

ENGELLİLERE TANINAN VERGİSEL AVANTAJLAR ve BU AVANTAJLARA İLİŞKİN YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ UYUMSUZLUKLAR

TAX ADVANTAGES PROVIDED FOR THE DISABLED AND
NONCONFORMITIES BETWEEN THE LAWS CONCERNING
THESE ADVANTAGES



Yusuf Cemil ŞAHBAZ*

ÖZ

5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanunu'nun 3/c maddesi hükmüne göre "Engelli: Fiziksel, zihinsel, ruhsal ve duysal yetilerinde çeşitli düzeyde kayıplarından dolayı topluma diğer bireyler ile birlikte eşit koşullarda tam ve etkin katılımını kısıtlayan tutum ve çevre koşullarından etkilenen bireyi" ifade eder. Engellilik doğuştan olabileceği gibi sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle de ortaya çıkabilir. Dolayısıyla toplumda yaşayan tüm bireyler aslında birer engelli adaydır. Devlet, engelli vatandaşların toplumsal yaşama katılımını sağlamak amacıyla bir takım vergisel avantajlar getirmiştir. Çalışmamızda engellilere tanınan bu avantajların neler olduğu ve söz konusu avantajlara ilişkin yapılan mevzuat düzenlemeleri arasındaki uyumsuzluklar ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Engelli, Vergisel Avantaj, Engellilik Derecesi, Özel Tertibatlı Araç.

ABSTRACT

According to Article 3/c of the Law on the Disabled, no. 5378, "the disabled means an individual who is affected from behaviours and environmental conditions which hamper the involvement to the society with other members, due to losses in physical, mental and hearing abilities at various levels." A disability can occur either congenital conditions, or can occur during the life. Therefore, every member of the society is a potential candidate of disability. The State has provided some tax advantages in order to enable the involvement of the disabled to the society. This article studies on what these tax advantages are and what the nonconformities between the laws providing these advantages.

Keywords: Disabled, tax advantage, degree of disability, specially equipped vehicle

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 25.12.2017 / M.K.T.: 19.01.2018

1- GİRİŞ

Anayasanın 2'nci maddesi hükmüne göre, Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir. Devletin, sosyal devletin gereği olarak vatandaşlarının ekonomik, sosyal ve kültürel bakımdan insan onuruna yakışır bir hayat sürmesi için gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Anayasanın 5'inci maddesinde devletin temel amaç ve görevleri hüküm altına alınmış olup, devletin esas amacının kişilerin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak olduğu ifade edilmiştir. Anayasanın 10'uncu maddesinde ise özürllüler, malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağı belirtilmiştir. Anayasanın 61'inci maddesinde de devletin engellilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alacağı ve bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisleri kuracağı veya kurulmasını sağlayacağı vurgusu yapılmıştır.

Birleşmiş Milletler Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme'nin 1'inci maddesi hükmüne göre "*Engelli kavramı diğer bireylerle eşit koşullar altında topluma tam ve etkin bir şekilde katılımlarının önünde engel teşkil eden uzun süreli fiziksel, zihinsel, düşünsel ya da algısal bozukluğu bulunan kişileri içermektedir.*"¹

Engellilik doğuştan gelebildiği gibi sonradan geçirilen hastalıklar veya kazalar sonucu da ortaya çıkabilmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu'nun 2011 Nüfus ve Konut Araştırması (NKA) sonuçlarına göre, görme, duyma, konuşma, yürüme, merdiven inme çıkma, bir şeyler taşıma-tutma, yaşitlarına göre öğrenme, hatırlama gibi en az bir engeli olan nüfusun oranı %6,9'dur. Erkeklerde %5,9 olan bu oran, kadınlarda %7,9'dur. Bu oran ve günümüz nüfusu esas alındığında, ülkemizde 4.876.000 kişi civarında engelli kişi bulunmaktadır.²

Vergi mevzuatında yapılan düzenlemelerle engelleri dolayısıyla birtakım güçlükler çeken engelli vatandaşların hayat standartlarını iyileştirmek ve geliştirmek, içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak, ekonomik yönden desteklemek, sosyal ve ekonomik hayata katılımlarını ve uyumlarını sağlamak ve engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amaçlanmıştır.

Yapılan bu düzenlemelerin neler olduğu ve bu düzenlemelerin kendi arasında çeliştiği durumlar yazımızda irdelenecektir.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI: ENGELLİLİK İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi hükmüne göre "çalışma gücünün, asgari %80'ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunanlar ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli" sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre engellilik indirimi uygulamasından;

- Engelli ücretli,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kimse bulunan ücretli,
- Engelli serbest meslek erbabı,

¹ Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme (14.07.2009) Resmi Gazete (27288 Sayılı)

² Nüfus ve Konut Araştırması, Türkiye İstatistik Kurumu,2011.

- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kimse bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit Usulde vergilendirilen engelliler, yararlanabileceklerdir.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere;

- Engellilik oranı %40'ın altında olanlar,
- Bakma yükümlü oldukları engelli bulunan basit usulde vergilendirilenler,
- Gerçek usulde ticari faaliyette bulunan kimseler ilgili indirimden faydalanamaz.

Engelli sayılanların çalışma gücü kayıp oranlarına göre belirlenen dereceler itibarıyla tespit edilen aylık engellilik indirimi tutarları 2017 yılı için aşağıdaki gibidir.

- Birinci derece engelliler için **900 TL**
- İkinci derece engelliler için **470 TL**
- Üçüncü derece engelliler için **210 TL³**

Bu şekilde hesaplanan engellilik indiriminin aylık tutarının hizmet erbabının aylık tevkifat matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Muhtelif yerlerden ücret alanlarda ise engellilik indirimi özel indirimin uygulandığı ücret gelirin uygulanacaktır.

Engellilik indirimine konu tutarlar, ücret geliri elde eden engellilerin ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabının aylık tevkifat matrahından, serbest meslek faaliyetinde bulunan engelliler ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabının ve basit usulde vergilendirilenlerin yıllık beyan edilecek gelirlerinden indirilir. İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.

222 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Bakmakla Yükümlü Olduğu Kişi olarak "*engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukların anlaşılacağı*" belirtilmiştir. Ayrıca çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılabilir.

Engellilik indiriminden yararlanan bir ücretlinin aylık gelir vergisi matrahı hesaplanırken engellilik indirimi mahsup edilecek, engellilik indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'sinin mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup edilecek tutar, kalan gelir vergisi tutarını aşamayacak ve mahsup edilemeyen asgari geçim indirimi tutarı sonraki dönemlerde de değerlendirilemeyecektir.

