



[itobiad], 2021, 10 (3): 2936-2951

**Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi
Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği**

Tax Justice in Taxation of Wage Income in Turkey: The Case of
Taxation of Athletes

Osman Kağan ERGÜR

Arş. Gör., Fırat Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü

**Res. Asst., Fırat University, Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Department of Public Finance**

okergur@firat.edu.tr / Orcid ID: 0000-0002-4103-1706

Ahmet KÖSTEKÇİ

Dr. Öğr. Üyesi, Fırat Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü

**Asst. Prof., Fırat University, Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Department of Public Finance**

akostekci@firat.edu.tr / Orcid ID: 0000-0001-8485-887X

Makale Bilgisi / Article Information

Makale Türü / Article Type : Araştırma Makalesi / Research Article
Geliş Tarihi / Received : 31.03.2021
Kabul Tarihi / Accepted : 14.09.2021
Yayın Tarihi / Published : 27.09.2021
Yayın Sezonu : Temmuz-Ağustos-Eylül
Pub Date Season : July-August-September

Atıf/Cite as: Ergür, O. K. & Köstekçi, A. (2021). Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği . İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi , 10 (3) , 2936-2951 . Retrieved from <http://www.itobiad.com/tr/pub/issue/64619/907247>

İntihal /Plagiarism: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and confirmed to include no plagiarism. <http://www.itobiad.com/>

Copyright © Published by Mustafa YİĞİTOĞLU Since 2012 – Istanbul / Eyup, Turkey. All rights reserved.

Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği

Öz

İnsanların toplu bir yaşama geçişi ile birlikte ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçlar, devlet dediğimiz modern organizasyonlar tarafından karşılanmıştır. Devlet, bir yandan toplumun ihtiyaçlarını karşılarken diğer yandan kamusal ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere kamu gelirlerine gereksinim duymuştur. Bu süreçte vergiler, kamusal hizmetlerin finanse edilmesinde önemli bir mali araç olarak ön plana çıkmıştır. 20. Yüzyılda yaşanan gelişmeler ve devletin ekonomiye müdahalesiyle birlikte vergi, ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde de başvurulan bir araç olmuştur. Dolayısıyla vergiler, kamu harcamalarının finanse edilmesi, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması ve gelir dağılımında adaletin tesis edilmesi gibi çok boyutlu bir yapıya kavuşmuştur. Ancak vergi sistemlerinin iç dinamikleri ve yapısından kaynaklı olarak vergilemede adaletsizlik söz konusu olmaktadır. Verginin sosyal amacının gerçekleştirilmesini güçleştiren böylesi bir yapı, kayıt içi ekonomide devletin vergi kaybına neden olarak verginin mali amacının da tesis edilmesini güçleştirmektedir. Buradan hareketle yapılan bu çalışmada, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde uygulanan tevkifat oranları ve vergilendirme usulleri dikkate alınarak, vergi adaletsizliğine ve kayıt içi ekonomide devletin vergi kaybına neden olan unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Belirtilen amaç kapsamında yapılan araştırmada, Türkiye’de sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde uygulanan sistemin hem vergilemede adaletsizliğe hem de kayıt içi ekonomide gelir kaybına neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifade ile herkesin mali gücü ölçüsünde kamu giderlerini karşılama yükümlülüğü altına girmediği tespit edilmiştir. Elde edilen tespitler dikkate alınarak, sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinden kaynaklı vergilemede adaletsizliğin giderilmesine ve devletin gelir kaybının azaltılmasına ilişkin politika önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Ücret Gelirleri, Vergi Adaleti, Sporcu Ücretleri, Sporcuların Vergilendirilmesi.

Tax Justice in Taxation of Wage Income in Turkey: The Case of Taxation of Athletes

Abstract

The social needs that emerged with the transition of people to a collective life were met by modern organizations such as government. The government needed public revenues in order to supply the needs of the



society on the one hand, and to finance public needs on the other. In this process, taxes have come to the fore as an important fiscal tool in financing public services. With the developments in the 20th century and the government's intervention in the economy, tax became a tool used in the realization of economic and social objectives. Therefore, taxes have reached a multi-dimensional structure such as financing public expenditures, ensuring economic growth and development, and establishing justice in income distribution. However, there is injustice in taxation due to the internal dynamics and structure of tax systems. Such a structure, which makes it difficult to realize the social purpose of the tax, causes tax loss for government in the formal economy, making it difficult to establish the fiscal purpose of the tax. Based on this situation, in this study, the withholding rates and taxation procedures applied in the taxation of athletes' wages were taken into consideration and it was aimed to determine the factors that cause tax injustice and tax loss of the government in the formal economy. In the study conducted within the scope of the stated purpose, it was concluded that the system applied in the taxation of athletes' wages in Turkey caused both injustice in taxation and loss of income in the formal economy. In other words, it has been determined that not everyone is under the obligation to meet public expenditures to the extent of their financial power. Considering the findings obtained, policy recommendations regarding the elimination of injustice in taxation arising from the taxation of athletes' wages and reducing the income loss of the state were presented.

