

Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi

Metin KOCATEPE* 

Özet

Engellilerin sahip olduğu taşıtlar için tanınan motorlu taşıtlar vergisi istisnasına ilişkin kurallar 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) m.4/1-c'de düzenlenmektedir. Bu düzenleme uyarınca, engellilik oranı %90 veya daha fazla olan engellilerin sahip olduğu taşıtlar ile diğer engellilerin, engel durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtları motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulmuştur. Özel tüketim vergisi istisnasının tamamlayıcısı olarak değerlendirilebilecek ve engellilerin daha özgür, erişebilir ve ulaşabilir olmasına katkı sunacak bu istisna düzenlemesinin anayasal vergilendirme ilkeleri bakımından mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile genel olarak uyumlu olduğu anlaşılmaktadır. Ancak anılan ilkelerle uyumsuzluk arz eden bir durum olarak, engellilik oranı %90'dan az olmakla birlikte engel durumu itibarıyla herhangi bir taşıtı engelliliğe uygun tertibatla dahi kullanma imkânı bulunmayan engellilerin kapsam dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Devlet İlkesi, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Vergi Adaleti, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Engelli Hakları

Examination of the Motor Vehicle Tax Exemption Granted to Vehicles Owned by Persons with Disabilities within the Scope of Constitutional Taxation Principles

Abstract

The rules regarding the motor vehicle tax exemption granted for vehicles owned by persons with disabilities are set out in Article 4/1-c of the Motor Vehicle Tax Law No. 197 (MTVK). Pursuant to this regulation, vehicles owned by persons with disabilities with a disability rate of 90% or more, as well as vehicles specially adapted to the disability status of other persons with disabilities, are exempt from motor vehicle tax. This exemption, which can be considered complementary to the special consumption tax exemption, contributes to the freedom, accessibility and mobility of persons with disabilities. Furthermore, it is generally consistent with the constitutional principles of taxation, namely taxation according to financial capacity and the fair and balanced distribution of the tax burden. However, it has been determined that persons with disabilities whose disability rate is less than 90% but who, due to the nature of their disability, are unable to use any vehicle even with disability-appropriate equipment, are unable to benefit from the exemption, which is inconsistent with the aforementioned principles.

Keywords: Welfare State Principle, Taxation According To The Financial Power, Tax Justice, Motor Vehicles Tax, Disability Rights

* Arş. Gör., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, metin.kocatepe@erdogan.edu.tr, ORCID: [0000-0002-1440-7683](https://orcid.org/0000-0002-1440-7683)

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

Giriş

Türk vergi sisteminde bir servet vergisi türü olarak yer alan motorlu taşıtlar vergisi, servet unsurlarının tümünü değil, yalnızca kanunda belirtilen motorlu taşıtları kapsadığı için özel nitelikte bir servet vergisi olarak kabul edilmektedir. (Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 2020: 388; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 409).

Ülkemizde motorlu taşıtların vergilendirilmesinin tarihçesine bakıldığında ilk düzenlemenin 28.02.1957 tarih ve 6936 sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu’na dayandığı görülmektedir¹. Ancak bu Kanun’un ömrü kısa olmuş ve 1963 yılında ihdas edilen 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu² m.18 ile yürürlükten kaldırılmıştır. Nihayetinde Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu da 2348 sayılı Kanun³ ile konusunda ve buna paralel olarak başlığında yapılan değişiklikle Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu olarak yeniden düzenlenmiş ve motorlu deniz ve hava taşıtlarını da kapsamına almıştır. 2009 yılına gelindiğinde ise motorlu deniz taşıtları Kanun’un kapsamı dışına çıkarılmış ancak olası vergi kayıplarının önlenmesi adına “bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından” ruhsat harcı alınması esası getirilmiştir (Öncel vd., 2020: 388). Dolayısıyla günümüzde yürürlükte olan şekliyle MTVK m.1’de belirtildiği üzere, motorlu taşıtlar vergisinin konusunu MTVK m.5 ve m.6’da düzenlenen üç tarifenin birinde yer alan “Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan **motorlu kara taşıtları**” ve “Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan **uçak ve helikopterler**” oluşturmaktadır. Verginin mükellefi ise MTVK m.3 uyarınca, motorlu taşıtları ilgili oldukları