Örnek: Eşi çalışmayan, 3 çocuğu olan ve 3. derece engellilik indiriminden faydalanan asgari ücretli Bay (A)'nın 2018/Ocak ayına ilişkin asgari geçim indirim tutarı aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

2017 Yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı : (2.029,50 x 12) 24.354,00 TL

Ücretlinin Asgari Geçim İndirim Oranı : %85

Ücretlinin Kendisi için %50

Ücretlinin Eşi için %10

Ücretlinin Çocukları için %25 (ilk 2 çocuk için %7,5 ve 3. çocuk için %10)

³ 296 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (27.12.2016) Resmi Gazete (29931 sayılı)

Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (24.354 x %85) 20.700,90 TL
Asgari Geçim İndirimin Yıllık Tutarı (20.700,90 x %15) 3.105,14 TL
Asgari Geçim İndiriminin yıllık tutarının 1/12'si olan (2.719,58/12) 226,63 TL, aylık olarak hesaplanan gelir vergisi matrahından mahsup edilecektir. 2017/Ocak için Asgari Geçim İndirimi mahsup işlemi şu şekilde gerçekleşecektir:

2017/Ocak Asgari Brüt Ücret	2.029,50 TL
SGK işçi payı (Brüt ücret x %14)	284,13 TL
İşsizlik sigortası işçi payı (Brüt ücret x %1):	20,30 TL
2017 Yılı Ocak Ayı Tevkifat Matrahı	1.725,07 TL
3. Derece Engellilik İndirimi Tutarı	240,00 TL
3. Derece Engellilik İndirimi Düşüldükten Sonra Kalan Tevkifat Matrahı	1.485,07 TL
2017 Yılı Ocak Ayı Ücretinden Hesaplanan Gelir Vergisi	222,76 TL
2017 Yılı Ocak Ayı Mahsup Edilebilecek Azami A.G.İ Tutarı	258,76 TL
2017 Yılı Ocak Ayında Yararlanılabilecek A.G.İ Tutarı	222,76 TL
2017 Yılı Ocak Ayı Ödenecek Gelir Vergisi	0,00 TL

Mahsup edilecek tutar hesaplanan gelir vergisi tutarını aşamayacaktır. Dolayısıyla Bay (A) sadece 222,76 TL'lik tutardan yararlanacaktır. Geriye kalan (258,76 - 222,76) 36,00 TL'lik tutar sonraki dönemlere devredilmeyecek ve bu tutarın iadesi de söz konusu olmayacaktır.

3- GÜMRÜK KANUNU'NDA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinin 12 numaralı fıkrasının a bendi hükmünde malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşyanın Gümrük Vergilerinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun bazı maddelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 29.09.2009 tarih ve 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 9'uncu bölümünde malul ve engelliler ile diğer engellilerin kullanımına mahsus eşya ile ilgili düzenlemeler yer almıştır.

Mezkur BKK'nın Malul ve sakatların kullanımına mahsus eşya başlıklı 104'üncü madde hükmüne göre " (1) Görme engelliler hariç olmak üzere, malul ve sakatların hayatlarını idame ettirmesi için kişisel kullarılarına mahsus özel surette imal edilmiş olup,

- Malul ve sakatların bizzat kendileri tarafından,
 - Malul ve sakatlara yardım sağlanması amacıyla yönelik olarak kamu yararına faaliyette bulunan vakıflar ve 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,
 - Kamu yararına faaliyette bulunan dernekler ile Sağlık Bakanlığınca yetki verilenler tarafından ithal edilen, malul ve sakat kişileri toplu olarak taşımaya yönelik, malul ve sakat kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan motorlu kara nakil vasıtalarına, muafiyet tanınır.
- (2) Gümrük idaresine sunulduğu tarih itibarıyla, kayıt ve model yılı dahil, üç yıldan eski olmamak kaydıyla;
- Münhasıran malul ve sakatlar tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan ve bu kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulan, motosiklet ve motor silindiri hacmi 1 600 cc.'ye kadar olan otomobillere,

b) El ve ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat malul ve sakat kişi tarafından kullanılmayan, kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan, malul ve sakat kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya kişi ile iş akdine bağlı olarak istihdam edilen sürücü tarafından kullanılan vasitalardan motor silindir hacmi 2500 cc.ye kadar olan;

1) 8702.10.91.13.00 ve 8702.10.99.13.00 GTİP'lerinde yer alan minibüslere,

2) Portatif koltuklar hariç olmak üzere, sürücüsü dahil altı ila dokuz oturma yeri olan, malul ve sakat kişinin rahatça taşınabilmesine imkan verecek tavan yüksekliğine sahip olan motorlu kara nakil vasıtalarına, muafiyet tanınır.

(3) İkinci fıkranın (a) bendinde yer alan muafiyet uygulamasında, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren sol bacak engeli olan gaziler için vasıtaların özel tertibatlı olması gerekmez.

(4) İkinci fıkranın (b) bendinde yer alan vasıtaların gümrük vergilerinden muaf olarak ithaline izin verilebilmesi için malul ve sakat kişinin bu tür bir araca ihtiyacı bulunduğu ilgili gümrük idaresince kanaat getirilmesi gerekir.

(5) İkinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinin uygulanmasında arazi taşıtları yararlandırılmaz.”

Ayrıca ilgili eşyaya mahsus olan ve eşya ile birlikte getirilen parça, yedek parça ve aksesuarlar veya bu eşyanın bakım, kontrol, ayarlama ya da tamiri için gerekli olan aletler de bu muafiyet kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bunların eşyanın ithalinden sonra yurda getirilmesi halinde muafiyetin uygulanabilmesi için bunların muafiyetten yararlanarak ithal edilen eşya ile ilgili olduklarının gümrük idaresine kanıtlanması gerekmektedir.

