

16.01.2024

KURUL KARARI

Başvuru Numarası : 2022/1683
Toplantı Tarihi/Sayısı : 17.10.2023/217
Karar Numarası : 2023/784
Başvuran : T. D.
Başvuran Vekili : -
Adres : -
Muhatap Kurum/Kişi : T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı
Muhatap Adres : Emek Mah. İsmet İnönü Blv. No:36 Çankaya/Ankara

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. İşitme engelli başvuranın, binek taşıt alımında vergi istisnasından faydalandırılmaması nedeniyle engellilik temelinde ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. İNCELEME SÜRECİ

2. Başvuran, başvuru dilekçesi ve eklerinde özetle:

a. % 64 oranında işitme engelli olduğunu, taşıt alımında özel tüketim vergisi (ÖTV) istisnasından faydalanmak istediğini,

b. 29/12/2020 tarihli ve 31349 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlenen "Engellilik Derecesi % 90'ın Altında Olanların Taşıt Alımlarında İstisna" hükmü gereğince ÖTV istisnasından yararlanmak için araca "hareket ettirici özel tertibat"ın eklenmesi gerektiğini,

c. İlgili maddede taşıtı hareket ettirici aksamın "debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolu" olarak belirlendiğini, bu belirleme ve maddede yer verilen diğer açıklamaların engellilik tanımını daralttığını, engelliliğin sadece fiziksel/ortopedik bir engel mahiyetinde anlaşılmasına sebep olduğunu, oysa böyle bir sınırlandırma yapılmasının kendi içinde ayrımcı bir durum olduğunu,

ç. İşitme engelli sürücülere verilen ehliyetlerin genellikle "arka görüş için uyarlanmış cihaz, görüş sağlayan ek iç cihaz, kör nokta görüntüleme cihazı" gibi ek teçhizat yaptırma şartı öngören kodlar içerdiğini, belirtilen donatıların ek masraflara neden olduğunu, bu külfetin işitme engelli vatandaşları ekonomik olarak zorladığını,

d. Belirtilen sebeplerle 21/6/2021 tarihinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına başvurduğunu, Başkanlık tarafından bir üst makama başvurması gerektiğinin ve özelge talep edebileceğinin bildirildiğini, özelge talebi için 6/9/2021 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına başvurduğunu, fakat başvurusuna bir yanıt alamadığını, bunun üzerine Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) üzerinden 27/12/2021 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurarak özelgesinin akıbetini soruşturduğunu, 30/12/2021 tarihinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından işitme engeli olan kişilerden engellilik oranı % 90'ın

altında olanların ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinde düzenlenen vergi istisnasından yararlanmalarının mümkün olmadığı cevabının verildiğini,

e. Sorununun çözümsüz kaldığını, mezkur Tebliğ'de yer alan hareket ettirici aksam açıklaması dolayısıyla vergi istisnasından yararlanamamasının engellilik temelinde ayrımcılık teşkil ettiğini iddia etmektedir.

3. Muhatap Hazine ve Maliye Bakanlığından alınan yazılı görüşte özetle:

a. 12/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTV Kanunu) 7'nci maddesinin ikinci fıkrasıyla, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan;

- 87.03 (2022 yılı için hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 450.500 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 malûl 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 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 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 malûl ve engelliler tarafından,

- 87.03 (2022 yılı için hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 450.500 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 malûl ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabının ÖTV'den istisna olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu istisnanın uygulama usul ve esaslarının Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde belirlendiği,

b. Bu bağlamda, engellilik derecesi % 90 veya üzerinde olan malul ve engellilerin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için taşıtta özel tertibat yapılması şartı aranmaz iken, engellilik derecesi % 90'ın altında olan malul ve engellilerden, yalnızca engellilik durumu ilk iktisabı yapılacak taşıtın hareket ettirici aksamında (debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolu) tadilat yaptırılmasını gerektirecek (zorunlu kılacak) nitelikte olanların, anılan Tebliğ'de belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde söz konusu istisna uygulamasından yararlanabileceği,

c. Buna göre mevcut ÖTV mevzuatı uyarınca işitme engeli olanlardan, mevcut engellilik oranı (tüm vücut fonksiyon kaybı oranı) % 90'ın altında olanların istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir.