sicillerde adlarına tescil ettirmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Motorlu taşıtlar vergisinden elde edilen gelirlerin, genel bütçe vergi gelirleri içindeki oranı oldukça düşüktür. Son altı yıl incelendiğinde, bu oranın %0,8 ile %2,2 arasında değiştiği görülmektedir (Yılmaz ve Batı, 2025: 299).

Çalışmanın inceleme konusunu oluşturan, engellilerin sahip olduğu taşıtlara tanınan MTV istisnası ise “İstisnalar” kenar başlıklı MTVK m.4’de düzenlenmiştir. Anılan hükmün 1. fıkrasının c bendi uyarınca, “*engellilik oranı % 90 ve üzerinde olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar*” ile “*engellilik oranı %90’nın altında olan malûl ve engellilerin, engel durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtları*” vergiden müstesnadır. Anayasa Mahkemesi’nin (AYM) %90’dan az engellilik oranına sahip olanların taşıt alımında yararlanacakları ÖTV istisnasına ilişkin kuralları düzenleyen ÖTVK m.7/2-c’ye yönelik verdiği iptal kararı⁴ MTVK m.4/1-c hükmünün yeniden incelenmesini gerektirmiştir. Bu çerçevede çalışmada konunun ilgili olduğu anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. Engelliler Adına Kayıtlı Taşıtlar İçin Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının İncelenmesi

1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anlamı ve Kapsamı

Engelliler adına kayıtlı taşıtlara tanınan MTV istisnası MTVK m.4/1-c’de düzenlenmektedir. Anılan düzenleme incelendiğinde istisna uygulamasının ÖTVK m.7/2-c’ye paralel şekilde engellilik oranını⁵ esas alan bir sınıflandırma

¹ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 01.03.1957– 9548. Hususi otomobil vergisinin ihdası ile “*ülkemizde de mali imkânları belirli bir seviyenin üzerinde olan vatandaşların sahip oldukları özel binek otomobillerinden*” vergi alınarak vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtımına katkı sunulmasının hedeflendiği ifade edilmiştir. Bkz. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d10/c017/tbmm10017048ss0137.pdf> (Erişim tarihi: 25.09.2025).

² Resmi Gazete Tarih-Sayı: 23.02.1963 – 11342.

³ Resmi Gazete Tarih-Sayı: 28.11.1980 - 17174.

⁴ AYM, E. 2024/240, K. 2025/100, T. 22.04.2025, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 26.06.2025-32938.

⁵ MTVK m.4/1-c’de ve ÖTVK m.7/2-a’da “*engellilik oranı*” ifadesi kullanılırken ÖTVK m.7/2-b’de “*engellilik derecesi*” ifadesi tercih edilmiştir. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Tebliği’nde ise engellilik oranı ve engellilik derecesinin eş anlamlı olarak kullanıldığı

