlak vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisi ve gümrük vergisi kapsamında engelli vatandaşlara yönelik olarak çeşitli vergisel avantajlar düzenlenmiştir. Çalışmada Türk vergi kanunlarında engellilere yönelik getirilen vergisel düzenlemeler sosyal devlet olma anlayışı bakımından incelenecektir. Çalışmada incelenen düzenlemelerin sosyal devlet olma anlayışına hizmet edip etmediği ve yeterli olup olmadığı tartışılacaktır.

1.Sosyal Devlet ve Vergilendirme

Sosyal devlet kavramı, ekonomik açıdan güçsüz olanların korunması düşüncesinden geliştirilmiştir (Çağan, 1980:144). Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını kendisine amaç edinen (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2012: 52) ve bu amaçları gerçekleştirmek için sosyal ve ekonomik hayata etkin bir şekilde müdahale etmeyi meşru gören devlet anlayışıdır.

Sosyal devlet güçsüzleri, güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü olan devlettir (Anayasa Mahkemesi, E:1999/50, K: 2001/67). Sosyal devlet anlayışında devlet bütün vatandaşlarına asgari bir toplumsal ve ekonomik düzey sağlamak ve bunu devam ettirmek zorundadır. Bunu yaparken kaynak transferi gibi doğrudan araçlar kullanabileceği gibi, çeşitli faaliyetleri kolaylaştırmak ve teşvikler sunmak gibi dolaylı araçları da kullanabilmektedir (Anayasa Mahkemesi, E: 2008/110, K: 2010/55).

Anayasamıza göre Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir (Anayasa 2. Md.). Kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, kişilerin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak şekilde sınırlandıran siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak, insanların maddi ve manevi varlıklarının gelişmesi için gerekli ortamı hazırlamaya çalışmak devletin temel amaç ve görevleridir (Anayasa 5. Md.).

Sosyal devlet, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getirirken sosyal ve ekonomik hayata çeşitli araçları kullanarak müdahale edebilmektedir. Bu araçlardan en önemlisi vergi politikalarıdır. Sosyal devlet vergi politikalarını sosyal adaletin sağlanmasında, adil bir gelir dağılımının ve bireylerin insan onuruna yaraşır bir yaşam seviyesine kavuşmalarının sağlanmasında etkin bir araç olarak kullanabilmektedir. 1982 Anayasası'nın "vergi ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesinde de herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal bir amacı olduğu belirtilmektedir. 1982 Anayasası'nda yer alan bu hükümler doğrudan sosyal devlet olma anlayışı ile ilişkilidir. Nitekim mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin bir ilkesidir (Çağan, 1980: 145). Yine vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sosyal devletin temel amaçlarından biridir.

Sosyal devlet olmanın bir gereği olarak engelli vatandaşların insan onuruna yaraşır bir yaşam seviyesine ulaşmaları ve onların toplum hayatına katılımlarının sağlanması devletin önemli görevlerindedir. Devlet kendisine yüklenen bu görevi yerine getirirken engelli vatandaşlara daha çok mali anlamda katkı sağlama yoluna gitmekte, daha sonra sosyal anlamda destekler vermektedir. Türkiye'de de bu amaçlara yönelik olarak kullanılan en önemli araç vergilerdir. Devletimiz çeşitli vergi kanunlarında engelli vatandaşların daha az vergi ödemelerini ve bu

amaç doğrultusunda onların mali anlamda daha iyi yaşam seviyesine sahip olabilmeleri için çeşitli vergi indirimleri ve muafiyetleri sağlamaktadır. Tüm bu indirim ve muafiyetlerin temel amacı, engelli vatandaşların belirli bir yaşam seviyesine sahip olmaları ve bu tür desteklerle aracılığıyla diğer insanlarla aralarındaki fiziksel farklılığı hissetmemelerini sağlamaktır. Yine bu avantajlarla, engelli vatandaşların sosyal yaşama katılımlarının önündeki engellerin kaldırılması amaçlanmaktadır.