Keywords: Income Tax, Wage Income, Tax Justice, Athlete Wages, Taxation of Athletes.

Giriş

İnsanların birlikte yaşamaları nedeniyle oluşan toplumsal ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçların giderilmesine yönelik harcamalar söz konusu olmaktadır. Kamu giderleri olarak adlandırılan bu harcamaların finanse edilebilmesi bakımından kamu gelirlerinin elde edilmesi gerekmektedir. Vergi kavramı bu anlamda kamu giderlerinin karşılanmasını sağlayan ve ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullanılan en etkin gelir türü ve mali araç olmaktadır (Şenyüz vd., 2016a, s.73).

Türk vergi sisteminde vergi gelirleri; gelir, servet ve harcamalardan alınan vergiler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Gelirden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi; servetten alınan vergiler emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve değerli konutlar vergisi; harcamalardan alınan vergiler ise katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi, damga vergisi ve harçlar olarak



sınıflandırılmıştır. Gelir kavramı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde bir takvim yılı içinde gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı şeklinde tanımlanmaktadır. GVK kapsamında değerlendirilecek kazanç ve iratlar ise 2. maddede sayılmaktadır. Buna göre ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi kavramı altında değerlendirilen ücret gelirleri, GVK m.61'de ele alındığı üzere işverene bağlı belirli bir işyerinde çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlarla para ile temsil edilebilen menfaatlerden oluşmaktadır. Bu kapsamda yer alan sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi, sporun teşvik edilmesi amacıyla diğer gelir kalemlerine göre daha düşük vergilendirme oranlarına tabi tutulmaktadır. Sporcuların vergilendirilmesine ilişkin yapılan bu düzenlemelerin sporcular için ülkemizin adeta bir vergi cenneti olduğu, bu durumun da bilhassa vergilemede adalet kavramının içinin boşaltılmasına sebep olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla bir yandan sportif faaliyetler teşvik edilirken diğer yandan kişilerin ödeme gücü dikkate alınmaksızın yapılan düzenlemelerin yeniden ele alınması ve bu alanda somut önerilerin getirilmesi bir zorunluluk olmaktadır.

Sporcuların vergilendirilmesi konusunun, vergi adaleti kavramı çerçevesinde incelendiği bu çalışma giriş kısmından sonra üç bölümden oluşmuştur. Çalışmanın birinci bölümünde gelir vergisi unsurlarından ücret kavramı ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ele alınmıştır. İkinci bölümde vergide adalet kavramları üzerinde durulmuş ve üçüncü bölümde ise sporcuların vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanması konusuna değinilmiştir. Çalışma, çözüm ve politika önerilerinin yer aldığı sonuç kısmı ile tamamlanmıştır.

Ücret Kavramı ve Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Ücret kavramı, Anayasanın "Ücrette adalet sağlanması" başlıklı 55. maddesinde "Ücret emeğin karşılığıdır." şeklinde tanımlanmışken, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32/1. maddesinde "Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır." olarak ifade edilmiştir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu m.147/1'de ise ücret kelimesi yerine aylık kavramı ile tanımlama yapılmıştır (Yeniçeri, 2014, s.79). Bu çerçevede aylık "Bu Kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibarıyla ödenen parayı ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Ücret kavramının tanımı, vergi hukuku açısından daha önce bahsedildiği üzere GVK m.61'de ele alınmaktadır. Bu tanıma göre ücret belirli bir işverene tabi olarak bir işyerine bağlı olarak çalışan kişilere yaptıkları hizmet karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatler olarak belirtilmiştir. Bu tanımda yer alan "işverene tabiiyet"



unsuru ile birlikte ücretin emekle elde edilen bir kazanç olduğu, başka bir ifade ile hizmet akdinden oluştuğu belirtilmektedir (Öncel vd., 2018, s.286). GVK m. 61/2 hükmü gereğince yapılan ödemenin ücret, tazminat, ödenek, tahsisat, kasa tazminatı, zam, huzur hakkı, avans, aidat, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka isimler ile yapılması veya ortaklık ilişkisi olmaması koşuluyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde alınması, ücretin niteliğini değiştirmemektedir.