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

içerdiği görülmektedir. Sosyal amaçlı bir istisna olarak dikkat çeken bu düzenleme uyarınca, %90 veya üzeri engellilik oranına sahip olanların ağır engellilik hali içerisinde olduğu kabul edilmiş ve bu durumdakilerin özet tertibatla dahi araçları kendilerinin kullanması mümkün olmayacağı düşünüldükçe, fiilen kendileri kullanmasalar bile adlarına kayıt ve tescil edilmiş taşıtlar vergi dışı bırakılmıştır (Öncel vd., 2020: 392; Şenyüz vd., 2020: 412). Engellilik oranı %90’ın altında olanlar bakımından ise istisnadan yararlanma noktasında taşıtın engellinin kullanımına olanak sağlayacak şekilde özel tertibatlı olması şartı getirilmiş ve aracın engelli olmayanlar tarafından kullanılması önlenmeye çalışılmıştır (Şenyüz vd., 2020: 413). Bununla birlikte %90’dan az engellilik oranına sahip olup engel durumu itibarıyla taşıtı özel tertibatla dahi kullanması mümkün olmayanların istisnadan yararlanamadıkları tespit edilmiştir. Bu tespit özelge taleplerine de konu olmuştur. Örneğin, engellilik oranı %90’ın altında olan görme engelli bir vatandaşın sahip olduğu taşıtın MTV istisnasından yararlanmasının mümkün olup olmadığı hususundaki görüş talebi; “...engellilik durumunuz... adınıza kayıt ve tescilli taşıta özel tertibat yaptıracak mahiyette bulunmadığından, ...istisna uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir.” şeklinde cevaplanmıştır⁶. Yine engellilik oranı %80 olan 13 yaşındaki bir çocuğun adına kayıt ve tescil edilecek bir taşıtın MTV istisnasından yararlanmasının mümkün olup olmayacağına ilişkin görüş talebi, taşıtın çocuk tarafından bizzat kullanılamayacağı ebeveyn tarafından kullanılacağı gerekçesiyle “...vergisinden istisna olması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde cevaplanmıştır⁷.

İzahat taleplerin yoğunlaştığı bir diğer konu ise engellinin sahip olduğu ikinci taşıtın MTV istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususuna ilişkindir. Kanunda buna ilişkin sınırlandırıcı bir düzenleme yer almamakla birlikte vergi idaresi düzenlemenin engellilerin sosyal hayata daha fazla katılımını sağlamayı amaçlamasından hareketle ikinci taşıta istisna uygulamasının bu amacı aşacağı sonucuna varmış ve ikinci taşıt için MTV istisnasının uygulanmaması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir⁸.

İstisna düzenlemesine ilişkin detaylı açıklamalar “21 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği”⁹ ile “Malul ve Engellilere Ait Taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası Uygulamasına İlişkin Açıklamalar başlıklı Motorlu Taşıtlar Vergisi Sirküleri/4”te¹⁰ yer aldığı görülmektedir. Söz konusu düzenlemelerde, istisnadan yararlanmak için engellilik durumunun tam teşekküllü bir Devlet hastanesinden alınmış sağlık kurulu raporuyla belgelenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca engellilik oranı %90 dan az olan engelliler adına kayıtlı taşıtların, engel durumuna 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 örneğinin ilgili vergi dairelerine sunulması gerektiği ifade edilmiştir. Bununla birlikte %90’dan daha yüksek oranda engelli olanlara ait taşıtlar bakımından taşıtın özel tertibata sahip olması (veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması) şartı aranmayacağı belirtilmiştir. Bu noktada “özel tertibatlı taşıt”

görülmektedir. MTVK “engellilik oranı” terminolojisini tercih ettiğinden çalışmada bu terminolojik tercih doğrultusunda hareket edilmiştir.

⁶ GİB, Özelge No: 97895701-170[2019/4.1-14]-612287, Özelge Tarihi: 20.08.2020, <https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/441/ozelge/36480> (Erişim tarihi: 29.09.2025).

⁷ GİB, Özelge No: 50426076-170[4-2016/20-79]-27, Özelge Tarihi: 21.02.2017, <https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/441/ozelge/36486> (Erişim tarihi: 29.09.2025).

⁸ GİB, Özelge No: B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-74, Özelge Tarihi: 05.04.2011,

<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/441/ozelge/36499> (Erişim tarihi: 29.09.2025).

⁹ R.G. Tarih-Sayı: 10.01.2004- 25342.

¹⁰ GİB, Sirküler No: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu-4/2010-2, Sirküler Tarihi: 17.05.2010, <https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/441/sirkuler/1050> (Erişim tarihi: 29.09.2025).

