



**SAYI** : S.4850  
**BAŞVURU NO** : 2018/15477  
**KARAR TARİHİ** : 20/05/2019

### **KISMEN TAVSİYE KISMEN RET KARARI**

**BAŞVURAN** :

**BAŞVURUYA KONU İDARE** : GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ

**BAŞVURUNUN KONUSU** : Başvuran, gelir vergisinde yapılan engellilik indiriminden faydalanamadığı süreler için geçmişe dönük ödeme yapılmasını talep etmektedir.

**BAŞVURU TARİHİ** : 23/11/2018

### **I. BAŞVURANIN İDDİA VE TALEPLERİ**

1) Başvuran; 21/12/2005 tarihinde Konya İŞKUR aracılığıyla üçüncü derece engelli olarak Konya Başkent Üniversitesi Uygulama ve Araştırma Merkezinde işe başladığını, engelli indirimini almak için Konya Vergi Dairesine başvuru yaptığını, 10/12/2007 tarihine kadar da vergi indiriminden yararlandığını, daha sonra engelli memur alım sınavı sonucunda 11/12/2007 tarihinde memur olarak Akdeniz Üniversitesine atandığını, halen burada çalışırken engellilik indiriminden yararlandığını zannettiğini, fakat Şubat ayında bordrosunu kontrol ederken 10 yılı aşkın süredir engellilik indiriminden yararlanmadığını fark ettiğini, Vergi Dairesine dilekçe verdiğini, dilekçesi üzerine 23/02/2018 tarihinden itibaren vergi indiriminden faydalanmaya başladığını, indirim hakkının daha önce Konya Vergi Dairesi tarafından sisteme işlendiğini, şu an çalıştığı iş yerine de engelli memur sınavıyla girdiğini ve hiçbir idare tarafından engelli indirimini için tekrar başvuru yapması gerektiğinin belirtilmediğini ifade ederek, geriye dönük faydalanamadığı 10 yılı aşkın süreye isabet eden engellilik indirimi tutarlarının tarafına ödenmesini talep etmektedir.

### **II. İDARENİN BAŞVURUYA İLİŞKİN AÇIKLAMALARI**

2) **Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 11/02/2019 tarih ve ... sayılı bilgi-belge talepli yazısına Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan 19/02/2019 tarih ve ... sayılı cevabi yazıda özetle;**

2.1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." hükmü ve 126 ncı maddesinde yer alan "114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilmez." hükümleri sebebiyle beş yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan hataların düzeltilmesinin mümkün olmadığı,

2.2) Ancak, işyeri değiştiren engelli vatandaşın yeni işverende de engellilik indiriminden faydalanmaya devam edebilmesi için başvuru şart koşulduğundan, başvuru tarihinden önceki zamanaşımına uğramamış dönemler için iade yapılmasının söz konusu olmadığı,

2.3) Başkanlık tarafından her yıl Engelliler İçin Vergi Rehberinin güncellenerek internet sitesinde yayımlandığı ve basılı olarak da dağıtıldığı, söz konusu rehberde, işyerini değiştiren ücretlilerin yapacakları işlemlerin açıklandığı ve rehber ekine başvuru dilekçesi örneğinin eklendiği,

2.4) Başkanlık tarafından bahse konu Yönetmeliğin güncellenmesine yönelik çalışmaların yürütüldüğü ve “kazanılmış hakların korunması açısından” dilekçe konusu olayla ilgili uygulamanın tekrar değerlendirileceği,

Belirtilmiştir.

### **3) Başvuranın idareye başvurusu üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 23/07/2018 tarih ve ... sayılı cevabi yazıda ise;**

3.1) Başvuranın 16/01/2006 tarihinde Konya Vergi Dairesi Başkanlığına müracaatı üzerine hakkında düzenlenen 17/11/2005 tarihli ve 2958 sayılı Engelli Sağlık Kurulu Raporunun, Merkez Sağlık Kurulunca incelendiği ve çalışma gücü kayıp oranının %48 olduğuna karar verilerek başvuru tarihi olan 16/01/2006 tarihinden itibaren üçüncü derece vergi indiriminden yararlanmasının uygun görüldüğü,

3.2) İşyeri değişikliğinden sonra Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'na yapmış olduğu 23/02/2018 tarihli başvurusu üzerine 23/02/2018 tarihinden itibaren engellilik indiriminden faydalanmaya başladığı, vergi indirimi başvuruya bağlı bir hak olduğundan geriye dönük iade yapılmasının mümkün olmadığı hususlarının bildirildiği görülmüştür.

### **III. İLGİLİ MEVZUAT**

#### **4) Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın;**

4.1) “**Kanun Önünde Eşitlik**” başlıklı 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrası “Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.”