Ücret kazancı, niteliği itibariyle serbest meslek kazancı ve ticari kazanç ile karıştırılabilmektedir (Kızıl, 2020, s.262). Örneğin kendi bürosunda çalışan avukatın elde ettiği gelir serbest meslek kazancı iken, aynı avukatın bir kamu kurumunda çalışması halinde elde ettiği kazanç ücret kazancı olmaktadır (Öncel vd., 2018, s.287). Bu nedenle yapılan ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için birtakım şartların mevcut olması gerekmektedir (Bay ve İnneci, 2017, s.40). Bu şartlar bir işverene tabi olma, belli bir işyerine bağlı olma ve verilen hizmet karşılığı bir ödemenin yapılmış olması görüşüne dayanmaktadır.

Ücretin GVK m.61’deki tanımında da yer aldığı üzere hizmet veren kişinin bir işverene tabi olarak çalışması gerekmektedir. Bu özelliği ile serbest meslek kazancından ayrılmaktadır. Bu duruma örnek olarak bir hastanede hastane yönetimine bağlı olarak çalışan doktorun elde ettiği gelir ücret kazancı olarak nitelendirilmektedir. Ancak aynı doktorun kendi muayenehanesinde bağımsız olarak faaliyet sürdürmesi ve bu faaliyetinden gelir elde etmesi halinde elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olmaktadır (Şenyüz vd., 2016b, s.71).

Bir kazancın ücret olarak değerlendirilmesine ilişkin ikinci koşul, hizmet verenin belirli bir işyerine bağlı olmasıdır. İşyeri kapsamının belirlenmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 156. maddesi dayanak noktası olup; mağaza, depo, yazıhane, imalathane, muayenehane, bağ, bahçe, taş ocakları vs. yerler işyeri olarak kabul edilmektedir. İlaveten özellikle teknolojinin gelişmesi ile birlikte işyeri kavramının kapsamı genişlemiş, örneğin bir bankanın siber güvenliğini kontrol eden bilgisayar mühendisi de fiili olarak işyerinde çalışmasa bile belli bir işyerine tabi olarak çalışma faaliyetlerini gerçekleştirmektedir (Kızıl, 2020, s.263).

Kazancın ücret olarak değerlendirilmesine ilişkin üçüncü koşul ise verilen hizmet karşılığı bir ödemenin yapılmış olması gerektiğidir. Ücret tahsil esasına bağlanmış ve ücretin tahsil edilmesi halinde vergi söz konusu olmaktadır (Şenyüz vd., 2016b, s.72). Yapılan ödemenin para, ayın veya parayla temsil edilebilen menfaat olması gerekmektedir. Ödemenin Türk lirası veya döviz olması önemli olmamakla birlikte ödemenin ayın şeklinde yapılması durumunda ayınlar verildiği zaman mevcut olan perakende fiyatlarına, konut tedariki ve buna benzer menfaatler ise konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmektedir. Ücret gelirinin vergilendirilmesinde, GVK çerçevesinde iki farklı usul



değerlendirme altına alınmıştır. Buna göre ücret gelirleri gerçek usul ve diğer ücretler başlıkları altında vergilendirilmektedir. Ayrıca bu usullerin yanında bazı mükellef grupları için geçici madde hükümleri ile özel vergileme usulleri tespit edilmiştir (Bay ve İnneci, 2017, s.41-42).

Gerçek Usulde Vergilendirme

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde matrahın tespiti, ilke olarak gerçek usul ile yapılmaktadır (Öncel vd., 2018, s.289). GVK m.63'te ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde gayrisafi ödemelerden yapılacak olan indirimler ile safi ücretin belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Madde hükmüne göre yapılacak indirimler şu şekildedir:

"1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, anahk, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir),

4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar".

GVK m.63'te sayılan indirimler dışında aynı kanunda yer alan başka indirim türleri de bulunmaktadır. Bu indirimlerden biri olan ve GVK m.31'de yer alan engellilik indirimi, hizmet verene dair kendisinin ve/veya bakmakla yükümlü olduğu engelli şahıslar için getirilen ve sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde indirilmesi imkânı tanıyan bir indirim türüdür (Saygın, 2019, s.131). Bir diğer indirim türü olan asgari geçim indirimi ise GVK m.32'de düzenlenmiştir. Bu indirim türü genellikle halkın yaşam durumuna, kişinin evli veya bekâr olmasına, çocuk sayısına, gıda ürünlerinin fiyatlarına vs. gibi faktörlere göre saptanmaktadır (Yeniçeri, 2014, s.81). GVK m.89'da ise ücretin safi tutarının tespitinde uygulanacak diğer indirimler hüküm altına alınmıştır.