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

kavramının anlamının ortaya konulması gerekmektedir¹¹.

Danıştay 7. Dairesi, sol ayağında mevcut olan engel nedeniyle, sahibi bulunulan otomatik vitesli aracın engel durumuna uygun özel tertibatlı taşıt kabul edilerek MTV’den müstesna tutulması gerektiğinden bahisle, ödemiş olduğu vergilerin iadesi istemiyle düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden ilk derece mahkemesi kararı üzerine gerçekleştirdiği temyiz incelemesinde kavramın yorumlanırken devletin “engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alma” ödevlerinin göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade etmiş ve davacının, sol ayağındaki rahatsızlık nedeniyle, düz vitesli, debriyaji olan bir aracı kullanmasının mümkün olmadığını dolayısıyla, sahibi olduğu aracın, “otomatik vitesli” olmasının, davacı bakımından, sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat olarak kabulü gerektiğini belirtmiştir¹². Mahkemenin bu yorumundan hareketle “özel tertibatın” araçların üretimi esnasında bulunabileceği ya da araç temin edildikten sonra da engellilik haline uygun tertibat yaptırılabilmesi sonucuna varmak gerekir. Yine Sirküler’de¹³ de bu hususun özel olarak düzenlendiği görülmektedir. Otomatik vitesli araçlara ilişkin açıklamalara yer verilen bölümde “kanun hükmünün malul ve engellilerin sakatlıklarına göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olmayacağı” vurgulanarak “sadece sol alt ekstremitede (ayak

veya bacakta) sakatlığı olduğu belirtilen malul ve engellilerin otomatik vitesli taşıtlarının başkaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın”, MTV’den istisna olması gerektiği ifade edilmiştir.

1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi

Anayasa m.73, “Vergi ödevi” kenar başlığını taşımakta ve vergi hukukuna ilişkin anayasal ilkeleri ortaya koymaktadır. Anılan düzenlemelerden hareketle anayasal vergilendirme ilkeleri: “verginin yasallığı ilkesi, verginin genelliği ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin kamu giderlerine özgülmesi ilkesi” şeklinde ifade edilmektedir (Yaltı Soydan, 1998: 100-101)¹⁴. Bu ilkelerden inceleme konumuzla bağlantılı olarak mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi kapsamında engellilere ait taşıtlar için tanınan MTV avantajı değerlendirilecektir.

Mali güce göre vergilendirme, verginin adil dağılımını hedeflemesi yönüyle sosyal devletin vergilendirme alanındaki yansımaları oluşturduğu gibi (Çağan, 1982: 194; Öncel vd, 2020: 58), vergide eşitlik ilkesinin (Yaltı, 2013: 439) de uygulama aracı olarak kabul edilmektedir¹⁵. Verginin mali güce göre alınacağı”na işaret eden Anayasa m.73, vergi mükelleflerinin hukuki durumlarının karşılaştırılmasında esas alınacak ölçütü daha kısa

¹¹ Vergi idaresi tarafından engelli bireylerin sahip oldukları ikinci taşıtın MTV istisnasından faydalanamayacağı yönünde izahat verilmektedir.

¹² Danıştay 7. Daire, E. 2009/6893, K. 2013/4840, T. 7.10.2013, <https://www.hukukturk.com>. (Erişim tarihi: 29.09.2025)

¹³ GİB, Sirküler No: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu-4/2010-2, Bölüm-3.

¹⁴ Bunula birlikte bazı ilkelerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve kesin sınırlar çizmenin zor olduğu ifade edilmektedir bkz. Çağan, 1982: 149; Kumrulu, 1979: 156. Anayasal vergilendirme ilkelerine ilişkin farklı sınıflandırmalar için bkz. Saban, 2021: 42-64; Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2021: 49; Karakoç, 2013: 1263.