2. Türk Vergi Sisteminde Engelli Vatandaşlara Yönelik Vergisel Düzenlemeler

1982 Anayasası'nın 61. maddesine göre devlet, engelli vatandaşların korunmasını ve onların topluma kazandırılmaları için her türlü tedbiri almakla yükümlüdür. Bu kapsamda engelli vatandaşların içinde buldukları zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak, onların sosyal ve ekonomik hayata katılımlarını sağlamak, engelli vatandaşlar ile engelli olmayan vatandaşlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek (Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2018: 1), engellilerin insan onuruna yaraşır bir yaşam seviyesine kavuşmalarına yardımcı olmak amacıyla Türk vergi mevzuatında başta Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere, Emlak Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Gümrük Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda çeşitli vergisel düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemeler sosyal devlet olma anlayışının bir gereğidir.

2.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Engelli vatandaşların asgari bir yaşam seviyesine kavuşmaları ve toplum hayatına kazandırılmaları amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) engellilik indirimi uygulaması düzenlenmektedir. GVK'nın 31. maddesine göre; çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş olan hizmet erbabı birinci derece, asgari % 60'ını kaybetmiş olan hizmet erbabı ikinci derece, asgari % 40'ını kaybetmiş olan hizmet erbabı üçüncü derece engelli sayılmaktadır. Engellilik oranları, aylık olarak yararlanılabilecek engellilik indirimi tutarının belirlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Aşağıdaki Tablo 1'de 2018 yılında yararlanılabilecek engellilik indirimi tutarları gösterilmektedir:

Tablo 1: Aylık Engellilik İndirimi Tutarları (2018 Yılı)

Engellilik Derecesi	Çalışma Gücünü Kaybetme Derecesi	Engellilik İndirimi Tutarı (Aylık)
1. Derece Engelli	Asgari % 80	1.000 TL
2. Derece Engelli	Asgari % 60	530 TL
3. Derece Engelli	Asgari % 40	240 TL

Kaynak: Tosuner ve Arıkan, 2018: 108.

Tablo 1'e göre 1. derece engelli olan bir ücretlinin yararlanabileceği aylık engellilik indirimi tutarı 1.000 TL'dir. Bu tutarda yararlanılacak engellilik indirimi aylık 150 TL ($1.000 \times \% 15$), yıllık ise 1.800 TL (12×150) vergi avantajı sağlayacaktır².

Engellilik indiriminden aşağıda belirtilen mükellefler yararlanabilmektedir:

- Engelli ücretli,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli bulunan ücretli,
- Engelli serbest meslek erbabı,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit usulde vergiye tabi engellilerdir.

yararlanabilmektedir. Bakmakla yükümlü kişiler, engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatına veya bağlı olduğu sosyal güvenlik mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan kişiler, engellilik indirimi açısından da bakmakla yükümlü sayılmışlardır (GİB, 2018: 5). Tablo

¹ 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Bu kişinin GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifinin birinci dilimine (% 15) isabet eden oranda vergilendirildiği varsayılmıştır.

2’de 2017 yılında engellilik indiriminden faydalanan mükelleflerin sayısı faaliyet gruplarına göre gösterilmektedir.

Tablo 2: Engellilik İndiriminden Faydalanan Mükellef Sayısı (2017 Yılı)

Faaliyet Grubu	Sayı
Hizmet Erbabı	60.263
Hizmet Erbabının Bakmakla Yükümlü Olduğu Kişiler	7.015
Serbest Meslek Erbabı	3
Serbest Meslek Erbabının Bakmakla Yükümlü Olduğu Kişiler	4
Basit Usule Tabi Mükellefler	2
Toplam	67.287

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, 20.08.2018

Tablo 2’ye incelendiğinde, engellilik indiriminden en çok yararlanan grubun ücretliler olduğu anlaşılmaktadır. Basit usule tabi mükelleflerden ise yalnızca ikisi engellilik indiriminden faydalanmaktadır.