Gerçek usule tabi ücret gelirleri iki yolla vergilendirilmektedir. Bunlar kesinti (tevkifat) ve beyan yolu ile vergilendirilmedir (Kızıllı, 2020, s.263). Gerçek usulde vergilendirmede vergi, esas olarak kesinti yolu ile işveren tarafından kaynaktan kesilmek suretiyle vergi dairesine aktarılmaktadır (Saygın, 2019, s.131). Her ne kadar ücretlerin gerçek usulde



vergilendirilmesinde kesinti yolu kullanılsa da bazı durumlarda ücretlerin yıllık beyanname ile vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu çerçevede hüküm altına alınan GVK m.95’e göre beyanname yoluyla vergilendirilecek gelir sahipleri; ücretini yabancı ülkedeki işverenden doğrudan alan hizmet erbabı, istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileriyle Maliye Bakanlığınca yıllık beyannameyle bildirilmesinde zorunluluk görülen ödemeler olarak ifade edilmiştir

Sporcuların vergilendirilmesinde ise kesinti yoluyla vergilendirilme yapılmakta, bu kesintiyi sporcunun bağlı bulunduğu spor kulübü gerçekleştirmektedir (Saygın, 2019, s.132). GVK geçici md.72 uyarınca sporcuların bulunduğu lige göre kesinti yapılmakta, ancak yıllık ücret geliri belirli miktarı (2021 yılı için 650 bin TL) aşan sporcular ise yıllık beyanname vermek suretiyle vergilendirilmektedir.

Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde çeşitli zorlukların meydana gelmesi nedeniyle gerçek usulde vergilendirmenin yapılamadığı hallerde bazı ücret gelirleri için safi ücretin götürü olarak belirlendiği usulde vergilendirme yapılmaktadır (Şenyüz vd., 2016b, s.80). GVK m.64’e göre kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ve gerçek ücretlerinin tespit edilememesi nedeniyle Danıştay’ın olumlu görüşüyle Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar götürü usulde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Yukarıda belirtilen hizmetlerde çalışanların elde etmiş olduğu ücretler, gerçek usulün dışında vergilendirmeye tabi tutulmuş olup, safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanmakta olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’i üzerinden vergi hesabı yapılmaktadır (Kızıl, 2020, s.265). Diğer ücretlerin vergilendirmesinde yıllık beyanname verilmemekte (Yeniçeri, 2014, s.83), vergi işlemlerinin takibi vergi karnesi aracılığıyla gerçekleşmektedir (Şenyüz vd., 2016b, s.80). Söz konusu sporcuların bu kapsamda vergilendirilmediklerini belirtmek yerinde bir değerlendirme olacaktır.

Vergilemede Adalet İlkesi

Adalet kavramı, tarihte en çok tartışılan, teoriler üretilen ve niteliği itibarıyla tanımlanması zor olan kavramlardan birisidir (Topakkaya, 2008, s.28). Antikçağ’ da Platon ve Aristoteles ile ele alınan adalet kavramı, Orta Çağ’ da İslam kültürü ile birlikte ideal toplumun bir unsuru kabul edilmiş, 1789 Fransız Devrimi ile birlikte aydınlanma düşüncesi çerçevesinde yeniden ele alınmış ve günümüzde daha çok hukuk ile bağlantılı olarak yorumlanmıştır (Safi, 2018, s.65-70).



Hukukun esas gayesi adaletin sağlanmasıdır (Çeribaş, 2020, s.571). Hukuk sisteminin temelini oluşturan adalet kavramı, hukuk dallarından biri olan vergi hukukunda da yer almaktadır. Vergilemede adalet ilkesi adı altında genel olarak toplumun geneline uygulanan, bireylerin mali gücünü esas alarak vergi yükünün dağılımını sağlayan bir kavram olarak tanımlanmaktadır (Gök vd., 2013, s.270; Karakaş, 2019, s.20). Vergilemede adalet ilkesinin hakim olduğu bir sistemde, şekli hukuki eşitliğin yanında maddi hukuki eşitlik de sağlanmaktadır (Gök vd., 2013, s.271). Vergilemede adalet ilkesinin mali güç ve fayda yaklaşımı olmak üzere iki başlık altında değerlendirilmesi mümkündür (Kargı, 2017, s.68).