İlgili BKK'da belirtildiği üzere özel tertibatlı engelli aracını ithal edebilecekler el ve ayaklarında ortopedik engeli bulunan kişilerdir. 1 sıra No.lu Gümrük Muafiyeti Tebliği'nin 26'ncı maddesinde “ortopedik engel ibaresinin, doğuştan veya sonradan herhangi bir nedenle, iskelet, kas ve sinir sistemindeki bozukluklar sonucu bedensel yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybetmesi nedeniyle alt ve üst ekstremite engelliliklerini” ifade edeceği belirtilmektedir. Ortopedik engeli bulunmayan kişilerin ise Gümrük Vergisinden muaf olarak irtibatlı araç ithal etmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Gümrük Vergisi ödenmeksizin Özel Tertibatlı Engelli Araçları ithal edebilmek için aşağıdaki şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

- i. İthal edilecek Özel Tertibatlı Engelli Aracı binek otomobil ise, binek otomobilin silindir hacmi en fazla 1600 (dahil) cc.'ye kadar olmalıdır ve bu otomobilin engelli kişi tarafından kullanılmasını sağlayacak özel olarak imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunmalıdır. Arazi taşıtları için ise bu istisnadan faydalanılamaz.
- ii. İthal edilecek Özel Tertibatlı Engelli Aracı engellinin kullanılmayacağı bir araç ise, bu aracın engelli kişinin araca binip inmesi ve taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunmalıdır. Araçta bulunan özel tertibatın kişinin engeline göre yurt dışında yaptırılmış olması gerekir. Yani aracın engelli aracı olarak ithali amacıyla Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girmesinden önce araçtaki özel tertibatın yapılmış olması gerekir. Ayrıca bu araç sadece engelli kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya engelli kişi tarafından istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılabilir. 2500 (dahil) cc.'ye kadar araçların yararlanabildiği bu istisnadan arazi taşıtları ve binek otomobiller için ise yararlanılamaz.
- iii. İthal edilecek Özel Tertibatlı Engelli Aracı motosiklet ise, engelliler tarafından kullanılmak amacıyla özel olarak imal edilmiş olmalıdır.

12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren sol bacak engeli olan gazilerde özel tertibat aranmaz. Bu kapsamdaki kişilerin özel tertibatı bulunmayan (örneğin otomatik vitesli) araçları da ithal edebilmesi mümkündür.

Mezkûr Bakanlar Kurulu Kararı'nın Ortak Hükümler adlı 107'nci maddesinde muaf olarak serbest dolaşıma sokulan her türlü eşyanın, gümrük idaresinden izin alınmaksızın muafiyetten faydalanamayan kişi, kurum ve kuruluşlara belli bir para karşılığı veya karşılıksız olarak ödünç verilemeyeceği, teminat olarak gösterilemeyeceği, kiralanamayacağı, devredilemeyeceği, satılamayacağı veya muafiyet amacı dışında kullanılamayacağı ifade edilmiştir.

İlgili maddenin 2'nci fıkrasında ise söz konusu eşya ve malzemelerin muafiyetin verilmiş amacına uygun kullanılmak şartıyla ve ilgili Gümrük Müdürlüğü'nün izni dahilinde, muafiyet hakkı tanınmış başka bir kurum veya kuruluşta Gümrük Vergisi aranmadan ödünç verilebileceği, kiralanabileceği, devredilebileceği veya satılabileceği belirtilmektedir.

Engelli kişilerin mülkiyetinde Gümrük Vergisi ödemediği ithal edilmiş özel tertibatlı otomobil, minibüs ve motosiklet kayıtlı olduğu sürece aynı şekilde muafiyet kapsamında otomobil, minibüs ve motosiklet ithal edemezler.

Özel tertibatlı aracın devredilmesi veya satılması halinde aşağıda yer alan hususlar dikkate alınır:

- a. Bu araçların engelli kişi tarafından, başka bir engelliye herhangi bir süre kısıtı bulunmaksızın ve gümrük vergileri tahsil edilmeksizin devri mümkündür.
- b. Bu araçların engelli kişi tarafından, engelli olmayan başka bir kişiye aracın serbest dolaşıma girdiği tarihten itibaren, üç yıl geçmeden satışı mümkün değildir.
- c. Bu araçların serbest dolaşıma girdiği tarihten itibaren üç ila on yıl arasında engelli olmayan başka bir kişiye satışında gümrük vergileri tahsil edilir. On yıl sonrasında, söz konusu araçların satışında gümrük vergileri aranmaz.⁴

4- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI

ÖTV Kanununun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendine göre Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

- a- Binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), motor silindir hacmi 2.800 cc.'yi aşmayan eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar ile motosikletlerin, engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,
- b- Binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtların (motor silindir hacmi 2.800 cc.'yi aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 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 dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan

⁴ Gümrük Genel Müdürlüğü, Engelli Kişilere Tanınan Muafiyetler, (Erişim: <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/bireysel-engelli-kisilere-taninan-muafiyetler>, Erişim Tarihi: 30 Ekim 2016)

engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi %90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,

c- Binek otomobiller ile esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), motor silindir hacmi 2.800 cc.'yi aşmayan eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar ile motosikletlerin, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından,

d- Bu bendin a, b ve c alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından,

5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. İstisna, bu araçların hem yurt içinden satın alınmasında hem de engelli tarafından doğrudan yurtdışından ithal edilmesi durumunda uygulanacaktır.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği hükümlerine göre;

4.1- İlk İktisabı ÖTV'den İstisna Taşıtlar

Aşağıda belirtilen motorlu araçların engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler veya bizzat kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından, 5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere motorlu araç ticareti yapanlardan satın alınmasında ÖTV tahsil edilmeyecektir.

- Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş steysin vagon, arazi taşıtı ve jeepler gibi diğer motorlu taşıtlar,
- Motor silindir hacmi 2800 cc.'yi aşmayan eşya taşımaya mahsus van, panelvan, kamyonet pick-up vb. taşıtlar,
- Motosikletler, mopedler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar,

4.2- Engellilik Derecesi %90 veya Daha Fazla Olan Engellilerde ÖTV İstisnası

ÖTV Kanunu'na göre, engellilik derecesi %90'ı aşanların herhangi bir mekanik ilave veya tadilat yapılması şartı olmaksızın iktisap ettikleri yukarıda belirtilen taşıt araçlardan ÖTV tahsil edilmeyecektir. Engel sebebinin önemi bulunmamaktadır. Görme, işitme, konuşma veya ortopedik olabileceği gibi zihinsel engelliler de yasadán yararlanabilmektedir. Ayrıca engellilerin taşıtı bizzat kullanması veya kullanmaması şartı aranılmamaktadır.

4.3- Engellilik Derecesi %90'ın Altında Olan Engellilerde ÖTV İstisnası

Yukarıda belirtilen şartları taşıyan araçların, engellilik derecesi %90'ın altında olup, kendisi kullanılmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından 5 yılda bir defa olmak üzere ilk alımı ÖTV'den istisna edilmiştir.

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. 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 yaptırması 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 fiskiyesi, korna ve kontak gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması veya direksiyon simidine monte edilmesi ve benzeri tadilatlar taşıtı hareket ettirici aksamda özel tertibat kapsamında değerlendirilmez.⁵

Bu istisnadan engellilik durumu bir taşıtın hareket ettirici aksamında engelliliğe uygun tertibat yaptırmadan taşıtı kullanamayacak durumda olan engelliler yararlanabilir. Engellilik oranı %90'ın altında olanlardan, engellilik durumu yukarıda belirtilen mahiyette olmayanların, ortopedik engeli bulunmayan işitme engellilerin, görme engellilerin, böbrek rahatsızlığı bulunanların, zihinsel engellilerin ve benzerlerinin ÖTV'den müstesna olarak taşıt iktisap etmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Engellilik derecesi %90'ın altında olanlarda, aranan şartları haiz olmak koşuluyla belli bir engellilik derecesine sahip olunması şartı aranmaz.