Engellilik indirimi tutarları ücretliler açısından aylık gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır. Ancak serbest meslek erbapları ile basit usulde vergiye tabi olan mükelleflerin engellilik indiriminden yararlanmaları halinde, bunlar aylık ücretli olarak çalışmadıklarından, yararlanılacak engellilik indirimi tutarları yıllık olarak dikkate alınmaktadır (1. derece engelli için yıllık 12.000 TL). Serbest meslek erbapları ile basit usule tabi mükellefler verecekleri gelir vergisi beyannamelerinde yıllık engellilik indirimi tutarlarını indirim konusu yapabileceklerdir.

Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler ile diğer ücretliler engellilik indiriminden faydalanamamaktadırlar. Birden fazla yerden ücret geliri elde edilmesi halinde ise en yüksek ücret, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır. Ücret ödemelerinde ödemenin günlük olarak yapılması durumunda engellilik indiriminden günlük olarak da yararlanılabilmektedirler (Tosuner ve Arıkan, 2018: 108). Bir ücretlinin engellilik indiriminden faydalanması asgari geçim indiriminden yararlanmasına engel değildir. Ancak engellilik indiriminden faydalandıktan sonra bir vergi matrahı oluşmuyorsa, dolayısıyla hesaplanan gelir vergisi yoksa asgari geçim indiriminden faydalanılması da mümkün olmayacaktır.

2.2. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

Engelli vatandaşlara yönelik vergisel avantajlardan bir diğeri 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu³’nda yer almaktadır. Emlak Vergisi Kanunu’nun 8. maddesine göre Cumhurbaşkanı (yeni hükümet sisteminden önce Bakanlar Kurulu), engellilerin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²’yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları (intifa hakkına sahip olmaları durumu dahil) durumunda bu meskenlere ait bina vergisi oranlarını sifıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Yine tek meskene hisse ile sahip olunması durumunda da bu hüküm geçerlidir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi kullanarak 2006/11450 sayılı Kararı ile 2007 ve takip eden yıllar için bina vergisi oranı sıfır olarak belirlemiştir.

Sıfır oranlı bina vergisi uygulamasından yararlanmak için engellilerin meskende bizzat oturmasına gerek yoktur. Meskeni kiraya vermeleri halinde de sıfır oranlı bina vergisi uygulamasından yararlanabilmektedirler. Engellilerin herhangi bir gelirinin olmaması gibi bir şart da bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle başkaca geliri olması halinde dahi bu avantajdan faydalanılabilmektedir (GİB, 2018: 40-41).

2.3. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu⁴’nun 4. maddesine göre, engellilik oranı % 90 ve üzeri olan engellilerin adlarına kayıt ve tescil edilmiş taşıtlar ile engellilik oranı % 90’ın altında

³ 11.08 ve 13576 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 23.02.1963 tarihli ve 113.1970 tarihli 42 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

olan engellilerin bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı araçlar, motorlu taşıtlar vergisinden istisna edilmiştir.

Engellilik derecesi % 90 ve üzeri olan engellilerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş taşıtlarında motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanmak için özel bir tertibat gerekmezken, diğer engelliler için aracı engellilik durumlarına uygun hale getiren bir özel tertibatın olması gerekmektedir. Aksi halde istisnadan yararlanılamamaktadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasından yararlanabilmek için engelli vatandaşların engellilik durumlarını tam teşekküllü devlet hastanesinden alacakları sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri gerekmektedir (GİB, 2018: 37).

2.4. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁵'nin 7/2. maddesine göre (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan;

- 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,
- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dahil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının taşıtları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla belgelendiren ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,
- 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,

Beş yılda bir defa olmak üzere ilk iktisabı özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Madde hükmü aşağıdaki şekilde tablolaştırılabilir.

