Yıl İçinde %40'a Çıkan Vergi Oranı

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm	05.05.2026	Ret

ESAS NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2021/26568	Anayasa 35, Anayasa 73, GVK 103, GVK 92, 7194 s.K. 17

ÖZET

7/12/2019'da yayımlanıp 1/1/2019'dan itibaren gelire uygulanan %40 gelir vergisi oranı serbest meslek kazancına uygulandı. AYM, vergiyi doğuran olay dönem sonunda tamamlandığından geriye yürüme olmadığını, müdahalenin kamu yararı taşıdığını ve ölçülü olduğunu belirterek ihlal görmedi.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/donem-icinde-vergi-orani-artisi-geriye-yurume-aym-2021-26568/ →

Karar metni

Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası sisteminde yayımlandığı hâliyle aktarılmıştır. Heyet, raportör ve vekil adları derlemeye alınmamıştır.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASA MAHKEMESİ İKİNCİ BÖLÜM KARAR

Başvuru Numarası: 2021/26568

Karar Tarihi: 5/5/2026

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, %35 gelir vergisi oranına tabi serbest meslek kazancına vergilendirme dönemi devam ederken yürürlüğe giren kanunla %40 oranı uygulanması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 31/5/2021 tarihinde yapılmıştır. Komisyonca başvurunun kabul edilemez olduğu hususunda oybirliği sağlanamaması nedeniyle kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

3. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanda bulunmuştur.

III. OLAY VE OLGULAR

4. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ve Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi aracılığıyla erişilen belgelere göre ilgili olaylar özetle şöyledir:

5. Olay tarihinde noter olarak görev yapan (görev yeri derlemeye alınmamıştır) başvurucu, gelir vergisi mükellefidir.

6. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde gelir vergisine tabi gelirlere uygulanan %15, %20, %27 ve %35 oranlarına 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile gelirin 500.000 TL'den fazlasına uygulanmak üzere %40 oranı eklenmiştir. 7194 sayılı Kanun 7/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış, 17. maddeyle getirilen %40'lık oran 1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7. Başvurucu 1/1/2019-6/12/2019 tarihleri arasındaki net gelirinin 500.000 TL'nin üzerinde olduğunu, kanunun yayımlanmasından önce %35'lik orana tabi olan gelirine %40'lık oranın uygulanmasıyla 32.408,20 TL fazla gelir vergisi ödemek zorunda kaldığını belirterek ihtirazi kayıtla ödediği gelir vergisinin iptali için İstanbul 7. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) dava açmıştır. Başvurucu, dava dilekçesinde 7194 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemenin geriye yürütüldüğünü, bu durumun hukuki belirlilik ve güvenlik ilkelerine aykırı olduğunu belirtmiştir.

8. Mahkeme 5/11/2020 tarihinde davanın reddine karar vermiş; kararın gerekçesinde, 193 sayılı Kanun'un 92. maddesinde yer alan bir takvim yılına ait beyannamenin izleyen yılın mart ayının başından yirmi beşinci günün akşamına kadar verilebileceğine ilişkin düzenlemeye dikkat çekerek değişikliğin henüz beyanname verme dönemi gelmemiş olan 2019 yılına ait gelirleri kapsadığını, düzenleme 2019 yılı içinde yapılarak yayımlandığından dava konusu gelir vergisi tahakkukunun hukuka aykırı olmadığını belirtmiştir.

9. Başvurucunun istinaf talebi İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 31/3/2021 tarihli kararıyla kesin olarak reddedilmiştir.

10. Nihai karar başvurucu tarafından 29/4/2021 tarihinde öğrenilmiştir.

IV. İLGİLİ HUKUK

11. 193 sayılı Kanun'un "Yıllık beyannamenin verilmesi" başlıklı 92. maddesinin ilgili kısmı şöyledir: "Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar (...) ... verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir."

12. 193 sayılı Kanun'un 103. maddesinin 7194 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile değişik hâli şöyledir: "Gelir vergisine tabi gelirler, 18.000 TL'ye kadar %15; 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası %20; 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası %27; 500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası %35; 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası %40 oranında vergilendirilir."

V. İNCELEME VE GEREKÇE

13. Anayasa Mahkemesinin 5/5/2026 tarihinde yaptığı toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

14. Başvurucu, vergi diliminin ve oranlarının artırılmasına ilişkin düzenlemenin aleyhe olmasına rağmen geriye yürütüldüğünü, bu durumun Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle mülkiyet hakkını ve diğer anayasal haklarını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

15. Bakanlık görüşünde, Anayasa Mahkemesinin vergi kanunlarının geriye yürümesi meselesini tartıştığı kararlarına yer verilerek Gelir İdaresi Başkanlığından temin edilen görüşün dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

16. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Bakanlık aracılığıyla gönderilen yazıda Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarına değinilerek yeni yürürlüğe giren vergi kanunlarının henüz tamamlanmayan bir olaya uygulanmasının geriye yürüme sayılmayacağı belirtilmiştir.

17. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanında noterlik mesleğinin sorumluluk ve yükümlülükleri nedeniyle diğer serbest meslek sahipleriyle kıyaslanmaması gerektiğini ileri sürmüştür.

B. Değerlendirme

18. Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" başlıklı 35. maddesi şöyledir: "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

19. Başvurucu, yapılan kanun değişikliği ile gelirine daha yüksek oran uygulanmak suretiyle ödemesi gerekenden daha fazla vergi ödemek zorunda kalmasından şikâyet etmiştir. Başvurucunun şikâyetinin Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

20. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Mülkün Varlığı

21. Somut olayda başvurucu adına gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Söz konusu tahakkuk işlemiyle başvurucudan daha yüksek oranda vergi tahsil edildiği açıktır. Vergisel yükümlülüklerin mal varlığında azalmaya yol açtığı konusunda tereddüt yoktur ((emsal başvuru) [1. B.], B. No: 2018/14110, 9/6/2021, § 37).

b. Müdahalenin Varlığı ve Türü

22. Olayda gelir vergisi mükellefi olan başvurucunun 2019 yılı gelirinin belirli bir kısmına uygulanacak %35'lik vergi oranı 7/12/2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan ancak 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe giren kanuni düzenlemeyle %40'a çıkarılmıştır. Dolayısıyla düzenlemeyle başvurucunun söz konusu gelirine uygulanacak oran %5 artmış, buna bağlı olarak ödeyeceği vergi de fazlalaşmıştır. Başvurucunun ödeyeceği gelir vergisinin artırılması yönündeki düzenlemenin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği açıktır.

23. Anayasa'nın 35. maddesi ile mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Buna göre Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle mülkten barışçıl yararlanma hakkına yer verilmiş; ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında genel olarak mülkiyet hakkının hangi koşullarda sınırlanabileceği belirlenerek aynı zamanda mülkten yoksun bırakmanın şartlarının genel çerçevesi de çizilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı kurala bağlanmak suretiyle devletin mülkiyetin kullanımını kontrol etmesine ve düzenlemesine imkân sağlanmıştır. Anayasa'nın diğer bazı maddelerinde de devlet tarafından mülkiyetin kontrolüne imkân tanıyan özel hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin düzenlenmesi, mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir ((emsal başvuru) [1. B.], B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

24. Vergi ve benzeri yükümlülükler, devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmelidir ((emsal başvuru) [1. B.], B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; (emsal başvuru), § 39).

c. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

25. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir: "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."

26. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabileceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen 13. maddesi de gözönünde tutulmalıdır. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir ((emsal başvuru), § 62).

i. Kanunilik

27. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gereği ifade edilmiştir. Öte yandan Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkelerin düzenlendiği 13. maddesinde de hak ve özgürlüklerin

ancak kanunla sınırlanabileceği temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır ((emsal başvuru) [2. B.], B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

28. Anayasa Mahkemesi %25 olan gayrimenkul sermaye iradı götürü gider oranının vergilendirme dönemi devam ederken yürürlüğe giren kanunla tüm dönem için %15'e indirilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin olarak incelediği (emsal başvuru) ([2. B.], B. No: 2019/26345, 22/9/2022) başvurusunda müdahalenin kanuni dayanağının bulunduğu sonucuna varmıştır. Kararda müdahalenin şekli manada bir kanuna dayandığını ancak başvuruda, müdahalenin kanuni dayanağının belirlenmesinde asıl meselenin bir vergilendirme döneminde yürürlüğe giren kanun değişikliğinin kanunların geriye yürütülmemesi gerektiği ilkesini zedeleyip zedelemediğinin belirlenmesi olduğunu belirtmiştir. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca kanunların yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanması gerektiğini vurgulamış; yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasının kanunların geriye yürütülmesi olarak nitelendirildiğini ancak eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasının kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemeyeceğini ifade etmiştir. İncelenen başvuruda gayrimenkul sermaye iradında vergilendirme döneminin bir takvim yılını kapsadığına dikkat çekmiş, gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın ancak vergilendirme döneminin sonunda tamamlandığının/gerçekleştiğinin altını çizmiştir. Dönemselliğin kabul edildiği ve hukuki durum, ilişki ve olayların dönem başında başlayarak dönem boyunca sürdüğü ancak dönem sonunda tamamlandığı hâllerde dönem içinde yapılan değişikliklerin dönem başından itibaren yürürlüğe konulması durumunda kanunların geriye yürümesinin söz konusu olmadığı sonucuna varmıştır ((emsal başvuru), §§ 27-33).