4.2) “**Sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler**” başlıklı 61 inci maddesinin ikinci fıkrası “Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır.”

4.3) “**Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı**” başlıklı 74 üncü maddesi “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri inceler.” hükümlerini amirdir.

5) **Birleşmiş Milletler Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşmenin (EHİS) “Yeterli Yaşam Standardı ve Sosyal Korunma” başlıklı 28 inci maddesinin birinci fıkrasında** “Taraflar Devletler, engellilerin yiyecek, giysi ve barınma dahil kendileri ve aileleri için yeterli yaşam standardı hakkını ve yaşam koşullarının sürekli olarak iyileştirilmesi hakkını tanır...” denmektedir.

6) **5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanunun “Ayrımcılık” başlıklı 4/A maddesinde** “...Engellilerin hak ve özgürlüklerden tam ve eşit olarak yararlanmasını sağlamaya yönelik alınacak özel tedbirler ayrımcılık olarak değerlendirilemez.” denmektedir.

**7) 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun "Kurumun görevi" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasında;**

"Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir." denmektedir.

**8) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Engellilik indirimi" başlıklı 31 inci maddesi;**

"Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir. Engellilik indirimi;

- Birinci derece engelliler için 440.000.000 lira (1.200 TL),
- İkinci derece engelliler için 220.000.000 lira (650 TL),
- Üçüncü derece engelliler için 110.000.000 lira (290 TL) dır.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir." şeklinde düzenlenmiştir.

**9) 28/4/1981 tarihli ve 17324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Engellilik Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkındaki Yönetmeliğin;**

**9.1) "Sakatlık indiriminden yararlanmak için başvuru" başlıklı 4 üncü maddesinde** "İndirimden yararlanmak isteyen sakat hizmet erbabı. Nüfus kağıdının örneği ve çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösterir belge ile birlikte illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne, bağımsız Vergi Dairesi bulunan İlçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğüne, diğer ilçelerde Malmüdürlüğü'ne bir dilekçe ile başvuracaktır."

**9.2) "Hizmet Erbabının İş Yerini Değiştirmesi Halinde Yapacağı İşlemler" başlıklı 12 nci maddesinde,** "Bu Yönetmelikteki esaslara göre sakatlık indiriminden yararlanmakta olan hizmet erbabından buldukları İl veya İlçe Sınırları dışındaki bir işyerinde çalışmaya başlayanlar, yeni işyerlerinin bulunduğu ilde Gelir Müdürlüğüne, İlçede Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Malmüdürlüğüne, eski işyerinin bağlı bulunduğu Gelir Müdürlüğü, Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Malmüdürlüğünden alacakları sakatlık indiriminden yararlanabileceklerine dair yazıyı ibraz edeceklerdir." hükümlerine yer verilmiştir.

**10) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;**

**10.1) "Zamanaşımı süreleri" başlıklı 114 üncü maddesi** "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar... Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar... "

**10.2) "Düzeltilmede zamanaşımı başlıklı" 126 ncı maddesi** "114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilmez." Hükümlerini amirdir.

**IV. KAMU DENETÇİSİ CELİLE ÖZLEM TUNÇAK'IN KAMU BAŞDENETÇİSİ'NE ÖNERİSİ**

Adres : Kavaklıdere Mah. Zeytin dalı Caddesi No:4 Çankaya/ANKARA  
Telefon : 0 (312) 465 22 00 Faks : 0 (312) 465 22 65  
e-Posta : iletisim@ombudsman.gov.tr İnternet Adresi : www.ombudsman.gov.tr

11) Kamu Denetçisi tarafından yapılan inceleme ve araştırma neticesinde; başvuranın taleplerinin kısmen kabulü ve kısmen reddi yönündeki öneri, Kamu Başdenetçisi'ne sunulmuştur.

## V. DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE

### A. Hukuka, Hakkaniyete ve İnsan Haklarına Uygunluk Yönünden Değerlendirme

12) Başvuran, üçüncü derece engelli olarak çalıştığı 21/12/2005-10/12/2007 tarihleri arasında gelir vergisi indiriminden faydalandığını, 11/12/2007 tarihinde işyeri değişikliği yaparak engelli memur olarak atandığını, 11/12/2007 - 23/02/2018 tarihleri arasında engelli indiriminden faydalanmadığını, geriye dönük vergi kesintilerinin tarafına iadesi talebinin idarece “başvuru koşulu sebebiyle” olumsuz yanıtlandığını ifade ederek, geriye dönük vergi kesintilerinin tarafına ödenmesini talep etmektedir.

