

“I- MADDİ OLAY VE UYGULANACAK YASA HÜKMÜ

Antalya Defterdarlığı Alanya Geçici Takdir Komisyonu Başkanlığının 23/10/2024 tarih ve 2666 karar numaralı Takdir Komisyonu Kararı ile davacının 01/2023-12/2023 vergilendirme döneminde (2023 takvim yılında) elde etmiş olduğu ücret gelirlerine ilişkin olarak beyanname vermediğinden bahisle 6.662.648,42-TL tutarında re'sen gelir vergisi matrahı takdirinde bulunduğu, ardından söz konusu takdir komisyonu kararında belirtilen matrah farkı esas alınmak suretiyle davacı hakkında, 01/2023-12/2023 vergilendirme dönemine ilişkin olarak 1.871.595,72-TL tutarında re'sen gelir vergisi tarhiyatı yapıldığı ve bu tarhiyata bağlı olarak aynı tutarda vergi zıyayı cezası kesildiği görülmekte, re'sen tarh edilen gelir vergisi ve buna bağlı olarak kesilen vergi zıyayı cezasının kaldırılması istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72. maddesinde "(1) 31/12/2028 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %20,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdeki için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

(2) (Değişik:5/12/2019-7194/21 md.) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

(4) (Değişik:27/12/2023-7491/13 md.) Cumhurbaşkanı birinci fıkrada yer alan oranları sifıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." düzenlemesi yer almakta olup bu madde uyuşmazlığa dayanak oluşturmaktadır.

II- İLGİLİ BAŞVURUYA KONU YASA HÜKMÜ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72. maddesinin ikinci fıkrasında "Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname

verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir." düzenlemesi yer almaktadır.

Anılan kural uyarınca sporcular tarafından yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilebilmekte olup mahsup yapılabilmesi, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifatın "ödenmiş olması şartına" bağlanmıştır. Ancak, yapılan tevkifatın ödenmemiş olması durumunda, sporcu tarafından verilecek gelir vergisi beyannamesinde kesilen tutar mahsup edilemeyeceği için sporcu tarafından ayrıca beyanname ile ödenecek, bu nedenle sporcunun elde ettiği ücretten mükerrer olarak vergi alınması sonucu doğacaktır.

Bu nedenle, 193 sayılı Kanunun Geçici 72. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla" ibaresinin Anayasa Mahkemesine başvurularak iptalinin istenilmesine karar verilmiştir.

III- ANAYASAYA AYKIRILIK NEDENLERİ İLE İLGİLİ ANAYASA VE ULUSLARARSI SÖZLEŞME MADDELERİ

Anayasanın "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilerek hukuk devleti ilkesi Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Hukuk devletinde kanunların kamu yararı gözetilerek çıkarılması zorunludur. Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisine sahiptir.

Anayasanın "Kanun önünde eşitlik" başlıklı 10. maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." düzenlemesi yer almaktadır.

Anayasanın "Mülkiyet hakkı" başlıklı 35. maddesinde ise, "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." denilerek mülkiyet hakkı Anayasal koruma altına alınmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek 1 nolu Protokolün 1. maddesinde de; her gerçek veya tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının bulunduğu, bir kimsenin ancak kamu yararı sebebiyle yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği kuralı getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeler uyarınca mülkiyet hakkının, başta Anayasa olmak üzere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine ilişkin uluslararası sözleşmeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında korunması öngörülen temel haklardan olduğu açık olup, bu hakkın sınırlanabilmesi, kamu yararı amacıyla ve kanun ile olması koşuluyla mümkün olabilmektedir.

Anayasa Mahkemesince verilen 25/12/2014 tarih ve E:2013/48, K:2014/198 sayılı kararda, mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerektiği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 117. maddesinin 3. fıkrasında ise verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

193 sayılı Kanunun geçici 72. maddesinde, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak olan tevkifat oranları belirlenmiş olup madde kapsamındaki gelirler toplamının, Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşmaması hâlinde yıllık beyanname verilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu halde, ödemelerden yapılan tevkifat nihai vergilendirme niteliğindedir. Ne var ki, madde kapsamındaki gelirler toplamının, Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması durumunda bu gelirlerin yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, bu Kanuna göre kesilen vergilerin mahsup edilmesi ise, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartına bağlanmış bulunmaktadır.

Kesilen vergilerin mahsup edilebilmesinin tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartına bağlanması, tevkifatın ödenmemesi durumunda mahsuba engel olacağından, aynı kazanç unsurunun mükerrer vergilendirilmesi, diğer bir deyişle verginin mükerrer olarak ödenmesi sonucuna neden olacaktır. Bu durumun, Anayasanın 35. maddesiyle korunan mülkiyet hakkına haksız müdahale niteliği taşıdığı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 94. maddesinde düzenlenen vergi tevkifatına ilişkin düzenlemede "ödenmiş olması şartı" yer almadığından, sporculara yönelik olarak getirilen bu şartın eşitlik ilkesi ile de bağdaşmadığı sonucuna varılmıştır.

SONUÇ:

Esas Sayısı : 2025/219
Karar Sayısı : 2026/43

Açıklanan nedenlerle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla" ibaresinin Anayasanın 2., 5., 10. ve 35. maddelerine aykırılığı sebebiyle Anayasa Mahkemesine başvurularak iptalinin istenilmesine, dava dosyasının tüm belgeleriyle birlikte onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesine sunulmasına, iş bu karar aslı ile dosya suretinin Anayasa Mahkemesine tebliğinden itibaren davanın beş ay bekletilmesine, beş ay içinde sonuç gelmediği takdirde mevcut mevzuata göre davanın görülmesine, 09/09/2025 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”