29. Başvuru konusu olayda da başvurucu, vergilendirme dönemi devam ederken yürürlüğe giren kanunla tüm vergilendirme dönemi için artan oranın uygulanması nedeniyle kanunun geriye yürütüldüğünü iddia etmiştir. Başvurucu, noterlik mesleğinin diğer serbest mesleklerden farklı olduğunu iddia etse de başvurucunun gelir vergisine tabi olduğu ve vergilendirme döneminin bir tam yıl üzerinden gerçekleştirildiği hususunda tereddüt yoktur. Bu durumda 1/1/2019-31/12/2019 vergilendirme dönemi için 31/12/2019 tarihinden önce Resmî Gazete'de yayımlanan ve vergi yükünü artırıcı nitelikteki kanuni düzenlemenin vergilendirme döneminin başından itibaren geçerli kılınması geriye yürüme olarak kabul edilemez.

30. Sonuç olarak başvurucunun vergi yükünün artırılmasına neden olan müdahalenin bir kanuna dayandığı anlaşılmıştır.

ii. Meşru Amaç

31. Anayasa'nın 13. ve 35. maddeleri uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir. Kamu yararı kavramı, mülkiyet hakkının kamu yararının gerektirdiği durumlarda sınırlandırılmasına imkân verdiğinden, bir sınırlandırma amacı olmasının yanı sıra mülkiyet

hakkının kamu yararı amacı dışında sınırlanamayacağını öngörerek ve bu anlamda bir sınırlama sınırı oluşturarak mülkiyet hakkını etkin bir şekilde korumaktadır ((emsal başvuru) [2. B.], B. No: 2013/6151, 21/4/2016, § 53).

32. Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiş, maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu belirtilmiştir. 193 sayılı Kanun'un 103. maddesi ile gelir vergisi tarifesindeki ilk dört dilim korunmak suretiyle bu tarifeye 500.000 TL'lik yeni bir dilim eklenmiş, bu yeni vergi dilimi için de %40'lık vergi oranı belirlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile 500.000 TL'ye kadar olan vergi dilimine giren kişilerin vergi yükünde bir değişiklik olmamıştır. Sonuç itibarıyla yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınmasının vergi adaletinin sağlanmasına yönelik kamu yararı amacı taşıdığı görülmüştür.

33. Dolayısıyla başvurucunun vergi yükünün artırılması suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararına dönük bir amacı olduğu anlaşılmıştır.

iii. Ölçülülük

34. Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; (emsal başvuru) [1. B.], B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

35. Kamu hizmetlerinin sağlanması için kamu harcama giderlerine katılmak üzere her vatandaşın vergi ödemesi anayasal yükümlülüğüdür. Bu giderlere katılma rejimi devletin maliye politikasıyla belirlenmektedir. Ancak Anayasa bu politikanın belirlenmesinde vergi adaletinin sağlanmasını güvence altına almaktadır.

36. Serbest meslek kazancının gerçek usulde belirlendiği vergi sistemimizde serbest meslek kazancı; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Gelir vergisine tabi olan serbest meslek kazancında, matrah artarken vergilendirme oranının da arttığı artan oranlı vergilendirme sistemi uygulanmaktadır. Artan oranlı vergilendirme sistemi az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alınmasını sağlamaktadır. Bu sistemin vergi adaletini sağlamak amacına yönelik olduğu açıktır.

37. Yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınması, dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması amacıyla vergi tarifesine yeni bir vergi dilimi eklenmek suretiyle belirli bir tutarı aşan ve %35 oran kapsamında bulunan gelirin %40 vergi oranına tabi tutulmasının bu amaca ulaşılması yönünden elverişli olduğu değerlendirilmiştir.

38. Ayrıca vergilendirmede kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisine sahip olduğu gözetildiğinde yüksek gelire uygulanacak vergi oranının artırılmasının vergide adaletin sağlanması yönünden başvurulabilecek bir çare olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda müdahalenin gerekli olmadığı sonucuna ulaşılabilmesi için hiçbir neden bulunmamaktadır.

39. Orantılılık yönünden yapılacak değerlendirmede başvurucunun kazancına uygulanan vergi dilimi nedeniyle 2019 yılı için fazla ödemek zorunda kaldığını belirttiği 32.408,20 TL'nin aşırı derecede ağır olduğunu ileri sürmediğine dikkat çekmek gerekir. Başvurucu, kazancına uygulanan vergi oranının artmasından kanunilik kriterini karşılamadığından şikâyetçi olmuş, buna karşılık ölçülülükle ilgili olarak herhangi bir somut durumundan şikâyet etmemiştir. Başvurucunun, kazancının belirli bir kısmına %35 yerine %40 oranının uygulanması nedeniyle 32.408,20 TL daha fazla vergi ödemesinin başvurucuya aşırı bir külfet yüklemediği de gözetildiğinde vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin orantılı olduğu sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla başvurucunun mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı ve müdahalenin ölçülü olduğu değerlendirilmiştir.

40. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

C. Yargılama giderlerinin başvurucu üzerinde BIRAKILMASINA,

D. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 5/5/2026 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.