Tablo 3: Engellilerin Taşıtlarında ÖTV İstisnası

Madde (ÖTV Kanunu)	Taşıtlar Türü (G.T.İ.P Numarası)	Engellilik Oranı	Tadilat Şartı	Bizzat Kullanım Şartı
7/2-a	87.03, 87.04, 87.11	% 90 veya üzeri	Yok	Yok
7/2-b	87.03	% 90 veya üzeri	Var	Malul veya engelli tarafından bizzat kullanılamaz.
7/2-c	87.03, 87.04, 87.11	% 90 altı	Var	Malul veya engelli tarafından bizzat kullanılmalıdır.

Kaynak: Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve GİB, 2018: 26-36'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Buna göre;

- Engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malul ve engellilerin (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtların 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi

⁵ 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanları beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk alımları özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanmak için taşıtta kullanıma uygun şekle getirmek amacıyla tadilat yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Engel sebebinin görme, işitme, konuşma, ortopedik veya zihinsel olması istisnadan yararlanmaya engel değildir. Taşıttın bizzat kullanılması da zorunlu değildir. Yani taşıt engelli tarafından bizzat kullanılabilmesi gibi, engelli tarafından bizzat kullanılamayacağı durumlarda başkası tarafından da kullanılabilir ancak bu durumda engelli kişinin sürekli istifadesine sunulması gerekecektir (GİB, 2018: 26-27).

- Engellilik oranı % 90 veya üzerinde olan malul ve engellilerin (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlardan 87.03 G.T.İ.P numarasında yer alan yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtların beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk alımları özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna kapsamındaki taşıtlar malul ya da engelli tarafından bizzat kullanılamamaktadır. Ancak taşıt, zorunlu haller dışında bunların istifadesine sunulmalıdır. Bu istisnadan sadece engellilik durumları sürücü olmalarını engelleyen, sürekli olarak tekerlekli sandalye ya da sedye kullanması gerektiğini ve % 90 veya üzerinde engellilik oranına sahip olduğunu belgeleyen malul ve engelliler yararlanabilmektedir. Yine bu taşıtlara ilk alımdan önce tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptırılması gerekmektedir (GİB, 2018: 28-29).

- Engellilik oranı % 90 altına olan malul ve engellilerin (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlardan 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanları, *bizzat kullanma amacıyla* engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırmak şartıyla beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk alımları özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan manuel vitesli bir taşıttın hareket ettirici aksamında engelliliğe uygun tertibat olmadan taşıtı kullanamayacak olanlar yararlanabilmektedirler. Örneğin sadece işitme engeli olan bir kişi bu istisnadan faydalanamaz (GİB, 2018: 29). Çünkü işitme engelli bir vatandaş için taşıttın hareket ettirici aksamında tertibat olmasına gerek yoktur. Ancak istisnadan faydalanabilmek için özel tertibat zorunludur.

Malul ya da engelli kişi tarafından satın alınan taşıt, kayıt ve tescil edilmeden malul ya da engelli kişi ölürse, varisler bu istisnadan yararlanamamakta, taşıta ait özel tüketim vergisini beyan edip ödemek zorundadırlar (Kino ve Yavuz, 2017: 38).

2.5. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

4458 sayılı Gümrük Kanunu⁶'nın 167. maddesinin birinci fıkrasının 12/a bendine göre malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşyalar gümrük vergisi dışında tutulmuştur. Bu maddenin uygulamasına ilişkin yetki Bakanlar Kurulu'na verilmiş (günümüzde Cumhurbaşkanına), Bakanlar Kurulu da verilen yetkiye dayanarak 2009/15481 sayılı Kararında⁷ konuya ilişkin çeşitli kararlar almıştır. Buna göre;

- Görme engelliler dışındaki engellilerin hayatlarını idame ettirmeleri için kişisel kullarımlarına mahsus özel olarak imal edilmiş olup, bizzat engelliler tarafından veya engellilere yardım sağlanması amacıyla yönelik 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 eşyaya,