4. Bahse konu Tebliğ gereğince, taşıtı hareket ettirici aksam olarak sayılan özellikler belirlenirken dikkate alınan kıstasların neler olduğu noktasında Hazine ve Maliye Bakanlığından ek bilgi ve belge talep edilmiştir. Verilen cevapta, ÖTV Kanunu'nun 10'uncu maddesinde; özel tüketim vergisine ilişkin istisna

ve muafiyetlerin ancak Kanun'a hüküm eklemek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği; diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu; Hazine ve Maliye Bakanlığının, bu Kanun'da yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu; hüküm kapsamında bahse konu istisnanın uygulama usul ve esaslarının Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile belirlendiği ifade edilmiştir. Mezkûr Tebliğ'de taşıtı hareket ettirici aksam olarak dikkate alınması gerekenlerin tespitinde ise söz konusu tadilatın/aksamın varlığı halinde engellinin sürücü olarak bizzat kullanması için taşıtın güvenli sürüş mekaniğinin tamamlanması yoluyla engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibat niteliği arz etmesi gerektiği kanuni bir zorunluluk olup, anılan Tebliğ çalışmalarında yapılan teknik incelemeler neticesinde debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolu hareket ettirici özel tertibat olarak kabul edilmiş olmakla birlikte söz konusu dört kriterin taşıtın hareket ettirilebilmesi amacıyla şart olduğu belirtilmiştir.

5. Başvurana ek bilgi belge talebi ile işleme engeli dolayısıyla yaptırmak zorunda olduğu tertibatın maddi külfeti sorulmuş, başvuran ilgili Tebliğ dolayısıyla vergi istisnasından faydalanamadığı için bu tertibatı yaptıramadığını ve bu konuda bilgisinin olmadığını mail yoluyla bildirmiştir. Muhatabın yazılı görüşüne karşı ise başvuran, Kurumumuza yasal süresi içerisinde yazılı görüş sunmamıştır.

III. İLGİLİ MEVZUAT

6. Anayasa'nın "Kanun önünde eşitlik" başlıklı 10'uncu maddesi şöyledir:

"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. (...) Çocuklar, yaşlılar, özürllüleri, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

7. Anayasa'nın "Sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler" başlıklı 61'inci maddesinin ikinci fıkrası şöyledir:

"Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır."

8. Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesi şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

9. 20/4/2016 tarihli ve 6701 sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi şöyledir:

"Bu Kanunun uygulanmasında; (...) Dolaylı ayrımcılık: Bir gerçek veya tüzel kişinin,

görünüşte ayrımcı olmayan her türlü eylem, işlem ve uygulamalar sonucunda, bu Kanunda sayılan ayrımcılık temelleriyle bağlantılı olarak, hukuken tanınmış hak ve hürriyetlerden yararlanma bakımından nesnel olarak haklaştırılmayan dezavantajlı bir konuma sokulmasını (...) ifade eder."

10. 6701 sayılı Kanun'un "Eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı" başlıklı 3'üncü maddesi şöyledir:

"Herkes, hukuken tanınmış hak ve hürriyetlerden yararlanmada eşittir. Bu Kanun kapsamında cinsiyet, ırk, renk, dil, din, inanç, mezhep, felsefi ve siyasi görüş, etnik köken, servet, doğum, medeni hâl, sağlık durumu, engellilik ve yaş temellerine dayalı ayrımcılık yasaktır. Ayrımcılık yasağının ihlali hâlinde, konuya ilişkin görev ve yetkisi bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ihlalin sona erdirilmesi, sonuçlarının giderilmesi, tekrarlanmasının önlenmesi, adli ve idari yoldan takibinin sağlanması amacıyla gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Ayrımcılık yasağı bakımından sorumluluk altında olan gerçek ve özel hukuk tüzel kişileri, yetki alanları içerisinde bulunan konular bakımından ayrımcılığın tespiti, ortadan kaldırılması ve eşitliğin sağlanması için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür."