¹⁵ AYM, E. 2008/110, K. 2010/55, T. 01.04.2010, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 21.06.2010-27619; AYM, E. 2013/72, K. 2013/126, T. 31.10.2013, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 24.01.2014-28892; AYM, E. 2017/117, K. 2018/28, T. 28.02.2018, Resmi Gazete Tarih – Sayı: 04.04.2018-30381. Mali güce göre vergilendirmenin bağımsız bir ilke olmadığı, eşitlik, sosyal devlet, demokratik devlet ve laikle birlikte okunarak bir vergilendirme ilkesi oluşturulabileceği yönünde bkz. Saban, 2021: 57-60. Mali gücün aynı zamanda vergilendirmede ölçülülük ilkesinin de uygulama aracı oldu yönünde bkz. Yaltı ve Özgenç, 2005: 82; Erkin, 2012: 244.

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

bir ifadeyle vergide eşitliğin ölçütünü “mali güç” olarak belirlemekte (Lang, 2000: 9) ve Anayasa m.10 ile yapılan ortak okuma ile aynı mali güce sahip olanların “*aynı hukuksal durumda*” olacağı ve aynı vergi yüküne maruz kalacağı, farklı mali güce sahip olanların “*farklı hukuksal durumda*” olacağı ve farklı vergi yüküne maruz kalacağı kuralını koymaktadır (Saban, 2021: 58; Yaltı Soydan, 1998: 104; Yaltı ve Özgenç, 2005: 64). Farklı hukuksal durumun haklı nedenleri ise AYM kararlarından hareketle; “*hukuksal yapı veya nitelik farklılığı, vergi konusunda nitelik farklılıkları, kamu yaran ve mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler*” şeklinde ifade edilmektedir (Yaltı Soydan, 1998: 105-106; Aşçı Akıncı, 2013: 358-362). Farklı hukuksal durumların “*haklı neden*”e dayanması halinde ise eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olmayacaktır. Bununla birlikte haklı nedene bağlı sınıflandırmanın, “*amaçla ilgili*”, “*makul ve adil*” ve “*anlaşılabilir*” olması gerekir (Yaltı ve Özgenç, 2005: 64)

Sosyal devlet ilkesi bakımından ise mali güce göre vergilendirme, vergi adaletini sağlamayı hedefleyen bir kural olarak karşımıza çıkmaktadır (Çağan, 1982: 194; Sonsuzoğlu, 1997: 49). Vergi adaleti, hem vergilerin, mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağını, hem de ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak vergilerin ne yönde kullanılması gerektiğini belirler (Çağan, 1982: 194). Sosyal hukuk devletinde, devletin amaç ve görevleri yalnızca eşitliği korumak olmayıp, var olan eşitsizlikleri de gidermek olduğundan, devlet, vergileme ile mali amaçların yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık gibi mali olmayan amaçları da gerçekleştirmeye çalışacak ve ekonomik ve sosyal adaleti sağlayıcı tedbirleri alacaktır (Sonsuzoğlu, 1997: 117). Bununla