⁶ 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 07.10.2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Kamu yararına çalışan dernekler ile Sağlık Bakanlığı tarafından yetki verilenler tarafından ithal edilen, malul ve engellileri toplu olarak taşımaya yönelik, malul ve engelli kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan motorlu kara nakil vasıtalarına,
- Gümrük idaresine sunulduğu tarih itibarıyla, kayıt ve model yılı dahil üç yıldan eski olmamak kaydıyla;
 - Münhasıran engelli kişi tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan ve bu kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulan, motosiklet ve motor silindir hacmi 1600 cc.'ye kadar olan otomobiller ile,
 - El ve ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat malul ve engelli kişi tarafından kullanılmayan, kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan, malul ve engelli kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya kişi ile iş akdine bağlı olarak istihdam edilen sürücü tarafından kullanılan vasitalardan;

1- 87.02 tarife pozisyonu altında sınıflandırılan minibüslere,

2- Portatif koltuklar hariç olmak üzere, sürücüsü dahil altı ila dokuz oturma yeri olan, engelli kişinin rahatça taşınabilmesine imkan verecek tavan yüksekliğine sahip olan motorlu kara nakil vasıtalarına,

gümrük vergisinden muafiyet tanınmaktadır. Özel tertibatlı aracın engelli kişi tarafından başka bir engelliye herhangi bir süre kısıtlaması bulunmadan ve gümrük vergileri tahsil edilmeden devri mümkündür. Ancak engelli kişi engelli olmayan başka bir kişiye aracını serbest dolaşıma girdiği tarihten itibaren üç yıl geçmeden satamaz. Serbest dolaşıma girdiği tarihten itibaren üç ile on yıl arasında engelli olmayan başka bir kişiye aracın satışında gümrük vergileri tahsil edilirken, on yıl sonrasında, söz konusu araçların satışında gümrük vergileri aranmamaktadır (2 Seri No'lu Gümrük Muafiyet Tebliği⁸, 34. md.).

2.6. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu⁹'nda engelli vatandaşların taşıtları için herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Kanun'un 17. maddesine göre engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ile özel bilgisayar programları katma değer vergisi açısından istisna kapsamında kabul edilmektedir. Bu kapsamda yer alan eşyanın ithali de KDV'den istisna edilmiştir. Örneğin; görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye, sesli kitap ya da ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye orto-protez gibi cihaz ve araçlar bu istisna kapsamında yer almakta iken binek otomobil ve diğer nakil vasıtaları istisna kapsamında değildir (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği¹⁰).

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Türk vergi mevzuatında engelli vatandaşlara yönelik vergisel düzenlemelerin altı farklı vergi kanununda yer aldığı görülmektedir. Bu vergisel düzenlemelerdeki temel amaç, sosyal devlet olma niteliğinin bir gereği olarak engelli vatandaşların yaşam kalite seviyelerinin artırılması ve onların toplumsal yaşama katılımlarının sağlanmasıdır. Devletimiz Anayasa ile kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getirirken kullandığı en önemli araçlardan biri de vergi politikalarıdır. Bu aracı engelli vatandaşlar açısından oldukça kapsamlı bir şekilde kullanmakta ve engellilere vatandaşlarına çeşitli vergisel avantajlar sağlamaktadır. Ancak her ne kadar devlet, vergisel avantajlar yoluyla engelli vatandaşlara mali anlamda bir katkı sağlamış olsa da, sosyal ve kültürel açıdan engelli vatandaşların belirli bir seviyede yaşam sürdürmeleri için de çeşitli yollara başvurmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, sosyal devlet olma

⁸ 06.06.2017 tarihli ve 30088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

anlayışı sadece engelli vatandaşlara mali anlamda katkı sağlama anlamına gelmemekte, aynı zamanda sosyal ve kültürel anlamda da onlara çeşitli yollarla yardım etmeyi gerektirmektedir.