4.4- Taşıtta Tadilat Aranan İstisna Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendinin b alt bendiyle, Kanuna ekli (II) sayılı listede binek otomobilleri ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlardan;

- Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olan taşıtların,
- Sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtların,

Engellilik durumlarının taşıtları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu, yetkili sağlık kurumundan alınmış engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelliler tarafından, 5 yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Taşıtta, ilk iktisaptan önce tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptırılması zorunludur.

Dolayısıyla bu istisna kapsamında, 87.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılan panelvan, kombi gibi hem yük hem yolcu taşımacılığında kullanılabilen çok amaçlı taşıtlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtların ilk iktisabı yapılabilir.

4.5- Otomatik Vitesli Araçlarda ÖTV İstisnası

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.

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 istisna-

⁵ 12 No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirküleri Erişim Tarihi: 30 Nisan 2010

dan yararlanabilecektir. Otomatik vitesli araçlar, sol ayak veya bacakta engelliliği olanlar bakımından başka bir tadilat olmaksızın özel tertibatlı araç olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla sol ayak veya bacağından ötürü engelli olan bir kimsenin otomatik vitesli araç iktisap etmesi durumunda herhangi bir özel tertibat yaptırmasına gerek olmadan ÖTV istisnasından istifade etmesi gerekmektedir.⁶

4.6- İstisnadan Yararlanılarak İlk Alımı Yapılan Araçların Hurdaya Çıkarılması Halinde İstisna Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin d alt bendiyle, söz konusu bendin a, b ve c alt bentleri kapsamındaki taşıtların aynı alt bentlerde belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra 5 yıl geçmeden deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki taşıtları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından yeni bir taşıtın ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

Hurdaya çıkarma nedenleri madde metninde tadadi olarak sayılmıştır. Buna göre bu madde hükümünden faydalanabilmek için aracın deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi gerekmektedir. Örneğin hırsızlık sonucu aracın çalınması durumunda bu hükmün uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Yine aracın üzerine elektrik direğinin devrilmesi vb. sonucunda aracın hurdaya çıkartılması gerektiği durumlarda 5 yıllık süre beklenilmeksizin ÖTV ödenmeden yeni araç satın alınmasını mümkündür. Çünkü madde hükmünde yer alan kaza kelimesi trafik kazasını da içine alan daha geniş bir kavramdır. Aşırı rüzgârdan dolayı bir ağacın bir taşıtın üzerine düşmesi durumunda, kazaen düşmeden bahsedileceği için istisnanın uygulanması gerekmektedir.⁷

4.7- ÖTV İstisnasının Süresi ve İstisna Kapsamında Alınan Araçların Devir ve Satışı

Her 5 yılda sadece bir taşıt bakımından istisnadan yararlanılabilir. İstisnadan yararlanarak adlarına bir taşıt tescil edilenlerin, tescil tarihinden itibaren 5 yıl süresince ÖTV ödemediği taşıt satın almaları veya ithal etmeleri mümkün değildir.

ÖTV Kanunu'nun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasının a bendi uyarınca, motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk alımında ÖTV istisnasından yararlananların, bu taşıtı istisnadan yararlanmayan kişi veya kurumlara devretmesi halinde; bu devir dolayısıyla adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, ilk alımdaki matrah üzerinden, kayıt ve tescil tarihindeki ÖTV oranına göre, bu tarihte hesaplanan ve tahakkuku yapılacak olan ÖTV tahsil edilecektir. İstisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak edindikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz.

İlk iktisabı yapılan, aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden satılması sırasında mezkûr kanunun 15/2-a bendi gereği ÖTV ödenmiş olması, bu 5 yıllık süre zarfında iktisap edilecek diğer bir araç için istisnadan yararlanmasını sağlamayacaktır. Ancak istisnadan faydalanılarak iktisap edilen aracın ilk iktisabından itibaren 5 yıl geçtikten sonra, istisnadan yararlanan kişinin iktisap edeceği bir başka araç için de ÖTV istisnası uygulanması mümkün olup, bu şekilde istisnadan yararlanılabilmesi

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010-7-8-735 Sayılı Özelge

⁷ Ahmet OZANSOY,(2014) Kasko Firmalarınca Gasp Edilen Engelli Hakları, <http://www.vergiolgi.net/mukellef-haklari/kasko-firmalarinca-gasp-edilen-engelli-haklari/> Erişim Tarihi 22 Ekim 2016

için eldeki aracın satılması veya devredilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla idare engelli bireyin ilgili istisnadan yararlanması için engellinin mülkiyetinde istisnadan yararlanarak iktisap ettiği taşıtın bulunup bulunmamasını önemsememekte ancak istisnadan yararlanarak yapılan ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık sürenin geçmesi gerektiği görüşündedir.

ÖTV ödenmeden malul veya engelli tarafından yukarıda belirtilen esaslara göre satın alınan aracın iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde çalınması halinde de yukarıdaki hükümler uygulanacak olup, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmedikçe yeni bir aracın istisna hükmünden yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

4.8- İlk İktisabı İstisna Olan Taşıtların Veraset Yoluyla İntikali

İlk alımında istisna uygulanan taşıtların veraset yoluyla intikallerinde ÖTV'nin sonradan tahsili yoluna gidilmeyecektir.

Muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekenin birden fazla mal veya haktan ibaret olması halinde, diğer mirasçıların lehine miras hakkından feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan aracın lehine feragat edilen mirasçıya intikalinin, veraset yoluyla intikal olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak muristen mirasçılara sadece bir aracın intikal etmiş olması, bundan başka mirasçılara intikal etmiş başka bir mal bulunmaması halinde, aracın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesinin, devralan mirasçı açısından (kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere) veraset yoluyla intikal olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu işlemin, bir ivaz karşılığında yapılmasının satım, ivazsız olarak yapılmasının ise bağış olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde satım veya bağış olarak gerçekleşen devir işleminde Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasının a bendi kapsamında ÖTV uygulanması gerekecektir. Bu durumda istisnadan yararlanan aracın bu şekilde varise intikali ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varis adına kayıt ve tescilli kaldıktan sonra satışında da ÖTV uygulanmayacaktır.⁸

5- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU'NDA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "*Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin mükellefinin trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'na tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler*" olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının c bendinde, engellilik dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna olduğu belirtilmektedir.