11. 6701 sayılı Kanun'un "Ayrımcılık türleri" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan ayrımcılık türleri şöyledir:

"a) Ayrı tutma b) Ayrımcılık talimatı verme ve bu talimatları uygulama. c) Çoklu ayrımcılık. ç) Doğrudan ayrımcılık d) Dolaylı ayrımcılık e) İşyerinde yıldırma f) Makul düzenleme yapmama g) Taciz ğ) Varsayılan temele dayalı ayrımcılık."

12. 6701 sayılı Kanun'un "Ayrımcılık yasağının kapsamı" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Eğitim ve öğretim, yargı, kolluk, sağlık, ulaşım, iletişim, sosyal güvenlik, sosyal hizmetler, sosyal yardım, spor, konaklama, kültür, turizm ve benzeri hizmetleri sunan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişileri, yürüttükleri faaliyetler bakımından bu hizmetlerden yararlanmakta olan veya yararlanmak üzere başvurmuş olan ya da bu hizmetler hakkında bilgi almak isteyen kişi aleyhine ayrımcılık yapamaz. Bu hüküm kamuya açık hizmetlerin sunulduğu alanlar ve binalara erişimi de kapsar."

13. 6701 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde Kurumun, "ayrımcılık yasağı ihlallerini resen veya başvuru üzerine incelemek, araştırmak, karara bağlamak ve sonuçlarını takip etmekle görevli olduğu" düzenlenmiştir.

IV. DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE

14. 6701 sayılı Kanun'un "Başvurular" başlıklı 17'nci maddesinin birinci fıkrasında: "Ayrımcılık yasağı ihlallerinden zarar gördüğü iddiasında bulunan her gerçek ve tüzel kişi Kuruma başvurabilir." hükmü bulunmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre: "İlgililer, Kuruma başvurmadan önce bu Kanuna aykırı olduğunu iddia ettikleri uygulamanın düzeltilmesini ilgili

tarafından talep eder. Bu taleplerin reddedilmesi veya otuz gün içerisinde cevap verilmemesi hâlinde Kuruma başvuru yapılabilir. Ancak Kurum, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, bu şartı aramadan başvuruları kabul edebilir.” Başvuru dilekçesi ve eklerinde, başvuranın Kurumumuza başvuru yapmadan önce İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından uygulamanın düzeltilmesi talebinde bulunduğu görülmektedir. Bu nedenle 6701 sayılı Kanun’un 17’nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ilgili tarafa başvuru koşulunun yerine getirildiği anlaşılmaktadır. Bunun yanında başvuranın dilekçesinden, 6701 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen engellilik temeli ile bağlantılı olarak ayrımcılığa maruz kaldığı iddiasında bulunduğu anlaşılmıştır. Bu kapsamda yapılan inceleme neticesinde başvurunun Kurumumuzca esastan incelenebilecek bir başvuru olduğu değerlendirilmesine varılmıştır.

15. Ayrımcılık yasağı, uluslararası insan hakları hukukunun temelinde yer almakta ve pek çok uluslararası insan hakları sözleşmesinde de özel olarak düzenlenmektedir. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin (İHEB) 2’nci maddesi şöyledir: “Herkes, ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasal veya başka bir görüş, ulusal veya sosyal köken, mülkiyet, doğuş veya herhangi başka bir ayırım gözetmeksizin bu Bildirge ile ilan olunan bütün haklardan ve bütün özgürlüklerden yararlanabilir.” Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi’nin (MSHS) 2’nci maddesine göre: “Herkes yasalar önünde eşittir ve hiçbir ayırım gözetilmeksizin yasalarca eşit derecede korunur. Bu bakımdan yasalar her türlü ayrımı yasaklayacak ve ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasal veya başka fikir, ulusal ya da toplumsal köken, mülkiyet, doğum veya diğer statüler gibi her bağlamda ayrımcılığa eşit ve etkili korumayı temin edecektir.” Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) 14’üncü maddesine göre ise: “Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan güvence altına alınır.”

