ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2025/219
Karar Sayısı : 2026/43
Karar Tarihi : 12/2/2026

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Antalya 1. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 72. maddenin 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesinde yer alan "*...tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla,...*" ibaresinin Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 35. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Elde edilen gelirin beyan dışı bırakıldığı gerekçesiyle yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılması talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı geçici 72. maddesi şöyledir:

"Geçici Madde 72 – (Ek: 4/6/2008-5766/8 md.)

(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 liglerdekiler 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 tarifenin 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 sıfıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Kadir ÖZKAYA, Hasan Tahsin GÖKCAN, Basri BAĞCI, Engin YILDIRIM, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ve Metin KIRATLI'nın katılımlarıyla 6/11/2025 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Murat ÖZDEN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları, bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. 193 sayılı Kanun'un 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiş, gelir ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Anılan Kanun'un 2. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de ücretlerin gelir vergisine tabi kazançlardan olduğu hükme bağlanmıştır.

4. Kanun'un 61. maddesinin birinci fıkrasında ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve aynılar ile sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış; üçüncü fıkrasının (6) numaralı bendinde de sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilmiştir.

5. 63. maddede ise ücretin gerçek safi değerinin, işveren tarafından verilen para ve aynılarla sağlanan menfaatler toplamından anılan maddede sayılan -emekli sandıkları ve sosyal güvenlik kurumlarınca yapılan kanuni kesintiler ile hayat sigorta poliçeleriyle ölüm, kaza, sağlık sigorta poliçelerinden kaynaklanan prim ödemeleri gibi- bazı indirimler düşüldükten sonra kalan miktar olduğu ifade edilmiştir.

6. 103. maddede ücretler üzerinden alınacak gelir vergisine ilişkin oranlar belirlenmiştir. Buna göre gelir vergisine tabi ücret gelirleri 18.000 TL'ye kadar %15; 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası %20; 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası %27; 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL, fazlası %35; 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL, fazlası %40 oranında vergilendirilmektedir. Mükerrer 123. madde uyarınca anılan tarifede yer alan tutarlar her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

7. Anılan Kanun'un 8. maddesinin ikinci fıkrasında *vergi sorumlusu*, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış; dördüncü fıkrasında da bu Kanun'un devamı maddelerinde geçen *mükellef* kavramının vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Kanun'un "*Vergi kesenlerin sorumluluğu*" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasında ise yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

8. 193 sayılı Kanun'un geçici 72. maddesinin (1) numaralı fıkrasında 31/12/2028 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin oranlar belirlenmiş, bu kapsamda yapılacak tevkifat oranları açısından spor dalının lig usulüne tabi olup olmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Buna göre tevkifat oranı en üst ligdekiler için %20, en üst altı ligdekiler için %10, diğer liglerdekiler için %5, lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile millî sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemeler için %5 olarak belirlenmiştir.

9. Söz konusu maddenin (2) numaralı fıkrasının birinci ve ikinci cümlelerinde bu ödemeler üzerinden 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve geçici 72. madde kapsamındaki gelirler toplamının 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde bu gelirlerin yıllık beyannameyle beyan edileceği öngörülmüştür. Anılan fıkranın üçüncü cümlesinde ise yıllık beyanname verilmesi durumunda beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanun'a göre kesilen vergilerin mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu cümlede yer alan "*...tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla,...*" ibaresi itiraz konusu kuraldır.

10. Bu itibarla sporcuların beyana tabi gelirleri üzerinden hesaplanan vergilerden, yılı içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler kural gereğince bu vergilerin vergi sorumlularınca ödenmiş olması şartıyla mahsup edilebilecektir.

B. İtirazın Gerekçesi

11. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kuralla gelir vergisi kesintisinin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu için vergiyi tevkif etmekle sorumlu olanların bu vergileri ödemiş olması şartının getirilmesinin sporcuların mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale oluşturduğu, bu durumun farklı spor kulüpleriyle sözleşmesi olan sporcular açısından eşitsizliğe neden olduğu belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

12. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa'nın 13. maddesi yönünden de incelenmiştir.

13. Anayasa'nın 35. maddesinde "*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./ Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./ Mülkiyet hakkının kullanılması*

toplum yararına aykırı olamaz." denilmek suretiyle mülkiyet hakkı güvenceye bağlanmıştır. Mülkiyet hakkı ekonomik değer ifade eden ve değeri parayla ölçülebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

14. Mülkiyet hakkı; kişiye başkasının hakkına zarar vermemek ve kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, onun semerelerinden yararlanma ve ondan tasarruf etme imkânı veren bir haktır. Bu bağlamda malikin mülkünü kullanma, mülkün semerelerinden yararlanma ve mülkü üzerinde tasarruf etme yetkilerinden herhangi birinin kısıtlanması veya mülkünden yoksun bırakılması mülkiyet hakkına sınırlama teşkil eder (AYM, E.2021/9, K.2022/4, 26/1/2022, §§ 26, 27; E.2021/128, K.2022/68, 1/6/2022, §§ 17, 18; E.2022/61, K.2022/101, 8/9/2022, § 22).

15. Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğunda kuşku bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 14; E.2025/152, K.2025/195, 8/10/2025, § 14; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, §§ 45, 46; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.* [1. B.], B. No: 2015/12721, 18/4/2019, §§ 36, 37).

16. Bu itibarla sporcuların ücret gelirleri üzerinden kesilen vergilerin tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmemesi durumunda ödenmeyen bu vergilerin sporcular tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilememesini öngören itiraz konusu kural yönünden anılan ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

17. Anayasa'nın 13. maddesinde "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*" denilmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

18. Bu kapsamda temel hak ve özgürlükleri sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli ve öngörülebilir nitelikte olması gerekir (AYM, E.2024/104, K.2024/173, 17/10/2024, § 22).

19. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ve vergilerin kanuniliği ilkelerinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda

bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ve vergilerin kanuniliği ilkeleri ışığında yorumlanmalıdır.

20. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gerekmektedir. Bu yönüyle verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır (AYM, E.2024/68, K.2024/167, 24/9/2024, § 24).

21. Sporcuların beyana tabi ücretleri üzerinden hesaplanacak vergiden, yılı içinde kesilen vergilerin hangi şartla mahsup edileceği hususunun kuralla herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın kanunilik şartını sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

22. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceği belirtilmiştir. Verginin tahsilini güvence altına almaya yönelik kuralın kamu hizmetlerinin sunumu için ihtiyaç duyulan mali kaynağın temini yönündeki kamu yararını sağlamak amacıyla öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

23. Öte yandan kuralın kamu yararını sağlamak açısından meşru bir amaca yönelik olmasının yanı sıra ölçülü de olması gerekir. Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan *ölçülülük* ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen sınırlamanın amaca ulaşmaya elverişli olmasını, *gereklilik* amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise hakka getirilen sınırlama ile amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Buna göre temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt ilkelerine uygun olması gerekir.

24. Vergi sorumlularınca ödenmeyen vergilerin beyanname vermekle yükümlü olan sporcular tarafından ödenmesini öngören kuralın verginin bir an önce tahsilini sağlayacağı gözetildiğinde anılan meşru amacı gerçekleştirme bakımından elverişli olduğu açıktır. Ayrıca verginin ödenmesini güvence altına almaya yönelik araçların seçimi hususunda kanun koyucunun takdir yetkisi bulunduğundan kuralın gereklilik şartını da sağladığı sonucuna ulaşılmaktadır.

25. Diğer yandan kuralın orantılı olup olmadığının da incelenmesi gerekir. Ücretlerden kaynağında kesilen vergilerin ödenmesinden doğal olarak vergi sorumlularının yükümlü olduğu ve kesinti yapılan vergilere ilişkin olarak vergi mükelleflerinin bu aşamada herhangi bir tasarruf yetkisinin bulunmadığı şüphesizdir. Ayrıca kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ödenmemesi durumunda 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca vergi borcunun

sorumlulardan cebren tahsili de mümkündür. Bu itibarla kaynağında kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ödenmemesi durumunda vergi mükellefinden tahsil edilmesine imkân tanıyan kuralın kişilere aşırı bir külfet yüklediği ve kuralın orantılılık ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

26. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. ve 5. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınmış olması nedeniyle Anayasa'nın 2. ve 5. maddeleri yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kural, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın 10. maddesi yönünden incelenmemiştir.

IV. HÜKÜM

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 72. maddenin 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasının üçüncü cümlesinde yer alan "*...tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla,...*" ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE 12/2/2026 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan Kadir ÖZKAYA	Başkanvekili Hasan Tahsin GÖKCAN	Başkanvekili Basri BAĞCI
Üye Engin YILDIRIM	Üye Rıdvan GÜLEÇ	Üye Recai AKYEL
Üye Yusuf Şevki HAKYEMEZ	Üye Yıldız SEFERİNOĞLU	Üye Selahaddin MENTEŞ
Üye İrfan FİDAN	Üye Kenan YAŞAR	Üye Muhterem İNCE
Üye Yılmaz AKÇİL	Üye Ömer ÇINAR	Üye Metin KIRATLI