13) Anayasamızın 61 inci maddesi ile Devletin, engellilerin korunmaları ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirler alacağı ve bu amaçlarla gerekli teşkilat ve tesisler kuracağı veya kurulmasını sağlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, engelli vatandaşların zor koşullarının iyileştirilmesine katkıda bulunmak, sosyal ve ekonomik hayata katılımlarını kolaylaştırmak ve engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla vergi mevzuatında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

14) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen engellilik indirimi uygulaması ile engelli ücretli, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücretli, engelli serbest meslek erbabı, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı, basit usulde vergilendirilen engelliler, gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında engellilik indiriminden yararlanabilmektedir.

15) 193 sayılı Kanunun “Engellilik İndirimi” başlıklı 31 inci maddesinde çalışma gücü kaybı yaşayan hizmet erbabının, çalışma gücü kayıp oranına göre engelli sayılacağı, engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarların, hizmet erbabının ücretinden indirileceği hükme bağlanmış, aynı maddede uygulamaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelik ile belirleneceği belirtilmiştir. Anılan maddeye istinaden hazırlanan Yönetmelikte (bkz. Prg. 9) engellilik indiriminden ilk kez faydalanmak isteyen hizmet erbabı için başvuru koşulu getirilmiş, Yönetmeliğin 12 nci maddesinde ise “daha önce sakatlık indiriminden yararlanmakta olan hizmet erbabından buldukları İl veya İlçe Sınırları dışındaki bir işyerinde çalışmaya başlayanların, yeni işyerlerinin bulunduğu ilde Gelir Müdürlüğüne ... eski işyerinin bağlı bulunduğu Gelir Müdürlüğü'nden ... alacakları sakatlık indiriminden yararlanabileceklerine dair yazıyı ibraz edecekleri” belirtilmiştir.

16) Bu konudaki yargı uygulamalarına bakıldığında; “Engelli kadrosunda işe başladığı 28.07.2000 tarihinden başvuru tarihi olan 23.01.2014 tarihine kadar maaşından fazladan yapılan gelir vergisi kesintilerinin iadesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine dair 08.05.2014 tarihli ve 51010/15 sayılı işleminin iptali ile fazladan yapılan kesintilerinin 28.07.2000 tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte iadesi istemli” davada Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 23/10/2014 günlü ve E:2014/1398, K:2014/1528 sayılı kararıyla; “davacının engellilere mahsus memur alımı sınavına katılarak bunun sonucunda 28.07.2000 tarihinde memur olarak çalışmaya başladığı, ... Hastanesi'nden aldığı 14.12.2007 tarihli %50 engellilik oranlı raporun davalı idarece de kabul edildiği anlaşılmalı düzeltme zamanaşımı süresi dikkate alınarak davacının başvuru tarihi olan 04.04.2014 tarihinden geriye doğru beş yıla (04.04.2009'dan başlayarak) ait engellilik oranına göre indirilmesi gereken gelir vergisi tutarlarının davacıya iade edilmesi isteminin reddinde hukuka uyarlık ve davacının 28.07.2000 tarihi ile 04.04.2009 tarihlerinde arasında yapılan kesintilerin iadesi isteminin reddinde ise

hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne ve kısmen reddine karar verildiği” görülmüştür.

**16.1)** Vergi Mahkemesinin söz konusu Kararı hakkında Danıştay Dördüncü Dairesinin 10/11/2015 gününde verdiği kararda ise “Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların yerinde ve bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemesi sebebiyle temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildiği” görülmüştür.

**17)** Somut dosyada, 11/12/2007 - 23/02/2018 tarihleri arasındaki yaklaşık 10 yıllık süre zarfında başvuru tarafından ilgili idarece yayımlanan “Engelliler İçin Vergi Rehberi” gibi kaynakların takip edilmediği, bu süreçte maaş bordrosu vb. geliriyle ilgili evrakın da kontrol edilmediği, bu sebeple mevzuat uyarınca gerekli olan ve şahsi sorumluluğunda bulunan “başvuru koşullunun” gecikmeli olarak yerine getirildiği görülmüştür.

**18)** Öte yandan, başvuranın çalıştığı Akdeniz Üniversitesi’ne “engelli memur” olarak atandığı göz önüne alındığında, ilgili idare tarafından da başvurana herhangi bir hatırlatma yapılmadığı anlaşılmaktadır. Hak kayıplarının önlenmesi açısından, idarelerce engelli kadrosunda istihdam edilen bireyler için bu türlü konularda bilgilendirme yapılabileceği değerlendirilmektedir.