16. 7/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun’a 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”, engelliliğe dayalı ayrımcılık ise: “Siyasi, ekonomik, sosyal, kültürel, medeni veya başka herhangi bir alanda insan hak ve temel özgürlüklerinin tam ve diğerleri ile eşit koşullar altında kullanılması veya bunlardan yararlanılması önünde engelliliğe dayalı olarak gerçekleştirilen her türlü ayırım, dışlama veya kısıtlamayı” ifade etmektedir.

17. Birleşmiş Milletler Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme’nin (EHİS) “Ayrımcılık yapılmaması ve eşitlik” başlıklı 5’inci maddesinde: “Taraflar Devletler herkesin hukuk önünde ve karşısında eşit olduğunu ve ayrımcılığa uğramaksızın hukuk tarafından eşit korunma ve hukuktan eşit yararlanma hakkına sahip olduğunu kabul eder. Taraflar Devletler engelliliğe dayalı her türlü ayrımcılığı yasaklar ve engellilerin herhangi bir nedene dayalı ayrımcılığa karşı eşit ve etkin bir şekilde korunmasını güvence altına alır. Taraflar Devletler eşitliği sağlamak ve ayrımcılığı ortadan kaldırmak üzere engellilere yönelik makul düzenlemelerin yapılması için gerekli tüm adımları atar. Engellilerin fiili eşitliğini hızlandırmak veya sağlamak için gerekli özel tedbirler

işbu Sözleşme amaçları doğrultusunda ayrımcılık olarak nitelendirilmez.” ifadeleriyle engelliliğe dayalı her türlü ayrımcılık yasaklanmış, devletlerin bu konudaki yükümlülüğü açıkça düzenlenmiştir.

18. Başvuru dilekçesi ve ekleri incelendiğinde, başvurana ilişkin engelli sağlık kurulu raporunda kişinin bilateral ileri düzey sensörial işitme kaybı ve ağır konuşma geriliği olduğu ve % 64 oranında işitme engelinin tespit edildiği anlaşılmaktadır. Başvuran, engel durumuna rağmen vergi istisnasından faydalandırılmamasının engellilik temelinde ayrımcılık yasağını ihlal ettiğini iddia etmektedir.

19. Vergi, devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanmaktadır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011). Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi dar anlamda devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır (AYM, E.1997/62, K.1998/52, 16/9/1998). ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde, verginin konusu düzenlenmiştir. Buna göre (II) Sayılı Liste'de yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar, ÖTV'ye tabidir. İlgili Kanun'a Ek (2) Sayılı Cetvel (II) Sayılı Liste incelendiğinde binek otomobillerin düzenleme kapsamında olduğu anlaşılmaktadır.

20. Vergi istisnası, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir. ÖTV Kanunu'nun "*İstisnalar*" başlıklı ikinci bölümünde ise vergi istisnasından yararlanılabilecek durumlar belirtilmiştir. Mezkûr Kanun'un "*Diğer istisnalar*" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendinde (II) Sayılı Liste'de yer alan binek otomobillerin "*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 malûl ve engelliler tarafından (...) beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı (...)*"nın vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir.

21. ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde, söz konusu istisnadan yararlanmak için belirlenen engellilik derecesinin % 90 ve üzeri olduğu belirtilmiştir. Fakat ilgili Kanun maddesinin yukarıda yer verilen (c) bendinde, engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıranlar için bir engellilik derecesi veya belirli bir engel durumu belirtilmiş değildir.