Konuyla ilgili 21 seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği'nde ve Motorlu Taşıtlar Vergisi 4 No.lu Sirküleri'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

5.1- Engellilik Derecesi %90 veya Daha Fazla Olan Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması

Engellilik derecesi %90 ve daha fazla olan engellilerin bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili vergi dairelerine belgelendirmeleri halinde, söz

⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 02.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-VRS:5.MD-2010-47-110 Sayılı Özelge.

konusu malul ve engellilerin kendi adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtları, motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu istisnadan yararlanmak için, söz konusu malul ve engellilere ait taşıtların özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmayacaktır.

5.2- Engellilik Derecesi %90'ın Altında Olan Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması

Engellilik dereceleri %90'dan az olan malul 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 istisna hükmünden yararlanabileceklerdir.

5.3- İstisna ile İlgili Bildirim

40 seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği'nde Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasından yararlanacak engelliler ile ilgili bildirim yükümlülüğü engellinin Özel Tüketim Vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmamasına göre ayrıştırılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi istisnasından faydalanmayan ancak Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasından yararlanacak olan malul ve engelliler tarafından Malul ve 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 asılları veya fotokopilerinin ilgili vergi dairesine verileceği ifade edilmiştir.

Malul ve engelli olmaları nedeniyle taşıtları ilk iktisabı esnasında Özel Tüketim Vergisi'nden istisna olanların, Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasından faydalanmak için ilgili tebliğ ekinde belirtilen Bildirim Formu ile vergi dairesine yapacakları müracaatta sağlık kurulu raporu, araçlar için teknik belge ve proje raporunu ibraz etmeleri gerekmektedir.

İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü ile yapılan yazışma neticesinde, anılan Bakanlığın 81 İl Valiliğine ve bir örneğini de Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderdiği 16/8/2013 tarih ve 11088401.68385.64032-3235/146351 sayılı yazıda, engel oranı %90'ın altında olan engelliler tarafından gerek ithal edilen, gerekse ülkemizden edinilen özel tertibatlı taşıtların özel tertibatının kaldırılması veya değiştirilmesi yasak olduğundan, trafik zabıtalınca yapılan kontrollerde özel tertibatın kaldırıldığı veya değiştirildiği tespit edilen taşıtlar hakkında Karayolları Trafik Kanunu'nun 32'nci maddesinden işlem yapılarak, taşıtların ilgili düzenlenmiş tespit tutanağı ile birlikte yazılı olarak ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bilgi verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, engellilik derecesi % 90'dan az olan malul ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlarından, tertibatların sökülmesi halinde, istisna uygulanması için gerekli olan şart ihlal edileceğinden, ilgili trafik birimlerince bu hususun tespit tutanağı ile ilgili vergi dairesi müdürlüğüne bildirim üzerine, engelli tertibatının sökülmesi durumunda tespit edildiği dönemin başından itibaren motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekmektedir.⁹

5.4- Otomatik Vitesli Taşıtlarda İstisna Uygulaması

Anılan Kanun hükümleri ve Tebliğdeki açıklamalar uyarınca, engellilik derecesi %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin, adlarına kayıt ve tescil ettirecekleri taşıtlarda özel tertibat yapılmasına

⁹ 01/10/2013 tarih ve 68216117-000.010.06.01-53[23]-95618 Sayılı 2013/2 seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesi

gerek bulunmamakta, 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.

Bu hükümden otomatik vitesli taşıtların, engellilik derecesi %90'ın altında olan ve sağ ayağında veya sağ bacağında engelliliği bulunanların engellilik hallerine uygun özel tertibatlı olması halinde motorlu taşıtlar vergisinden istisna olacağı anlaşılmaktadır. Ancak anılan Kanun hükmünün malul ve engellilerin engelliliklerine göre ayırım yapılmasını öngören bir saik gütmesi söz konusu olmayacağından; sağlık raporunda sadece sol ayak veya bacakta engeli olduğu belirtilen malul ve engellilerin de otomatik vitesli taşıtlarının başkaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın, motorlu taşıtlar vergisinden istisna olması gerekmektedir.

Öte yandan Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasından yararlanılarak iktisap edilen bir taşıtın, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra yeni bir taşıt alınması halinde ikinci araç için Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnasından yararlanılamaz.

6- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının s bendi hükmü gereğince engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde engellilere KDV Kanunu'nda sağlanan istisna ile ilgili aşağıdaki hükümler yer almıştır:

“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.

Engelliler dışında engelli olmayanlar tarafından da kullanılması mümkün olan araç ve gereçlerin teslimi, bu istisna kapsamında değildir.

İstisna, münhasıran engellilere yapılan teslimlerle sınırlı olmayıp, kapsama giren araç ve gereçlerin her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

İstisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenen vergiler mükellefler tarafından indirim konusu yapılır, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde ise iade konusu yapılır.”

Tebliğ hükmünden anlaşılacağı üzere bir aracın engellilerin yanı sıra engelli olmayanlar tarafından da kullanılabilir olması durumunda, ilgili araçların tesliminde istisna uygulanamaz. Konuyla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu Özelgede münhasıran özürhükümlerinin kullanımına yönelik ortez-protez cihazlar ile tekerlekli sandalyelerin motorlu motorsuz, akülü, elektrikli, şarjlı vb. olup olmadığına bakılmaksızın teslim veya ithalinin KDV'den istisna olduğu, özürhükümlerinin yanında özürhükümlerinin tarafından da kullanılabilir elektrikli hasta kaldırma vincinin teslim veya ithalinde ise KDV Kanunu'nun 17/4-s maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanmasına imkân bulunmadığını ifade etmiştir.¹⁰

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09/04/2014 tarih ve 39044742-KDV.17-840 Sayılı Özelge

Gelir İdaresi vermiş olduğu bir başka Özelgede ise KDV'den istisna tutulan araç-gereçlerin aksam ve parçaları ile bu araç gereçlere verilen tamir, bakım ve onarım hizmetlerini istisna kapsamında değerlendirmemiştir.¹¹

Yürüme engellilerin otomobil, otobüs, minibüs gibi araçlara bindirilmesini-indirilmesini sağlamak üzere tasarlanıp imal edilen liftlerin Kanununun 17/4-s maddesi uyarınca KDV den istisna olarak teslimi mümkün bulunmaktadır.¹²

Binek otomobil ve diğer nakil vasıtaları ise sözü edilen "araç-gereç" kapsamına girmediği için ilgili istisnaya tabi değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı 21/11/2011 tarihinde verdiği Özelgede bu konuyu şu şekilde özetlemiştir: "Özel tertibatlı da olsa binek otomobilleri dahil kara nakil vasıtaları istisna kapsamında mütalaa edilmediğinden bu araçların tesliminde KDV hesaplanacaktır. Dolayısıyla, *engelli otomobili alımında KDV Kanununun 17/4-s maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanızı mümkün bulunmamaktadır.*"¹³