**19)** Bununla birlikte, başvuranın 16/01/2006 - 11/12/2007 tarihleri arasında ve 23/02/2018 tarihinden itibaren yeniden engellilik indiriminden faydalanmaya başladığı ve “engelli memur” kadrosunda çalıştığı dikkate alındığında, başvuranın engellilik indiriminden faydalanması gerektiği hususu nizasızdır. Bu kapsamda, düzeltme zamanaşımı süresine ilişkin mevzuat uyarınca, başvuru tarihinden (23/02/2018) geriye dönük beş yıl (23/02/2013 tarihinden başlayarak) süresince maaşından fazladan yapılan gelir vergisi kesintilerinin başvurana iade edilmesi gerektiği; ancak 11/12/2007-23/02/2013 tarihleri arasında yapılan kesintilerin zamanaşımına uğrayacağı ve bu yöndeki talebin reddi gerektiği değerlendirilmiştir.

**20)** Başta Anayasamız, tarafı olduğumuz BM Engelli Hakları Sözleşmesi ve diğer ilgili mevzuatımız uyarınca engelli bireylerin “yaşam koşullarının sürekli olarak iyileştirilmesi” ilkesinin benimsendiği, bu amaçla 193 sayılı Kanunla Devletin vergi alacaklarının bir kısmından vazgeçerek “engellilik indirimlerinin” düzenlendiği göz önüne alındığında; bu hususta “kazanılmış hakların korunması açısından” sahadaki tecrübeler ışığında idarece ikincil mevzuatta iyileştirmeler yapılmasının yerinde olacağı değerlendirilmiştir.

**21) Yukarıdan bu yana yapılan açıklamalar, ilgili mevzuat ve konu hakkındaki yargı kararları ışığında sonuç olarak;** başvuranın ilgili idareye başvuru tarihinden (23/02/2018) geriye dönük beş yıl (23/02/2013 tarihinden başlayarak) süresince maaşından fazladan yapılan gelir vergisi kesintilerinin başvurana iade edilmesi; ancak 11/12/2007-23/02/2013 tarihleri arasında yapılan kesintilerin zamanaşımına uğrayacağı ve bu yöndeki talebin reddi gerektiği değerlendirilmiştir. Ayrıca engelli bireylerin “kazanılmış haklarının korunması açısından” sahadaki tecrübeler ışığında ilgili idarece ikincil mevzuatta iyileştirmeler yapılmasının yerinde olacağı sonuç ve kanaatine varılmıştır.

## **B. İyi Yönetim İlkeleri Yönünden Değerlendirme**

**22)** İyi yönetim ilkelerine, 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "İyi yönetim ilkeleri" başlıklı 6 ncı maddesinde yer verilmiş olup; **söz konusu ilkeler yönünden yapılan değerlendirme neticesinde;** idareden istenilen bilgi ve belgelerin süresi içinde ve gerekçeli olarak Kurumumuza gönderildiği ancak; idarenin, şikâyetçiye verdiği cevapta “karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi” ilkesine uygun

davranılmadığı anlaşılmış olup, idareden bundan böyle bu ilkelere uymasının iyi yönetim anlayışının bir gereği olduğu değerlendirilmektedir.

## **VI. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN AÇIKLAMA**

**23)** 6328 sayılı Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca başvurunun Kurumumuz tarafından reddedilmesi hâlinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır. 21 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca ise tavsiye kararı üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis edilmez veya eylemde bulunulmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır. Buna göre; ilgili idarenin eylem ve işlemlerine karşı dava açma süresinden (varsa) kalan sürede **Antalya Vergi Mahkemelerinde** yargı yolu açıktır.

## **VII. KARAR**

Yukarıda açıklanan gerekçe ve dosya kapsamına göre **BAŞVURUNUN KISMEN KABUL VE KISMEN REDDİ İLE;**

11/12/2007-23/02/2013 tarihleri arasında başvuranın maaşından yapılan gelir vergisi kesintilerinin zamanaşımına uğraması sebebiyle, bu sürece ait vergi indirim tutarlarının iadesi talebinin **REDDİ;**

Başvuranın ilgili idareye başvuru tarihinden (23/02/2018) geriye dönük beş yıl (23/02/2013 tarihinden başlayarak) süresince maaşından fazladan yapılan gelir vergisi kesintilerinin başvurana iade edilmesi ve engelli bireylerin “kazanılmış haklarının korunması açısından” sahadaki tecrübeler ışığında ilgili idarece ikincil mevzuatta iyileştirmeler yapılması amacıyla **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NA TAVSİYEDE BULUNULMASINA,**

Bu kararın **BAŞVURANA, GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NA ve AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ'NE** tebliğine,

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, **GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI** tarafından bu karar üzerine tesis edilecek işlemin otuz gün içinde Kurumumuza bildirilmesinin zorunlu olduğuna,

**Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisince karar verildi.**

**e-imzalıdır**  
Şeref MALKOÇ  
Kamu Başdenetçisi