22. ÖTV Kanunu'nun "*İstisnaların sınırı ve yetki*" başlıklı 10'uncu maddesine göre: "*Maliye Bakanlığı, bu Kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanması ile verginin tecilinde alınacak teminatların türü ve miktarları ile tecil edilen verginin terkinine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*" Bu kapsamda çıkarılan 18/4/2015 tarih ve 29330 sayılı Özel Tüketim Vergisi II Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ne göre "*Bu Tebliğin konusunu, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan mallara ilişkin hükümler ile bu hükümlerle ilgili olmak üzere adı*

geçen Kanununun uygulanmasına dair usul ve esaslara yönelik açıklamalar oluşturmaktadır.” Buna göre ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer verilen hareket ettirici aksam eklemek suretiyle vergi istisnasından yararlanılmasına ilişkin açıklamaların bulunduğu ilgili mevzuat hükmü, söz konusu Tebliğ'de yer almakta olup Kanun'da düzenlenmemektedir. Bu sebeple başvuru konusu iddialar, yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler içinde değerlendirilmemektedir.

23. Mezkûr Tebliğ'in "Diğer İstisnalar" başlıklı bölümünün "Engellilik derecesi % 90 Altında Olanların Taşıtlarında İstisna" başlıklı hükmüne göre:

“Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendi uyarınca, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin, 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, 1600 cm³ veya altında motor silindir hacmine sahip binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon, vb. taşıtların, 87.04 tarife pozisyonunda yer alan, eşya taşımaya mahsus, 2800 cm³ veya altında motor silindir hacmine sahip van, panelvan, kamyonet, pick-up, vb. taşıtların, 87.11 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, motosikletlerin bizzat kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul veya engelliler tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır.”. Metinden anlaşıldığı üzere engellilik derecesi % 90' ın altında olan engelli bireylerin ilgili şartları sağlaması halinde vergi istisnasından yararlanması mümkündür.

24. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "Engellilik Derecesi %90 Altında Olanların Taşıtlarında İstisna" başlıklı ve 1.3. numaralı maddesinde belirtilen şartlar ise şu şekildedir:

“İstisnadan yararlanmak için taşıtın, özel tertibatlı olması ve malul veya engelli tarafından bizzat kullanılabilir durumda olması şarttır. Bu uygulamada, taşıtı hareket ettirici aksam olarak debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolu kabul edilir. İlk iktisaptan önce hareket ettirici aksamda sabitlenmiş bir şekilde özel tertibat yapılması gerekmekte olup, yapılan özel tertibatın kişinin engelliliğiyle uyumlu olması da zorunludur. Sol el ve/veya kolda engelliliği bulunanların, taşıtta hareket ettirici aksam sayılan manuel vites kolunu engelliliğe uygun olarak direksiyona monte ettirmesi ve benzeri şekilde tadilat yaptırmaları veya taşıtın fabrika çıkışında vitesin direksiyonun sağ tarafına sabitlenmiş olması gibi haller hareket ettirici aksamda özel tertibat olarak kabul edilir. Direksiyona topuz takılması, engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam su fıskiyesi, korna ve kontak gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması veya direksiyon simidine monte edilmesi ve benzeri tadilatlar taşıtı hareket ettirici aksamda özel tertibat kapsamında değerlendirilmez. Taşıtın otomatik vitesli olması, engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırılması şartının aranmasına engel değildir. Dolayısıyla otomatik vitesli taşıtların hareket ettirici aksamında da kişinin engelliliğine uygun olarak sabitlenmiş özel tertibat yaptırılması gerekmektedir. Örneğin, sağ ayağı ampute olan bir engellinin, fren ve gaz pedalında özel tertibat yaptırmadan otomatik vitesli taşıtı kullanması mümkün olmadığından, ancak anılan tertibatın yaptırılması halinde otomatik vitesli bir taşıt bakımından istisnadan faydalanılabilir. Öte yandan, manuel vitesli bir taşıtı vites