birlikte mali güce göre vergilendirme, “*verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması*”¹⁶ gerekliliğine işaret ederek, yasa koyucuya mükellefin yaşı, sağlık durumu, engellilik hali, medeni durumu gibi hususların vergilendirmede göz önünde bulundurulması ve bu hususların yol açtığı dezavantajlı durumları giderecek bir sistemin oluşturulması görevi de yüklemektedir¹⁷. Mali güce göre vergilendirmeye uygun böyle bir sistemin oluşturulması bakımından ise yasa koyucunun elinde, “*asgari geçim indirimi uygulamaları, artan oranlı vergi tarifesi, emek ve sermaye gelirlerinin ayrılarak farklı vergilendirme rejimine tabi kılınması (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları, lüks tüketimin zorunlu ihtiyaç maddelerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesi ve veraset ve intikal vergisi*” gibi çeşitli araçlar bulunmaktadır (Çağan, 1982: 194-195). İnceleme konumuz olan engellilere ait taşıtlar için sağlanan avantajlı vergi düzenlemeleri ise “*sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları*” kapsamında değerlendirilmektedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ise Anayasa m.73/2 düzenlemesinden hareketle ortaya konulan bir vergilendirme ilkesidir. Bu ilkenin temelleri sosyal devlet ilkesine dayanmaktadır (Kaneti vd., 2021: 54; Üstün, 2003: 261). İlke devletin vergilendirme alanında sosyal ödevlerini göz önünde bulundurması gerektiğine işaret etmektedir (Üstün, 2003: 261). AYM kararlarında ilkenin, mali güce göre vergilendirme ile birlikte değerlendirildiği görülmektedir. Mahkemeye göre vergilendirme mali güce göre yapıldığında vergi yükü adaletli ve dengeli bir şekilde dağılmış olacaktır¹⁸. Diğer bir ifadeyle mali güç kavrandığı ölçüde verginin adil ve dengeli bir dağılıma ulaştığı

¹⁶ AYM, E. 2003/48, K. 2003/76, T. 23.07.2003, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 11.09.2004 - 25580

¹⁷ Yükümlülerin kişisel ve ekonomik durumunu göz önüne alan bir sistemin ölçütleri AYM kararlarından hareketle şu şekilde belirlenmiştir: vergi tekniği vergi adaletini yansıtmalıdır; yükümlülerin kişisel durumu yasada gösterilmelidir; mali güce göre vergilendirme için gerçek gelir saptanmalıdır; verginin oranı, konusu ve matrahı mali

güce uygun olarak belirlenmelidir; mali güç unsuru açık bir direktif teşkil edecek şekilde yasada yer almalıdır (Yaltı Soydan, 1998: 112-113).

¹⁸ AYM, E. 1989/6, K. 1989/42, T. 07.11.1989, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 06.04.1990-20484. İlkenin mali güce göre vergilendirmenin gereksiz bir tekrarı olduğu yönünde bkz. Üstün, 2003: 262.

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

söylenilebilir¹⁹. Dolayısıyla mali güce göre vergilendirme ile verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerinin iç içe geçmiş ilkeler olduğu anlaşılmaktadır.

İkelere ilişkin bu genel açıklamalardan hareketle, dezavantajlı gruplardan birini oluşturan engellilere yönelik vergilendirme rejiminin -*engelliler lehine olmak üzere*- farklılaştırılmasının sosyal devlette vergi adaletinin bir gereği olduğunu söylemek gerekir (Yakar ve Coşkun Karadağ, 2018: 313). Engellilerin sahip olduğu taşıtlar bakımından engelli olanlarla olmayanların engelliler lehine olmak üzere farklı vergisel muameleye tabi tutulmasının vergide eşitlik ilkesi bakımından anlaşılabilir bir farklılığa dayandığı, sınıflandırmanın düzenlemenin amacıyla ilişkili, akla uygun ve adil olduğu açıktır. Söz konusu farklı vergisel muamelenin Anayasa ile öngörülen başkaca sosyal amaçların gerçekleşmesini hedeflediği -*haklı neden*- bu nedenlerle de vergide eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmediği söylenmelidir (Öncel vd., 2020: 45). Benzer biçimde, vergi adaletinin sağlanması açısından yükümlülerin kişisel durumlarının dikkate alınması, mali güce göre vergilendirme ilkesinin ve vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir. Engellilerin içerisinde bulundukları dezavantajlı durumun da bu noktada gözetilmesi gereken bir husus olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır²⁰.