Mali güç yaklaşımı, kişinin vergilendirme kapasitesini belirleyen gelirini, servetini ve tüketimini kapsayan, ödeme gücü kavramına göre daha geniş bir anlam taşıyan kavram olarak ifade edilmektedir (Budak, 2006, s.2). Adam Smith vergilemede adaleti, vergi yükünün eşit şekilde dağıtılması olarak değil kişilerin ekonomik gücü ölçüsünde belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir (Demircan, 2015, s.279). Bu anlamda vergilemede adaletin ele alınmasında mali gücün önemine vurgu yapmıştır. Vergilemede adaletle ilişkin bir diğer görüş olan fayda yaklaşımı ise kamu giderlerinin, vatandaşların kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsüne göre vatandaşlardan temin edilmesini esas almaktadır (Bay ve İnneci, 2017, s.49). Fayda yaklaşımı piyasa sisteminde yer alan “gönüllü mübadele” ilişkisini vatandaş ile devlet arasında kurmayı amaçlamaktadır (Güran, 2004, s.248). Ülkemiz bakımından Anayasa m.73/1’te yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü ile vergilendirmede mali güç yaklaşımı benimsenmiştir. Nitekim herkesin mali güç ilkesi doğrultusunda vergilendirilmesi sonucunda hem aynı mali güce sahip kişilerin eşit oranda vergilendirilmesi ile birlikte yatay adalet sağlanmakta hem de farklı mali gücü olan kişilerin farklı oranlarda vergilendirilmesi ile dikey adalet sağlanmış olmaktadır (Kılıç, 2018, s.398).

Vergilemenin hem teoride hem de pratikte adaletli olması, vergi yükümlülerinin vergi ödemelerini kolaylaştırdığı gibi kamu giderlerinin finansmanına kaynak sağlanmasında da etkin rol oynamaktadır (Karakaş, 2019, s.20). Bu anlamda vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik birtakım müessese ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu amaca hizmet etmek üzere vergi mevzuatında bir takım muafiyet ve istisnalara yer verildiği görülmektedir. Vergilemede muafiyet, bazı mükelleflerin ekonomik, sosyal, siyasi ve teknik nedenlerle sürekli veya geçici, şart olsun olmasın vergi kapsamı dışında bırakılması olarak tanımlanırken (Şenyüz vd., 2016a, s.80), vergi kapsamına girmesi gereken vergi konularının çeşitli sosyal, ekonomik veya kanuni nedenlerle vergilendirilmemesi ise istisna olarak belirtilmiştir (Taşkan, 2018, s.105). Bu kapsamda oluşabilecek sosyal, siyasi, iktisadi olayların vergilemeye olumsuz etkisi azaltılmaya çalışılırken vergi yapısında çarpıklıklara yol açabileceği de ifade edilmiştir (Güran, 2004, s.252). Vergi oranının matrahın artmasına bağlı olarak yükselmesi olarak belirtilen artan oranlı tarifeler ile vergi adaleti sağlanmaya çalışılırken (Erkin, 2012, s.238),



daha önce belirtilmiş olan asgari geçim indirimi ise adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi için mükellefin gerçek ödeme gücünü esas almaktadır (Yeniçeri, 2014, s.80). Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik kullanılan diğer bir araç olan ayırma prensibi veya ayırma teorisi kavramı ise emekten elde edilen gelirlerin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi olarak tanımlanmıştır (Kılıç, 2018, s.399). Bu çerçevede yapısı itibariyle daha düşük ödeme gücüne sahip olan ücret geliri elde edenlerin sermaye gelirin sahip olan bireye nazaran daha düşük oranda vergilendirilmesi ile vergide adaletin sağlanması mümkün olmaktadır (Güran, 2004, s.252). Çağdaş ve gelişmiş ülkelerde vergi adaletinin sağlanması noktasında kullanılan araçlar ayırma prensibi ve artan oranlı tarifelere ilişkin uygulamalar olarak belirtilmiştir (Gök vd., 2013, s.273).

Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti

Sporcuların elde ettiği ücretlerin vergilendirilmesi, Anayasal ilkeler dikkate alınmak suretiyle gerçekleşmektedir. Ne var ki hem literatür bakımından hem de kamuoyu tarafından sporcuların vergilendirilmesinde uygulanan bazı hususların vergi adaletine ket vurduğu ifade edilmektedir. Özellikle yurtiçinde sporcuların elde ettiği kazançların yurtdışındaki sporculara göre daha az vergi oranı ile vergilendirilmeleri de bu görüşleri destekler niteliktedir.

Devletler, sporun ve sporcuların gelişmesini ve vatandaşların spora teşvik edilmesini sağlamakla yükümlüdür. Nitekim Anayasa m.59’da yer alan *“Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder. Devlet başarılı sporcuyla korur”* hükmü ile ülkemizde sporun desteklenmesine vurgu yapılmaktadır. Anayasada yer alan bu hüküm vesilesiyle spora ve sporculara yönelik birçok alanda kolaylık sağlanmakta, vergilendirmeye ilişkin işlemler de bu durumdan etkilenmektedir. Bilhassa ülkemizde en yaygın spor olan futbolda sporcuların vergilendirilmesine yönelik yapılan kolaylıkların eşitlik ve adalet kavramlarını ciddi derecede zedelediği ifade edilmektedir (Bay ve İnneci, 2017, s.51).