kolunda ve/veya debriyaj pedalında sabitlenmiş özel tertibat yaptırmadan kullanamayacak durumda olan engelliler bakımından, otomatik vitesli taşıtlar, özel tertibatlı taşıt olarak kabul edilir. Engellilik durumunun tevsikinde ibrazı zorunlu olan engelli sağlık kurulu raporu, maluliyeti veya engelliliği ile sadece özel tertibat yaptırılan taşıtların (veya engelliliği ile başkaca hareket ettirici özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın otomatik vitesli taşıtların) kullanılabilmesine dair değerlendirmeyi içermeli ya da bu hususun anlaşılabilmesini sağlayacak şekilde açık olmalıdır. Engellilik derecesi %90'ın altında olanlarda, aranan şartları haiz olmak koşuluyla belli bir engellilik derecesine sahip olunması şartı aranmaz. Öte yandan engellilik durumu, ilk iktisabı yapılacak taşıtın hareket ettirici aksamında tadilat yaptırılmasını gerektirecek nitelikte olmalıdır. Örneğin, sağ veya sol el parmaklardan herhangi bir ya da birkaçının olmamasına rağmen vitesin değiştirilmesine engel, vites kolunda tadilat yaptırılmasını gerektirecek bir durumun bulunmaması halinde manuel veya otomatik vitesli taşıt alımında istisna uygulanmaz. Özel tertibatlı veya özel tertibat yaptırılan taşıtların maluliyeti veya engelliliği ile kullanabileceğine dair engelli sağlık kurulu raporunun aslı veya noter onaylı örneği ile “H” sınıfı sürücü belgesinin ÖTV mükellefine ibraz edilmesi suretiyle, taşıtın ilk iktisabında ÖTV uygulanmaması talep edilir. (...)

25. Başvuranın iddiası mezkûr tebliğdeki açıklamaların engellilik tanımını daralttığı, engelliliğin sadece fiziksel/ortopedik bir engel mahiyetinde anlaşılmasına sebep olduğu ve bu sınırlandırmanın ayrımcı sonuçlarının olduğu yönündedir.

26. Ayrımcılık yasağı, benzer veya karşılaştırılabilir durumda olan kişilere farklı muamele gösterilmesi olarak tanımlanmaktadır. AİHM'e göre farklı muamele, meşru bir amaç için gerçekleştirilmemiş veya kullanılan araç ile gerçekleştirilmek istenen amaç arasında orantılılık yoksa ayrımcılık oluşturacaktır (AİHM, *Burden/İngiltere [GK]*, B. No: 13378/05, 29/4/2008, para. 60).

27. Somut olay kapsamında, yer verilen istisna düzenlemesine dair açıklamaların engellilik grupları arasında bir ayırım oluşturduğu iddiası bulunmaktadır. Bu anlamda söz konusu grupların benzer veya karşılaştırılabilir bir durumda olup olmadığının incelemesinin yapılması gerekmektedir.

28. Başvuran Tebliğ'de yer verilen açıklamaların daha çok ortopedik engeli bulunan engelli bireylere yönelik olduğunu belirtmektedir. Kendisinin ise işitme engelli olduğunu, işitme engellilere verilen ehliyete ilişkin gereklilikler kapsamında sadece otomatik vitesli araç kullanabildiğini, otomatik vitesli araçların manuel vitesli araçlara nazaran daha pahalı olduğunu, işitme engellilerin genel olarak 42.01, 42.03, 42.05 kodlarını içeren ehliyet aldıklarını, bu kodların arka görüş için uyarlanmış cihaz, görüş sağlayan ek iç cihaz, kör nokta görüntüleme cihazına yönelik teçhizat yaptırılmasını içerdiğini ve belirtilen bu eklemelerin ekonomik anlamda fazladan bir masrafa neden olduğunu belirtmektedir. Bu noktada başvurana, işitme engelli birey olarak binek araç kullanmak için ihtiyaç duyduğu ve/ya zorunlu tutulduğu ek aksamın maddi olarak ne kadar külfet oluşturduğu sorulmuş, vergi istisnasından faydalanmadığı için bir taşıtının olmadığı ve bu nedenle bir bilgisinin olmadığı cevabı alınmıştır.