Engelliler ile engelli olmayanlar arasında farklı vergisel muameleyi -*engelliler lehine olmak üzere*- mali güce göre vergilendirme ve vergi adaleti kavramları ile okuduktan sonra engellilerin çeşitli kriterlerle sınıflandırılarak farklı vergisel muameleye tabi kılınmasının da

anayasal ilkeler açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu noktada AYM'nin ÖTVK m.7/2-c'nin Anayasa'ya aykırılığı iddiasını incelediği yakın tarihli bir kararında yaptığı tespitler inceleme konusu düzenleme bakımından da yol gösterici olacaktır²¹. Mahkeme yapmış olduğu değerlendirmede, engellilik oranı %90'ın altında olan malul ve engellilerden sadece satın alınan taşıtı, “*bizzat kullanmak*” amacıyla “*engel durumuna uygun hareket ettirici*”²² özel tertibat yaptıran malul ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanabileceğinin öngörülmesinin, engellilik oranı %90'dan az olmakla birlikte taşıtı kullanabilmek için gerekli fiziksel ve zihinsel yeterliliğe sahip olmayan ve bunun sonucu olarak da sürücü belgesi alamayan malul ve engellilerin kapsam dışı bırakılmasına yol açtığını tespit etmiş ve ortaya çıkan bu sonucun da sosyal devlet ilkesine aykırı olduğunu; ayrıca yapılan bu sınıflandırmanın nesnel ve makul bir nedeninin bulunmaması sebebiyle eşitlik ilkesini de ihlal ettiğini ortaya koymuştur.

İnceleme konusu MTVK m.4/1-c düzenlemesi için de AYM'nin yaptığı bu yorumun geçerli olacağını söylemek mümkündür. Kaldı ki özgelere konu olan %90'ın altında görme engeli olan bir birey ya da engelli bir çocuk adına tescil ettirilecek bir taşıtın istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı yolundaki izahat taleplerine idare tarafından verilen cevaplar da haklı nedene dayanmayan ayrımcı muamelenin ve sosyal devlet ilkesi ile bağdaşmayan uygulamaların varlığına delil teşkil etmektedir. Danıştay 7. Dairesinin yukarıda değinilen kararında da vurguladığı üzere sosyal devlet engelliler başta olmak üzere tüm dezavantajlı grupların yaşamlarını kolaylaştırıcı tedbirleri almakla yükümlüdür. Yükümlülerin kişisel durumlarının

¹⁹ AYM, E. 1992/29, K. 1993/23, T. 24.06.1993, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 23.12.1999-23915.

²⁰ AYM, E. 1995/7, K. 1995/35, T. 18.07.1995, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 09.01.1997-22872; AYM, E. 2013/72, K. 2013/126, T. 31.10.2013, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 24.01.2014-28892.

²¹ AYM, E. 2024/240, K. 2025/100, T. 22.04.2025, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 26.06.2025-32938.

²² Anılan düzenlemede yer alan, “*engelliliğine uygun şekilde hareket ettirici özel tertibat*” şartı, istisnadan yararlanmak noktasında özel tertibatın hareket ettirici aksamda yer alması gerekliliği bakımından da ayrımcı bir muameleye yol açtığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Bkz. Gençtürk, 2025: 116-123.

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

vergilelendirmede göz önünde bulundurulması gereğini ifade eden mali güce göre vergilendirme ilkesi de bunu öngörmektedir. Dolayısıyla engel durumları itibariyle özel tertibatla dahi taşıt kullanması mümkün olmayan ya da engel durumları veya yaşı sebebiyle ehliyet alma imkanı bulunmayan engellilerin “istifadesine sunulan taşıtların” da MTV istisnası kapsamına alınması, sosyal devlet ve eşitlik ilkesi ile vergilendirme ilkelerine uygun olacaktır.