Sporcuların ücretleri esasen nakdi olarak ödenmektedir. Bununla birlikte sporcuların kendi kulüpleri ile sözleşme imzalaması veya başka bir kulübe transfer olması halinde aldıkları transfer ücreti ile sporcuya ev alınması, çocuklarının eğitim masraflarının ödenmesi veya seyahat masraflarının karşılanması gibi hususlar da ücret kapsamında değerlendirilmektedir (Türkey, 2020). Nitekim GVK m.63 gereğince ödemenin ayın şeklinde yapılması halinde verilen aylar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına, konut tedariki ve menfaat sağlanması halinde ise konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmektedir.

Sporcuların vergilendirilmesi sürecinde adaletsizliğe neden olan unsurların başında tevkifat yoluyla vergilendirme sistemi gelmektedir. GVK geçici



madde 72’de 31.12.2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin tevkifat oranları şu şekilde tespit edilmiştir:

“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”.

Sporcuların vergilendirilmesinde lig bazında farklı vergilendirmenin yapılması vergi adaletinin sağlanmasında en önemli engellerden birisini oluşturmaktadır. Nitekim en üst ligde yer alan bir sporcu kendisi ile eşit ücret alan bir alt ligden bir sporcuya göre daha fazla vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu duruma örnek olarak en üst altı ligde oynayan ve 200.000 TL ücret alan bir sporcu, %10 vergi tevkifatı ile 20.000 TL vergi öderken; aynı ücreti alan en üst ligdeki sporcu %20 vergi tevkifatı ile 40.000 TL vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Sporu ve sporcuyu koruma amacıyla lig seviyesi azaldıkça vergi oranlarının azaltılması vergi adaletsizliğinin ana kaynağını oluşturmaktadır (Çeribaş, 2020, s.577). Burada esas sorun, başlangıç düzeyinde sporun ve sporcunun teşvik edilmesi bağlamında düşük vergi oranlarının amacına ulaşip ulaşmadığıdır. Başka bir deyişle düşük vergi oranları ile vergilendirmenin yapılması sonucu sporcular için yaratılan bu avantajlı durumun sportif başarılarla ne kadar yansıyor yansımadağı, sorgulanması gereken bir husus olarak göze çarpmaktadır.

Ülkemiz açısından değerlendirme yapıldığında, ülke içinde ve dışında sportif başarısı en yüksek olan kulüb Galatasaray olmakla birlikte 1999-2000 sezonu UEFA Kupası ve 2000 UEFA Süper Kupası dışında uluslararası alanda Türk futbolunda önemli bir başarı bulunmamaktadır. Bilhassa ülkemizin sportif rekabet içinde bulunduğu Fransa, İtalya, İspanya, Almanya gibi ülkelerin sporculara yönelik yüksek vergilendirme oranları uygulamasına rağmen bu ülkelerde yer alan kulüplerin elde ettiği başarıların fazlalığı esasında vergilendirme oranının düşük tutulmasıyla sportif başarının doğru orantılı olmadığını ortaya koymaktadır. Bu anlamda sporcuların vergilendirilmesine yönelik vergi uygulamalarının başarıya ulaştığını söylemek mümkün olmamaktadır. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla herkesin mali gücü oranında katkıda bulunması da bu aşamada imkânsız hale gelmektedir (Saygın, 2019, s.138). Dolayısıyla vergilemede adaletsizliğe neden olan böylesi bir yapıda verginin mali amacı da olumsuz etkilenmektedir.

Bunun yanı sıra en üst dilime uygulanan ücret gelirlerinin %40’a kadar vergilendirilmesi söz konusu iken sporcuların en fazla %20 oranında



Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği

vergilendirilmesi de adaletsizliği ortaya çıkaran unsurlardan birini oluşturmaktadır. Farklı ücret grupları arasındaki oranların farklılığı en başta Anayasa’nın 10. ve 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Sporculara ödenen ücretler ile diğer ücret grupları arasındaki adaletsizliğe örnek vermek gerekirse yıllık ücret geliri 500.000 TL olan ve en üst ligde yer alan bir sporcusunun ödeyeceği vergi miktarı %20 tevkifat ile birlikte 100 bin TL olmaktadır. Ancak birinci işverenden sonraki işverenden aldığı ücret yıllık beyan verme sınırını aşan (GVK 103. maddesi gelir vergisi tarifesi 2. dilimde belirtilen tutar) ve aynı ücreti alan bir başka şahsın ödeyeceği vergi 154.890 TL olmaktadır. Bunu örnek olay üzerinden görmek mümkündür. Örnek: A ve B şahıslarının 2021 takvim yılı içerisinde 500’er bin TL gelir elde ettiklerini düşünelim. Sporcu olmayan A şahıs, birinci işverenden 400 bin TL ve ikinci işverenden ise 100 bin TL olmak üzere toplam 500 bin TL gelir elde etmiştir. En üst ligde olan sporcu şahıs B ise bağlı olduğu spor kulübünden yıllık 500 bin TL ücret almıştır. Bu durumda, sporcu olmayan şahıs A için öncelikle ücret gelirleri üzerinden alınan verginin hesaplanması için 2021 yılı gelir vergisi tarifesine bakalım.