29. İlk olarak Kanun'da veya Tebliğ'de açık bir şekilde engelliliği % 90'ın altında bulunanların istisnadan faydalanarak araca sahip olabilmesi için ortopedik engelin bulunması gerektiğine dair açık bir ifade yer almamaktadır. Mezkûr Tebliğ'de “*engellilik derecesi %90'ın altında olanlarda, aranan*

şartları haiz olmak koşuluyla belli bir engellilik derecesine sahip olunması şartı aranmaz. Öte yandan engellilik durumu, ilk iktisabı yapılacak taşıtın hareket ettirici aksamında tadilat yaptırılmasını gerektirecek nitelikte olmalıdır” ifadeleri yer almaktadır. Mezkûr Kanun’da ise *bizzat kullanım amacıyla engelliye uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırılması* şartı yer almaktadır.

30. Tebliğ’de taşıtı hareket ettirici aksamdan ne anlaşılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Buna göre taşıtı hareket ettirici aksamdan anlaşılması gerekenler şu şekilde belirtilmiştir: *“(…) taşıtı hareket ettirici aksam olarak debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolu kabul edilir.”* Tebliğ’deki diğer açıklamalar incelendiğinde, istisnadan yararlandırılması planlanan kişinin engel durumunun, aracı hareket ettirmeye engel oluşturabilecek mahiyette olmasının gerektiği anlaşılmaktadır. Öyle ki aracı kullanacak kişinin taşıtı hareket ettirecek imkânı bulunmaması nedeniyle araca *engelliye uygun hareket ettirici özel tertibat* eklenmesi gerekecektir. Söz konusu bu durum, kişinin aracı fabrikadan çıkış haliyle kullanabilme kabiliyetinden yoksun olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenledir ki araba özgün haline göre oldukça değiştirilmekte ve bu hal maddi anlamda ciddi bir külfet oluşturmaktadır. Bunun dışında söz konusu açıklamaların, Kanun’da veya Tebliğ’de açıkça belirtilmese de işitme engelli bir kişiye nazaran ortopedik engeli bulunan bir kişiye daha çok uyduğu söylenebilir. Bununla birlikte olağan koşullar altında ortopedik engeli bulunan bireylerin, hareket etmedeki güçlükleri nedeniyle işitme engeli olan bireylerden daha fazla oranda binek otomobile ihtiyaç duyduğu kabul edilebilir bir gerçekliktir. Çünkü ortopedik engeli olan bireyler vücut uzuvlarından birini kaybetmiş olmaları nedeniyle bir taşıt veya yardım sağlayacak bir araç olmadan denge kurma veya yaya şeklinde yürüme anlamında günlük hayatta daha büyük oranda zorluklarla karşılaşmaktadır.

31. Yer verilen açıklamalar ışığında işitme engeli bulunan bir kişiyle ortopedik engeli bulunan bir kişinin binek taşıt ve mezkûr bineği hareket ettirecek aksamda değişiklik ihtiyacı noktasında benzer durumda olmadığı değerlendirilmektedir. İşitme engelli başvuranın belirttiği ek iç cihaz ve teçhizatlar veyahut otomatik vitesli araç kullanmak zorunda kalması durumu, somut olayı iki grup arasında karşılaştırılabilir hale getirse dahi söz konusu iki engelli grubunun, değinilen açıklamalar nedeniyle binek taşıta duyduğu ihtiyaç aynı oranda olamayacaktır. Söz konusu metindeki açıklamanın ortopedik engelliliğe yönelik koruma sağlaması nedeniyle ortopedik engellilerin diğer engellilik hallerinden taşıta ve taşıtı hareket ettirme noktasında değişiklik gerçekleştirmeye daha çok ihtiyaç duyması nedeniyle amaca uygun öncelik dikkate alınarak meşru bir amaç temelinde hareket edildiği değerlendirilmektedir.

32. Bu kapsamda Tebliğ’de yer verilen şartların arkasında yatan gayenin engelliler arasında bir ayrımcılık oluşturmaktan ziyade yer verilen durumların kapsamında olan engellilerin vergi istisnasından öncelikli olarak yararlanmasını sağlamak olduğu değerlendirilmektedir. Koşulları karşılayan engelli bireyler için bir taşıt olmadan hayata katılımın diğer engellilik türlerine nazaran daha güç olduğu değerlendirilmektedir. Söz konusu iki engelli grubun karşılaştırılabilir durumda oldukları kabul edilse dahi iki grup arasında farklı sonuçlara neden olan somut durumun, meşru bir amaç kapsamında gerçekleştirilmesi nedeniyle haklı olduğu değerlendirilmesine varılmaktadır.

33. Anayasa’ya göre devletin iktisadi ve sosyal ödevleri bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Bununla birlikte devlet, engelli bireylerin korunmasından ve toplum hayatına katılımından sorumlu ise de bu sorumluluk sınırsız değildir.

Anayasa'nın 65'inci maddesi uyarınca “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.” Buna uygun olarak, mezkûr Kanun engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler için yüksek engellilik oranı nedeniyle binek taşıta ihtiyacın var olduğu kanaatiyle taşıta tadilat aramadan istisnadan yararlanmayı mümkün kılmıştır. Engellilik derecesi % 90'ın altında olanlar açısından ise belli şartların aranması öngörülebilir bir husustur. Her engellilik derecesinin ve engellilik türünün taşıta duyduğu ihtiyaç ile engellilik türü nedeniyle araca eklenmesi gereken aksam ve bunların oluşturduğu maddi külfet aynı oranda olmayacaktır. Bu anlamda her engelli grubun binek taşıtan ilk iktisabında vergiden müstesna tutulması anayasal vergilendirme ilkeleri ve devletin sosyal ve ekonomik sorumlulukları kapsamında bir zorluk teşkil edebilecektir.

34. Tüm bu açıklamalar ışığında, Kanun'da engellilik derecesi % 90'ın altında olanlarda aranan şartları düzenleyen Tebliğ hükmünün makul olduğu, madde metninin engelli bireyler arasında ayrımcılık oluşturma gayesi ile hazırlanmadığı, karşılaştırılabilir durumdakilerden daha fazla ihtiyaç duyanın öncelikli olarak korunması amacını taşıdığı değerlendirildiğinden engellilik temelinde ayrımcılık oluşturmadığı kanaatine varılmıştır.

V.KARAR

A. Başvuruda AYRIMCILIK YASAĞI İHLALİ YAPILMADIĞINA,

B. Kararın taraflara tebliğine ve KAMUOYUNA DUYURULMASINA,

C. Karara karşı tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içerisinde Ankara İdare Mahkemesine başvurulabileceğine,

17/10/2023 tarihinde, OY BİRLİĞİYLE, karar verildi.

e-imzalıdır

Av. Alişan TIRYAKI
II. Başkan

Prof. Dr. Muharrem KILIÇ
Başkan
(Görevli)

e-imzalıdır

İsmail AYAZ
Kurul Üyesi

e-imzalıdır

Saffet BALIN
Kurul Üyesi

Dr. Burhan ERKUŞ
Kurul Üyesi
(İzinli)

e-imzalıdır

Mehmet Emin GENÇ
Kurul Üyesi

Ünal SADE

Kurul Üyesi
(Görevli)

e-imzalıdır

Dilek ERTÜRK
Kurul Üyesi

e-imzalıdır

Muhammet Ecevit CARTİ
Kurul Üyesi

e-imzalıdır

Av. Zennure BER
Kurul Üyesi