Türk vergi kanunlarında engelli vatandaşlara sağlanan vergisel avantajlara dikkat edildiğinde sadece bir vergi konusunda değil de birden fazla vergi konusunda avantaj sağlandığı anlaşılmaktadır. Bunun temel sebebi, bu vergisel avantajlardan daha fazla engelli vatandaşın yararlanmasının sağlanmasıdır. Örneğin; sadece emlak vergisi açısından bir vergi avantajı söz konusu olsaydı, bu avantajdan sadece emlak sahibi olma gücüne haiz olanlar yararlanabilecekti. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergisel avantajların farklı vergi konularında olması doğru bir yaklaşımdır. Ancak vergisel avantajlardan yararlanma konusunda getirilen çeşitli kısıtlamalar, bu avantajlardan yararlanan engelli vatandaş sayısının sınırlı olmasına neden olmaktadır. Sosyal devlet olma anlayışı gereği engelli vatandaşlar arasında böyle bir ayırım yapılması adalet ve eşitlik olguları ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle Türk vergi kanunlarında yer alan engelli vatandaşlara yönelik vergisel avantajlar konusunda şunlar önerilebilir:

- Engellilik indirimi vergi matrahının tespitinde bir indirim olarak dikkate alınmaktadır. Bunun yerine asgari geçim indiriminde olduğu gibi hesaplanan vergiden mahsup edilecek bir indirim halini alabilir. Bu durumda örneğin; engellilik indiriminden faydalanan bir ücretli hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimi ile birlikte engellilik indirimini de mahsup edecektir. Engellilik indiriminden faydalanan bir serbest meslek erbabı ise gelir vergisi beyannamesinde yararlanabileceği yıllık engellilik indirimi tutarının hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir.
- Engelli vatandaşların kendi engellerine ilişkin özel olarak üretilen araç-gereçleri almaları halinde bunlar için ödenen bedeller gelir vergisinde matrah tespitinde bir indirim olarak dikkate alınabilir.
- Engelli vatandaşların satın aldıkları taşıtlarda katma değer vergisi açısından bir istisna söz konusu değildir. Alınacak taşıtlar özel tüketim vergisinde oldu gibi çeşitli kriterler dahilinde katma değer vergisinden istisna edilebilir.
- Özel tüketim vergisi istisnasında yer alan % 90 engellilik oranı şartı düşürülerek ya da engellilik oranı yerine engel türüne göre bir kriter getirilerek daha fazla engelli vatandaşın bu istisnadan yararlanması sağlanabilir.
- Sıfır oranlı bina vergisi uygulamasında tek mesken şartı kaldırılabilir ya da arttırılabilir.
- Motorlu taşıtlar vergisi istisnasından yararlanmak için engellilik oranı % 90 veya üzerinde olanların taşıtlarında özel tertibat yaptırımları zorunlu değilken, engellilik oranı % 90 altında olanların bu istisnadan faydalanabilmesi için özel tertibat yaptırımları zorunluluğu vardır. Bu zorunluluk kaldırılabilir ya da engellilik türüne göre kriter getirilebilir.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi, E: 1999/50, K: 2001/67 sayılı Karar, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/920ea2b6-b58a-42f8-bbbd-baf1e924e65c?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, 24.08.2018.

Anayasa Mahkemesi, E: 2008/110, K: 2010/55 sayılı Karar, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/06/20100622-18.htm>, 24.08.2018.

Bakanlar Kurulu'nun 2006/11450, 2009/15481 Sayılı Kararları.

Çağan, Nami (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 37, Sayı: 1, ss. 129-151.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2018), *Engelliler İçin Vergi Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 277, Ankara.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2017), 2 Seri No'lu Gümrük Muafiyet Tebliği.

- Kino, Hatice ve Hakan Yavuz (2017), “Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 436, ss. 31-40.
- Maliye Bakanlığı (2014), Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2012), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, (2018), *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Yayman, Derya ve Ali Çımat (2012), “Türk Vergi Hukukunda Sakat ve Özürlülere Yönelik Vergisel Ayrıcalıklar”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVI, Sayı: 3, ss. 297-321.