Adana Bölge İdare Mahkemesi'nin bir kararında "5378 sayılı Yasanın 32. maddesi ile özürülülerin günlük yaşamları için üretilmiş her türlü araç ve gerecin ve özel bilgisayar programlarına ilişkin mal ve hizmetlerin KDV'den istisna tutulmasına ilişkin düzenlemenin KDV Kanunu'nun 17/4'ncü maddesine eklendiği, 5378 sayılı yasanın 1'inci maddesinde kanunun amacının, özürülülerin her türlü gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmayı sağlayacak tedbirleri olarak topluma katılmalarını sağlamak olduğunun belirtildiği, bu haliyle yasanın amacına uygun olarak KDV Kanunu'na getirilen istisna hükmü göz önüne alındığında, davacıya ait binek otomobilin de özürülüler için üretilen her türlü araç gereç kapsamı içinde yer aldığı sonucuna ulaşıldığından, özürülü olan davacının özrüne göre yapılan tadilat sonucu satın alınan aracın, yasal düzenleme gereğince KDV'den istisna olması gerekmektedir." denilmek suretiyle engeline uygun tadilat yapılarak iktisap edilen binek otomobilin KDV'den istisna edilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁴

Ancak Danıştay 3. Dairesi'nin nihai kararı şu şekildedir: "İstisna hükmüne ilişkin yasa tasarısının görüşmeleri sırasında; "Bizzat özürülüler tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş, sonradan özel tertibat takılmış ve ilave özel tertibat takılmış motorlu kara taşıtları ya da özürülünün taşınması amacıyla birinci dereceden yakını bir sürücü veya özürülü kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan özürülü adına trafik siciline kayıtlı motorlu kara taşıtları; özürülülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı *ortez-protez ve benzeri yardımcı ve destekleyici cihazlar*" ibaresi ile "özürülülere hizmet amaçlı kurulmuş dernek, vakıf ve bunların üst kuruluşlarının çalışmalarında kullanılmak üzere iktisap edecekleri motorlu kara taşıtlarıyla, engellilik dereceleri % 90 ve daha fazla olan malul ve özürülülerin adlarına kayıtlı taşıtlar" ibaresinin eklenmesi ayrı ayrı teklif edilmiş ancak; gerek Hükümet tarafından verilen teklifte, gerekse Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler Komisyonu ile Plan ve Bütçe Komisyonunun kabul ettiği metinlerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasına "Özürülülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları" ben-

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2583 Sayılı Özelge

¹² Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.01.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.175-31 Sayılı Özelge

¹³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 Sayılı Özelge

¹⁴ Adana Bölge İdare Mahkemesi (20.05.2010), E.2010/2344, K.2010/2196 Sayılı Karar

dinin eklenmesi yeterli görülmüş ve nakil vasıtaları istisna kapsamı dışında bırakılarak yasalaşmıştır. Dosyada mevcut bilgi ve belgelere göre, teslimine konu otomobil, her ne kadar, davacının kullanımına uygun şekilde sonradan tadil 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. 5378 sayılı Yasa ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (s) bendi ile getirilen istisna hükmünün, özürhükümlerinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç-gerece ilişkin olması, istisna kapsamına belirli özellikleri haiz motorlu kara taşıtlarının da alınması yönünde yapılan önergelerin kabul görmemesi, mali yükümlülüklerle ilişkin istisnalar hakkında yasa ile düzenleme yapılması zorunlu olup bu alanın yönetsel ve yargısal tasarruf ve yorumlara kapalı olması ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 19’uncu maddesi karşısında, davacı tarafından özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan araç için satıcı firma tarafından davacıdan tahsil edilerek davalı idareye ödenen katma değer vergisi yasaya uygun olduğu halde, söz konusu verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”¹⁵

Görüldüğü üzere Adana Bölge İdare Mahkemesi’nin engelli kişinin engeline göre yapılan tadilat sonucu satın aldığı aracın, yasal düzenleme gereğince KDV’den istisna olduğu yönündeki kararı Danıştay 3. Dairesi’nce bozulmuştur.

3065 sayılı Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen 16’ncı maddenin birinci fıkranın b bendinde Gümrük Kanunu’nun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin KDV’den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanunu’nun atıfta bulunulan 167’nci maddesinde genel olarak gümrük vergisinden istisna edilen eşyalar açıklanmıştır. Ancak maddenin beşinci fıkrasının a bendi ile yedinci fıkrasında kayıtlı eşyaların ithali, 3065 sayılı Kanuna göre ithalat istisnasının dışında bırakılmıştır.

Söz konusu 167’nci maddenin 12 numaralı fıkrasının a bendinde malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşya da gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. Konuyla ilgili açıklama 3. Bölümdeki Gümrük Kanunu’nda Sağlanan Vergi Avantajı başlığı altında açıklandığı için konuya burada tekrar değinilmeyecektir. Ancak ilgili yasa hükmünden ve ÖTV Kanunu’ndan hareketle engellilerin ithal edeceği araçlar için ÖTV, KDV ve Gümrük Vergisi ödemeyeceği anlaşılmaktadır.

Ayrıca Gümrük Genel Müdürlüğü “Özel tertibatlı araç ithalinde Muafiyet, gümrük vergisi, ÖTV ve KDV’yi kapsamaktadır.” demek suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.¹⁶

7- EMLAK VERGİSİ KANUNU’NDA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI

Emlak Vergisi Kanunu’nun 8’inci madde hükmü şu şekildedir; “Bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri ol-

¹⁵ Danıştay 3. Dairesi (22/09/2011). E.2011/3445, K.2011/5067 Sayılı Karar.

¹⁶ Engelli Kişilere Tanınan Muafiyetler, Gümrük Genel Müdürlüğü (Erişim: <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/bireysel/engelli-kisilere-taninan-muafiyetler>, Erişim Tarihi: 30 Ekim 2016)

madığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin, dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamaz. Bu hüküm binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanır.”

Hükümet yukarıdaki hükmün verdiği yetkiye dayanarak 2005/9827 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile engellilerin Türkiye sınırları içinde muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılanlar hariç olmak üzere brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene veya tek meskende hisseye sahip olmaları halinde (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) bu meskene ait bina vergisi oranını 2006 yılı için sıfıra indirmiştir. 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de 2007 ve takip eden yıllar için bu oranın uygulanacağı belirtilmiştir.