Sonuç

Engellilerin sahip olduğu taşıtlar için sağlanan MTV istisnası en genel anlamda sosyal devlet ve eşitlik ilkesinin bir gereği olarak düşünülmektedir. Anılan anayasal ilkelerin vergi hukukundaki yansımalarını ise mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla istisna düzenlemesi, engelliler için alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağını düzenleyen Anayasa m.10/3; engellilerin yaşamını hukuken ya da fiilen zorlaştıracak engelleri kaldırma ödevi yükleyen sosyal devlet ilkesinin düzenlendiği Anayasa m.2; devlete engellileri koruma ve toplum hayatına intibaklarını sağlama ödevi yükleyen sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenlere ilişkin kuralların düzenlendiği Anayasa m.61 ve vergi adaletinin sağlanması hususunda yükümlülerin kişisel durumlarının göz önünde bulundurulması gereğini ifade eden mali güce göre vergilendirme ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının düzenlendiği Anayasa m.73 ile uyum içerisindedir.

Bununla birlikte engellilerin farklı sınıflandırma ölçütleri kullanılarak farklı kurallara tabi tutulması ayrıca incelenmesi gereken hukuki bir problem olarak ortaya çıkmaktadır. AYM’nin, benzer bir içeriğe sahip, ÖTVK m.7/2-c’nin Anayasa’ya aykırılığı iddiasını incelediği yakın tarihli kararında da bu husus vurgulanmış ve aynı ya da benzer durumda olanların farklı muameleye maruz bırakılmasının nesnel ve makul bir nedeni olması gerektiğine dikkat çekilmiştir. Buna karşın inceleme konusu kuralın istisna düzenlemesi bakımından %90’dan az engellilik oranına sahip

olmakla birlikte engel durumları itibariyle bir aracı özel tertibatla dahi kullanma imkanı bulunmayanları kapsam dışı bıraktığı tespit edilmiştir. Engellilik oranının %90’dan az olan ancak istisna uygulaması bakımından farklı muameleye maruz kalan iki ayrı mükellef grubu için yapılan bu sınıflandırmanın ise nesnel ve makul bir nedene dayanmadığı sonucuna varılmıştır. Bunun yanı sıra yaşları itibariyle bir aracı kullanma imkanı bulunmayanların istifadesine sunulan taşıtların da istisna kapsamına alınmasının sosyal devletin gereklerine uygun olacağı düşünülmüştür.

Kaynakça

- Aşçı Akıncı, N. (2013). Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı. Beta Yayıncılık. İstanbul.
- Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk. İstanbul.
- Erkin, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. Ankara Barosu Dergisi, 3, 237-249.
- Gençtürk, Y. K. (2025). “Ayrımcı Bir Düzenleme Örneği: Engellilere Yönelik ÖTV Muafiyeti”. XIII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Yılmaz Furtuna E. & Altonok D. (Ed.). Yetkin Yayıncılık. Ankara, 94-128.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. & Kaşıkçı, M. (2021). Vergi Hukuku, 2. Baskı. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- Karakoç Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı: Prof. Dr. Polat Soyer’e Armağan, 15 (Özel sayı), 1259-1308.
- Kumrulu, A. (1979). “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 36 (1), 147-162.
- Lang, J. (2000). “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev. Funda Başaran), XIII.

KOCATEPE, M. “Engellilerin Sahip Olduğu Taşıtlara Tanınan Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi”

Türkiye Maliye Sempozyumu (Anayasal Mali Düzen), Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 3-34.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker, C. (2020). Vergi Hukuku, 29. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara.

Saban, N. (2021). Vergi Hukuku, 11. Baskı. Beta Yayıncılık. İstanbul.

Sonsuzoğlu, E. (1997). Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.

Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2020). Türk Vergi Sistemi, 17. Baskı. Ekin Yayıncılık. Bursa.

Üstün, Ü. S. (2003). “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.Ü. Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı. 11 (1-2), 251-271.

Yaltı, B. (2013). “İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 19 (2), 429-452.

Yaltı, B. & Özgenç, A. S. (2005). Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı. Beta Yayıncılık. İstanbul.

Yaltı Soydan, B. (1998). “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”. Vergi Sorunları Dergisi, 119, 98-118.

Yılmaz, B. & Batı, M. (2025). Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara.