

“... ”

1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Engellilik İndirimi" başlıklı 31. maddesinde yer alan "Çalışma gücü" ibaresi bakımından;

Anayasa'nın 2. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilmek suretiyle sosyal devlet ilkesi Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmıştır.

Anayasa'nın 5. maddesinde, "Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin 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 çalışmaktır." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde gerekçesinde, "...Devlet aynı zamanda milletin huzurunu sağlamak ve fertlerini mutlu kılmak görevi ile de yükümlüdür. Devlet ferdin hayat mücadelesini kolaylaştıracak, ferdin insan haysiyetine uygun bir ortam içinde yaşamasını gerçekleştirecektir. Ferdin temel hak ve özgürlüklerden olduğu gibi yararlanmasını engelleyen sebepleri ortan kaldırmak, sosyal devletin görevidir." denilmektedir.

Anayasa'nın 10. maddesinde, "engelliler hakkında alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olamayacağı" belirtilmiştir.

Anayasa'nın 50. maddesinin 2. fıkrası "Küçükler ve kadınlar ile bedeni ve ruhi yetersizliği olanlar çalışma şartları bakımından özel olarak korunurlar." denilmek suretiyle düzenlenmiştir.

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü yer almıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 06.06.1991 gün ve Esas Sayısı: 1990/35, Karar Sayısı: 1991/13 sayılı kararında, devletin, vatandaşlarına insanca yaşama koşulları sağlamak için gerekli önlemleri alacağı, devletin kişi hak ve özgürlüklerinden herkesin yararlanabilmesini sağlayacağı, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamanın devletin temel amaç ve görevi olduğu belirtilmiştir.

Anayasada "sosyal devlet" anlayışı benimsenmiştir. Sosyal devlet güçsüzleri koruyan, sosyal adaleti sağlamaya çalışan bu amaçla ekonomik ve sosyal alanlarda değişiklikler yapan devlettir. (Anayasa Mahkemesi'nin 30.06.1998 gün ve Esas Sayısı: 1997/18, Karar Sayısı: 1998/42 sayılı kararı). Sosyal devlet anlayışında, devlet bütün vatandaşlarına asgari bir toplumsal ve ekonomik düzey sağlamak ve bunu devam ettirmekle yükümlü kılınmıştır. Sosyal devlet anlayışını sağlamada kullanılan en önemli araçlardan birisi de vergi politikalarıdır. Bunun için olağan koşullarda vergiye tabi tutulması gereken gruplar ya da işlemler muafiyet ve istisna uygulamalarıyla vergi dışı bırakılmaktadır. Ekonomik olarak güçsüz kesimlerin değişik uygulamalarla desteklendiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, engelli olmak vergi mükellefiyetine

engel olmamakla birlikte, engelli kişilerin içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve engelli olanlar ve olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla engelli bireylere yönelik yapılan maddi yardımlar ve topluma entegrasyonları için alınan tüm tedbirler, (örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ve engelli ücretlilerin gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında dikkate alınan engellilik indirimi uygulaması da), sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur.

Diğer taraftan, 03/12/2008 tarihli ve 5825 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunarak taraf olduğumuz "Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme"de, engellilik, 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 kişiler olarak tanımlanmıştır.

Sözleşme'nin 10. maddesinde, yaşam hakkının tüm engelli bireyler için tanınmasının yanında tarafların bu hakkın etkin bir şekilde kullanımını sağlaması gerektiği; 27. maddesinde, taraf Devletlerin engellilerin diğer bireylerle eşit koşullar altında çalışma hakkına sahip olduğunu kabul edeceği, bu hakkın, engellilerin, açık, bütünleştirici ve erişilebilir bir iş piyasası ve çalışma ortamında serbestçe seçtikleri bir işle hayatlarını kazanmaları fırsatını da içerdiği, taraf devletlerin çalışırken engelli olanlar dahil olmak üzere tüm engellilerin çalışma hakkının yaşama geçmesini yasama çalışmalarını da içeren uygun tüm tedbirleri alarak güvence altına alması gerektiği; 28. maddesinde ise, yoksulluk koşullarında yaşayan engellilerin ve ailelerinin uygun eğitim, danışmanlık, mali yardım ve süreli bakım dahil engelliliğe ilişkin harcamalarında devlet yardımına erişimini sağlamak dahil engelli kişilerin ve aile fertlerinin gıda, giyinme ve barınma gibi ihtiyaçları dolayısıyla uygun hayat koşullarına sahip olma hakkını ve yaşam şartlarının sürekli olarak iyi duruma getirilmesini isteme hakkını güvence altına alınması gerektiği belirtilmiştir.

Engellilere yönelik tüm bu düzenlemelerin amacı engellilerin kendine yetebilen, toplumla kaynaşabilen, üretici bireyler olarak yetişmelerini sağlamak ve bu şekilde onların eğitsel, kültürel, ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlamaktır. Dolayısıyla gelir vergisinde indirim imkânını veren engelli indirimi uygulaması ile engelleri dolayısıyla bazı zorlukları yaşayan bu kişilerin hem ekonomik yönden desteklenmesi hem de sosyal ve ekonomik hayata katılımlarının ve uyumlarının sağlanması konusunda kısmen de olsa sosyal devlet anlayışının gereğinin yerine getirilebilmesi amaçlanmaktadır.

Mahkememizce, itiraz konusu yasa hükmünde geçen "Çalışma gücü" ibaresinin uygulamada engelliler aleyhine ortaya çıkardığı sonuçlar nedeniyle, Anayasa'nın 2., 5. ve 50. maddelerine aykırı olduğu gibi, bu konuda taraf olduğumuz Uluslararası "Engelli Kişilerin Haklarına Dair Sözleşme"nin yaşam hakkını düzenleyen 10. maddesi, engellilere yönelik çalışma ve istihdam politikalarını hayata geçirilmesi gerekliliğini düzenleyen 27. maddesi ve engellilerin ve aile fertlerinin uygun hayat koşullarına sahip olma hakkını ve yaşam şartlarının sürekli olarak iyi duruma getirilmesini isteme hakkını içeren 28. maddesinde yer alan hükümlerle de çeliştiiğisonucuna varılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi "Engellilik İndirimi" başlığı altında düzenlenmekle birlikte, madde içeriğinde hizmet erbabının "Çalışma gücünün asgari oranları" göz önüne alınarak engellilik derecelerinin belirlendiği ve bu derecelere göre de belirlenen aylık tutarların ücretlinin vergi matrahından indirilmesinin düzenlendiği, Kanun maddesinin düzenlemesinde "engellilik oranı"nın "çalışma gücü kaybı" olarak ele alındığı ve bu durumun kanun maddesinin anlaşılmasında bir belirsizlik yarattığı gibi, uygulamada Merkez Sağlık Kurulunca

çalışma gücü kaybını engellinin Sağlık Kurulu raporlarıyla tespit edilen "engellilik oranları"ndan çok daha düşük oranlarda tespit edilmesi nedeniyle engellilerin engellilik indiriminden hiç yararlanamamasına veya daha düşük oranda yararlanmasına yol açtığı görülmektedir. Diğer taraftan, "çalışma gücü kaybı" oranının engellinin çalıştığı iş koluna göre farklılık gösterdiği, her iş değişikliğinde engellinin sağlık kurulu raporu ile tespit edilen engellilik oranının kabul edilmeyerek Merkez Sağlık Kurulunca yeniden çalışma gücü oranının tespit edildiği, alanında uzman bir çok hekim tarafından tam teşekküllü hastanelerce verilen raporlarda yer alan engellilik oranının yeniden değerlendirilmesinin çağdaş ve bilimsel uygulamalara da aykırı olduğu, belirlenen "çalışma gücü kaybı" oranının engellilik oranından daha düşük olması nedeniyle engellilik indiriminden yararlanamayan mağdur olan bir çok engellinin her seferinde yoğun bir prosedürle ve hukuki süreçle uğraşmak zorunda bırakıldığı, bu sebeple açılan davaların ve bu yönde verilen yargı kararlarının bulunduğu görülmektedir.

Yine, Kanun maddesinde yer alan "Çalışma gücü kaybı" kavramı ile engelliliğin sadece çalışma hayatı ve yapılan işe özgülendiği anlaşılmaktadır. Oysa engelliliğin sadece çalışma hayatı ve yapılan işte değil, engellinin işe gidiş gelişi, iş yeri ihtiyaçlarının karşılanması, ailesini ve kendisinin geçimi, refahı, sağlığı, topluma katılması gibi yaşamının her alanında olduğu, engellinin sağlıklı bireylere göre hayatın bir çok alanında daha çok efor sarf etmesi gerektiği göz önüne alındığında, yaşadığı tüm bu zorlukların engelliyimaddi ve manevi olarak olumsuz olarak etkileyeceği kuşku götürmez bir gerçektir. Bu bağlamda ilgili kanun maddesindeki düzenlemenin, sosyal devlet anlayışını düzenleyen Anayasa'nın 2. maddesine; devletin ferdin hayat mücadelesini kolaylaştıracağı, insan haysiyetine uygun bir ortam içinde yaşamasını sağlayacağı veferdin temel hak ve özgürlüklerden olduğu gibi yararlanmasını engelleyen sebepleri ortan kaldıracağını düzenleyen Anayasa'nın 5. maddesine ve bedeni ve ruhi yetersizliği olanların çalışma şartları bakımından özel olarak korunacağını düzenleyen Anayasa'nın 50. maddesine aykırı olduğundan iptali gerekmektedir.

Ayrıca, kanunun maddesindeki düzenleme nedeniyle bir çok engellinin engellilik indiriminden yararlanamadığı, dolayısıyla bu durumun taraf olduğumuz "Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşme"nin "Yaşam Hakkı"nı düzenleyen 10. maddesi ile "yoksulluk koşullarında yaşayan engellilerin ve ailelerinin uygun eğitim, danışmanlık, mali yardım ve süreli bakım dahil engelliliğe ilişkin harcamalarında devlet yardımına erişimini sağlamak dahil engelli kişilerin ve aile fertlerinin gıda, giyinme ve barınma gibi ihtiyaçları dolayısıyla uygun hayat koşullarına sahip olma hakkını ve yaşam şartlarının sürekli olarak iyi duruma getirilmesini isteme hakkını güvence altına alınması"nı düzenleyen 28. maddesi hükmü ile de çalıştığı, bu şekilde engellilerin korunması, desteklenmesi, yaşamlarının kolaylaştırılması, sosyal hayata katılmalarının sağlanması gibi hem Anayasal düzenlemelerle hemde uluslararası sözleşmelerle olarak amaçlanan hususların gerçekleşmediği değerlendirilmiştir.

2) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Engellilik İndirimi" başlıklı 31. maddesinin son fıkrası bakımından ise, yukarıda yapılan tüm açıklamalar bu fıkra için de geçerli olmakla birlikte, söz konusu fıkranın ilaveten, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmüne de aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Zira söz konusu hüküm ile, dolaylı olarak vergi indirim oranı belirleme yetkisi idareye verilmiş olmakta ve bu hükme dayanılarak idare tarafından gerçekleştirilen uygulamalar nedeniyle engelliler aleyhine sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

**SONUÇ:**

Esas Sayısı : 2022/51

Karar Sayısı : 2022/94

Açıklanan nedenlerle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Engellilik İndirimi" başlıklı 31. maddesinde yer alan "Çalışma gücü" ibaresinin Anayasa'nın 2. 5. ve 50. maddelerine; aynı Kanun hükmünün son fıkrasının ise Anayasa'nın 2., 5., 50. ve 73. maddelerine aykırılığı nedeniyle re'sen Anayasa Mahkemesi'ne başvurularak iptalinin istenilmesine, dava dosyasının tüm belgeleriyle birlikte onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesi'ne sunulmasına, iş bu karar aslı ile dosya suretinin yüksek Mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay beklenilmesine, beş ay içinde sonuç gelmediği takdirde, mevcut mevzuata göre davanın görülmesine, 24/03/2022 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”