47 seri No.lu Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde engellilerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilmeleri için ilgili durumlarının tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili belediyelere belgelendirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Ancak 57 seri No.lu Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde engelli kimlik kartını belediyeye ibraz eden ve mezkûr tebliğ ekinde yer alan Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip olanlar Dâhil) Engellilere Ait İndirimli Bina Vergisi Formunun ekine engelli kimlik kartı fotokopisini ekleyen engellilerin, tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış sağlık kurulu raporu aranmadan indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabileceği belirtilmiştir.

İndirimli Emlak Vergisi ile İlgili Önem Arz Eden Diğer Hususlar

- Engellilerin İndirimli vergi oranı uygulamasından faydalanabilmeleri için meskende bizzat oturma şartı aranılmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kendisi başka yerde oturan engelli de diğer şartları taşımak kaydıyla emlak vergisi ödemeyecektir.¹⁷
- 200 m²'yi geçmeyen tek meskene hisse ile sahip olunması halinde indirimli vergi oranı, meskenin toplam Emlak Vergisinin hisseye düşenine uygulanacaktır.
- Engellinin İndirimli Emlak Vergisi oranından yararlanabilmesi için herhangi bir gelirinin veya iş yerlerinin bulunmaması şartı aranılmamaktadır.¹⁸
- İndirimli (sıfır) Emlak Vergisi oranından yararlanmak isteyen engellide, engel durumunun belli bir oranın üzerinde olması şartı aranılmamaktadır.¹⁹
- İndirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanamayacaklar:
 - a) Birden fazla meskeni olanlar,
 - b) Birden fazla meskende hisseye sahip olanlar,
 - c) 200 m²'yi geçen tek konuta sahip olanlar.

¹⁷ Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.12.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-175[8-2012/485]-517 Sayılı Özelge

¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-653 Sayılı Özelge

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.07.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-288 Sayılı Özelge

8- ENGELLİLER ile İLGİLİ VERGİ MEVZUATINDA YAŞANAN UYUMSUZLUKLAR

Engellilere, sosyal yaşam ile bütünleşmelerini sağlamak amacıyla kanunlarla bir takım muafiyet ve istisnalar getirilmiştir. Ancak çeşitli kanunlarla sağlanan bu avantajlar karşılaştırıldığında kanunlar arasında çeşitli uyumsuzluklar olduğu görülmektedir.

Öncelikle ortopedik engellilere görme, konuşma, işitme ve zihinsel engelli gibi diğer engelli türlerine göre daha fazla avantaj sağlanmıştır. Örneğin 29.09.2009 tarih 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre Ortopedik engeli bulunmayan kişilerin ise Gümrük Vergisinden muaf olarak irtibatlı araç ithal etmeleri mümkün bulunmamaktadır. Bu durum anayasanın eşitlik ilkesini ihlal etmektedir. Ayrıca 12 No.lu ÖTV Sirküleri'nde engellilerin engelliliklerine göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olmayacağı belirtilmesine rağmen ortopedik engellilerin diğer engellilere göre avantajlı kılınması aynı durumda bulunan kişiler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.

Mevzuatta yaşanan diğer bir sıkıntı araç alımında uygulanacak KDV istisnasına ilişkindir. KDV Kanunu'nda Gümrük Kanunu'na atıf yapılmasından ötürü, mezkûr kanunda belirtilen araçların ithalinde KDV istisnası uygulanırken, bunların yurt içinden iktisap edilmesinde istisna uygulanmayacak ve KDV tahsil edilecektir. Engellilere sağlanan vergisel avantajların temelinde onları toplumsal yaşama kazandırmak ve yaşam kalitelerini bir nebze de olsa artırmak vardır. Dolayısıyla engellinin ithal edeceği taşıta KDV istisnası uygulanıp, yurt içinden alacağı taşıta istisna uygulanmaması engellilere sağlanan avantajların kısıtlanması anlamına gelmektedir.

Kanunlar arasındaki uyumsuzluğun diğer bir göstergesi muafiyet ve istisna sürelerine ilişkindir. Engelli ÖTV ödemedi satın aldığı aracı tescil tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra elden çıkarabilmektedir. Ancak Gümrük Vergisi ve KDV ödenmeden ithal edilen özel tertibatlı aracın devredilebilmesi için ise serbest dolaşıma girdiği tarihten itibaren en az 3 yıl geçmiş olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'ndan malul ve engelliler tarafından Özel Tüketim Vergisi istisnasından yararlanılarak iktisap edilen aracın 5 yıllık sürenin sonunda yeni bir araç iktisap edilmesi durumunda her iki araç için ÖTV ve MTV istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı konularında görüş talep edilmesi üzerine vermiş olduğu Özelgede ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında ÖTV istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra, bu kapsamda iktisap edilecek bir başka araç için de söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunduğu ve ikinci aracın iktisabında söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için ilk aracın satılması zorunluluğu bulunmadığı ifade edilmiştir. Ancak aynı Özelgede 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun istisnalara ilişkin 4'üncü maddesinin c bendinde engellilik dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulacağı ve söz konusu istisna uygulamasının malul ve engelli kişinin sosyal hayata daha fazla katılımını sağlamayı amaçladığı, 197 sayılı Kanunda yer alan engellilik istisnasından yararlanılarak ikinci bir taşıtın iktisabı halinde ise bu amacın aşılmış olacağı, dolayısıyla ikinci taşıt için motorlu taşıtlar vergisi istisnası uygulanmaması gerektiği belirtilmiştir.²⁰

²⁰ Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 13.08.2012 Tarih ve 85550353-ÖTV-19-21 Sayılı Özelge

ÖTV Kanunu, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ve 12 No.lu ÖTV Sirküleri'ne göre Engellilik derecesi %90 veya daha yüksek olanlar engel türüne bakılmaksızın herhangi bir tadilat ve tertibat yaptırmadan belirtilen araçlar için ÖTV istisnasından faydalanabilir. Engellilik derecesi %90'ın altında bulunanlar ise kendisi kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırmayı şartıyla ilgili istisnadan yararlanabilir. Mevcut düzenleme %90'dan daha az bir engellilik derecesine sahip olup aracı kendisi kullanamayacak ya da özel tertibat olmadan aracı kullanabilecek durumda olanların istisnadan faydalanamamasına sebebiyet vermektedir. Şöyle ki; ayaklarından %45 engeli bulunan bir kimse engeline uygun hareket ettirici tertibat yaptırarak söz konusu istisnadan yararlanabilirken, %89 engeli bulunan bir zihinsel engelli aracı kendisi kullanamayacağı için belirtilen istisnadan yararlanamayacaktır. Aynı şekilde kalp ya da böbrek yetmezliği sebebiyle %70 engeli bulunan bir kimse özel tertibat olmadan araç kullanabileceği için ilgili istisnadan faydalanamamaktadır. Dolayısıyla yasa hükmüne göre, engellilik derecesi düşük olup araç kullanabilmesi için özel tertibat gereken engelliler, engellilik derecesi yüksek olup normal araç kullanması için herhangi bir problemi bulunmayan engellilere göre daha avantajlı kılınmıştır. Oysaki 12 No.lu ÖTV Sirküleri'nde anılan yasa hükmünün engellilerin engelliliklerine göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olamayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca 3065 sayılı KDV Kanununun 17'nci maddesinin 4/s bendinde belirtilen, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç kavramına, özürölüler tarafından satın alınan taşıtların dahil olmadığı KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir. ÖTV Kanunu'nda ilgili taşıtlar için istisna hükmü bulunurken KDV Kanunu'nda taşıtlara ilişkin istisna hükmünün bulunmaması yasaların birbiri ile uyumsuzluğunu gözler önüne sermektedir.

9- SONUÇ

Gerek sosyal bir hukuk devleti olmamız gerekse anayasanın yüklemiş olduğu yükümlülükler, devletin ekonomik ve sosyal hayata bazı konularda müdahalesini gerekli kılmaktadır. Kanun koyucu bu durumun gereği olarak, engelli vatandaşların ekonomik ve toplumsal hayata katılımını sağlamak amacıyla engellilere bir takım vergisel avantajlar getirmiştir. Bu doğrultuda engellilere Gelir Vergisi Kanunu, Gümrük Kanunu, ÖTV Kanunu, MTV Kanunu, KDV Kanunu ve Emlak Vergisi Kanunu'nda çeşitli muafiyet ve istisnalar sağlanmıştır.

Ancak engelli bireylere bu avantajlar sağlanırken devlet tarafından güdülen amaç ortak olmasına rağmen kanunlar arasında uyumun gözetilmemesi, istisna ve muafiyet hükümlerinin uygulanmasında çelişkilere, tereddütlere neden olmakta ve hatta bazı durumlarda anayasanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edebilmektedir. Çözüm konusunda devlete bazı sorumluluk düşmektedir. Her şeyden engellilere vergisel bir avantaj sağlanırken diğer kanunlarda engellilerle ilgili yer alan hükümlerin de göz önüne alınması olacaktır. Böylece bir kanunda yer alan düzenleme diğer bir kanunda yer alan düzenlemeye aykırı olmayacak ve kanunlar arasında bütünlük ve uyum sağlanmış olacaktır. Ayrıca Engelliler Hakkında Kanun'da engelinin tanımı mevcuttur. Engellilerin engelliliklerinin türüne ya da oranına göre ayırım yapılması anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olacağı için yapılan düzenlemelerin temelinde kişinin engellilik türünün ya da oranının değil, engelli olup olmamasının esas alınması gerekmektedir. Vergi mevzuatında yaşanan uyumsuzluğu gidermeye yönelik diğer bir çözüm önerisi de engellilere sağlanan bütün istisna ve muafiyetlerin tek bir kanun altında toplanarak yaşanan uyumsuzlukların giderilmesidir.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra No.lu Gümrük Muafiyeti Tebliği (06.07.2011) Resmi Gazete (27986 sayılı)
- 4 No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Sirküleri (17.05.2010)
- 12 No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirküleri (30.04.2010)
- 21 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (10.01.2014) Resmi Gazete (25342 sayılı)
- 40 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (30/03/2012) Resmi Gazete (28249 sayılı)
- 47 Seri No.lu Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliği (31.12.2005) Resmi Gazete (26040 sayılı)
- 57 Seri No.lu Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliği (27/07/2011) Resmi Gazete (28007 sayılı)
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961) Resmi Gazete (10700 sayılı)
- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (23/2/1963) Resmi Gazete (11342 sayılı)
- 222 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (24.02.1999) Resmi Gazete (23621 sayılı)
- 296 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (27.12.2016) Resmi Gazete (29931 sayılı)
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (11/8/1970) Resmi Gazete (13576 sayılı)
- 2013/2 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesi
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984) Resmi Gazete (18563 sayılı)
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu (04.11.1999) Resmi Gazete (23866 sayılı)
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (12.06.2002) Resmi Gazete (24783 sayılı)
- 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanun (07.07.2005) Resmi Gazete (25868 sayılı)
- Adana Bölge İdare Mahkemesi (20.05.2010). E.2010/2344, K.2010/2196 Sayılı Karar
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010-7-8-735 Sayılı Özelge
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 02.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-VRS:5.MD-2010-47-110 Sayılı Özelge
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 Sayılı Özelge
- Bakanlar Kurulu Kararı. (29/12/2005) 2005/9827 sayılı BKK Resmi Gazete (26038 sayılı)
- Bakanlar Kurulu Kararı. (29/12/2006) 2006/11450 sayılı BKK Resmi Gazete (26391 sayılı)
- Bakanlar Kurulu Kararı. (07.10.2009) 2009/15481 sayılı BKK Resmi Gazete (27369 sayılı)
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.01.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.175-31 Sayılı Özelge
- Danıştay 3.Dairesi (22/09/2011). E.2011/3445, K.2011/5067 Sayılı Karar.
- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.12.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-175[8-2012/485]-517 Sayılı Özelge
- Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme (14.07.2009) Resmi Gazete (27288 Sayılı)
- Gümrük Genel Müdürlüğü, Engelli Kişilere Tanınan Muafiyetler, (Erişim: <http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/bireysel/engelli-kisilere-taninan-muafiyetler>, 30 Ekim 2016)
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.07.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-288 Sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-653 Sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2583 Sayılı Özelge

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09/04/2014 tarih ve 39044742-KDV.17-840 Sayılı Özelge
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (26/04/2014) Resmi Gazete (28983 sayılı)
- Nüfus ve Konut Araştırması, Türkiye İstatistik Kurumu, 2011.
- Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Engelliler İçin Vergi Rehberi, 2016
- OZANSOY, A. (2012). Özürlü araçları KDV'den istisna mı?. Mali Çözüm Dergisi, S.61-71
- OZANSOY, A. (2014) Kasko Firmalarınca Gasp Edilen Engelli Hakları, <http://www.vergialgi.net/mukellef-haklari/kasko-firmalarinca-gasp-edilen-engelli-haklari/> (Erişim Tarihi 22 Ekim 2016)
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (18.04.2015) Resmi Gazete (29330 sayılı)
- Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 13.08.2012 Tarih ve 85550353-ÖTV-19-21 Sayılı Özelge
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (09.11.1982) Resmi Gazete (17863 sayılı)