Tablo 1: 2021 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri İçin)

Gelir Dilimi	Oran
24.000 TL’ye kadar	%15
53. 000 TL’nin 24.000 TL’si için 3.600, fazlası	%20
190.000 TL’nin 53.000 TL’si için 9.400 TL, fazlası	%27
650.000 TL’nin 190.000 TL’si için 46.390 TL, fazlası	%35
650.000 TL’den fazlasının 650.000 TL’si için 207.390 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesine bakıldığı zaman, sporcu olmayan A şahsın ikinci işverenden aldığı 100 bin TL’nin gelir vergisi tarifesi 2. dilimindeki tutar olan 53 bin TL’yi aştığından bu kişinin tüm gelirlerinin yıllık beyanname ile bildirilmesi ve beyanname üzerinden vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla sporcu olmayan A şahıs, artan oranlı gelir vergisine tabi tutulmak suretiyle vergilendirilecektir. Bu vergilendirme sonucunda şahıs A ($24.000 \times 15/100 + 29.000 \times 20/100 + 137.000 \times 27/100 + 310.000 \times 35/100$) 154.890 TL vergi ödeyecektir. Buna karşın herhangi bir spor dalının en üst liginde sporcu olan şahıs B ise tek işverenden elde ettiği 500 bin TL için sadece % 20 tevkifat oranı ile vergilendirilecek ve 100 bin TL’lik bir vergi ödeyecektir. Basit örneğimizde, aynı ücret gelinine sahip kişilerin farklı vergilendirilmesi sonucu sporcu için bireysel vergi yükü %20 olurken diğer mükellef için bu oran % 30.97 çıkmaktadır. Bu anlamda aynı ücret geliri elde etmesine karşın sporcuların vergilendirilmesi yöntemi dışında bulunan kişiler daha fazla vergi ödemekte ve objektif vergi yükünün yarattığı adaletsizlik, subjektif vergi yüküne de yansiyarak vergiye karşı bir direnç oluşturmakta ve kamuoyunun vergi ahlakı ile vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca burada kayıt içi ekonomide devletin vergi kaybı da söz konusu olmakta ve verginin mali amacının gerçekleştirilmesi noktasında da birtakım sorunlar



çıkılmaktadır. Ancak belirli bir miktarın üzerinde ücret geliri elde eden sporcuların (2021 yılı için 650 bin TL) beyanname vermek zorunda olması bu adaletsizliğin bir ölçüde giderildiği şeklinde değerlendirilmektedir (Çeribaş, 2020, s.576).

Sporcuların vergilendirilmesi sürecinden kaynaklı vergi adaletsizliği, sadece ülke içindeki sporcu ücretlerine ilişkin kesinti veya farklı gruplardaki ücretlerden alınan vergi oranları ile değil aynı zamanda yabancı ülkelerde sporculara uygulanan vergi uygulamaları bakımından da dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda Tablo 2’de Avrupa ülkelerinde futbolculara uygulanan vergi oranları yer almaktadır.

Tablo 2: Çeşitli Avrupa Ülkelerinde Futbolcu Ücretlerine Uygulanan Vergi Oranları

Ülke	Vergi Oranı
Almanya	47,50
Fransa	50,20
Hollanda	52,00
İsveç	57,10
Portekiz	56,20
İngiltere	45,00
İspanya	43,50
İtalya	47,20
Danimarka	55,80
Hırvatistan	42,40
Yunanistan	55,00
Avusturya	50,00
Bulgaristan	10,00
Çekya	15,00
Polonya	32,00
Rusya	13,00
Belçika	53,20
Slovenya	50,00

Kaynak: Çeribaş, 2020, s.575-576.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, futbol dalında Avrupa ülkelerinin her birinde farklı ve genel itibariyle yüksek vergi oranlarının olduğu gözlemlenmektedir. Türkiye’de uygulanan vergi oranları ile karşılaştırma yapıldığında Bulgaristan, Çekya ve Rusya dışında oldukça yüksek vergi oranlarının uygulandığı görülmektedir. Bu anlamda Türkiye’nin sporcular yönünden avantajlı bir ülke olduğu, bir bakıma “vergi cenneti” olarak nitelendirilebileceği ifade edilmektedir (Çeribaş, 2020, s.576). Ayrıca sporcular ile yapılan anlaşmaların net ücret üzerinden yapılması sonucu vergi yükünün kulüplerin üzerinde kalması, vergi oranlarının istenilen seviyenin altında seyretmesinin bir başka nedeni olarak



Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Vergi Adaleti: Sporcuların Vergilendirilmesi Örneği

belirtilmektedir (Saygın, 2019, s.139). Ancak daha önce de belirtildiği üzere 7194 sayılı kanun ile GVK’da yapılan değişiklikler neticesinde sporcu ücretlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi (Kısacak, 2020), ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ve vergilemede adaletin sağlanması noktasında kısmi bir iyileştirme sağlamıştır.

Bununla birlikte dikkate alınması gereken diğer bir husus ise sporcuların asgari geçim indiriminden yararlanma durumudur. GVK m.32’de düzenlenen asgari geçim indirimi ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde kullanılan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Sistem hem ücretliler hem de işverenler açısından önemli olup her iki tarafa da belli sorumluluklar yüklemektedir (Türkay, 2017, s.138). Madde hükmüne göre “*ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz*”. Asgari geçim indiriminin uygulanmasındaki temel amaç özellikle düşük gelir elde eden ücret gelirliilerin korunması ve bunlar üzerlerindeki vergi yükünün azaltılarak vergi adaletinin sağlanmasıdır (Arıkan ve İnneci, 2018, s.692). Ancak bu sistemin sporcular açısından uygulanabilir olması vergi adaleti bakımından sakıncalı olmaktadır. Nitekim sporcu ücretlerinin diğer ücret kalemlerine kıyasla oldukça yüksek olduğu düşünüldüğünde, bu müessesenin sporcu ücretlerinde uygulanabilirliği ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi adaletsizliğine neden olduğu söylenebilir.

Sonuç ve Değerlendirme

Adalet kavramı tanımlanması zor ve kendi içinde farklı anlamlar barındırmaktadır. Bu özelliğiyle de farklı birçok alanda geniş şekilde değerlendirilen adalet kavramı, vergi hukuku açısından vergilendirmeye ilişkin işlemlerde herkesin sosyal devlet ilkesi çerçevesinde eşit bir şekilde vergilendirilmesini esas almaktadır. Anayasanın vergi ödevine ilişkin 73. maddesi, vergilemeye ilişkin temel ilkeleri ortaya koymaktadır. İlgili hüküm çerçevesinde herkes mali gücü doğrultusunda kamu giderlerinin karşılanmasında yükümlülüğe sahip olmakta, böylece üstlendikleri vergi yükünün adalet ve eşitlik ilkeleri esasınca tespit edilmesi önem kazanmaktadır. Kamu giderlerinin karşılanmasına yönelik çeşitli vergi kalemleri ilgili vergi kanunlarında ele alınmakta, gelir vergisi içinde yer alan ücret gelirleri de bu kapsamda sınıflandırılmaktadır.



Ücret gelirleri, işveren veya işyerine bağlı olarak çalışan kişilerin yaptıkları hizmet karşılığında elde ettikleri kazanç olarak tanımlanmakta, bu kazanç üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. GVK tarafından kazançları ücret gelirleri içinde sınıflandırılan sporcu ücretleri de diğer ücret gelirleri gibi vergilendirilmektedir. Ancak diğer ücretlerden farklı olarak Anayasanın 59. maddesi temelinde sporun ve sporcunun korunması ile teşvik edilmesi amacıyla farklı vergilendirme esasları tespit edilmiştir. Bu minvalde GVK geçici madde 72'de 31.12.2023'e kadar belirli tevkifat oranları uygulanmakta, GVK m.103'te yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması durumunda gelirin beyanname ile beyan edilmesi hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilmiş olan hususların son değişiklikler ile birlikte sporcuların vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olumlu bir gidişat olmakla birlikte literatürde de ele alındığı üzere olumsuz nitelikleri tamamen ortadan kaldırılmış değildir. En başta yoğun eleştiri altına tutulan ve diğer ücret kesimleri ile karşılaştırıldığında yüksek ücretler alan sporcuların tevkifat ile vergilendirilmesi hususu mevcut bulunmaktadır. Sporun teşvik edilmesini sağlayan bu uygulama, Anayasanın 73. maddesinde yer alan adalet ilkesinin ihlal edilmesine neden olmakta, kayıt içi ekonomide ise devletin gelir kaybına yol açmaktadır. Diğer bir ifade ile ülkemizde sporcuların vergilendirilmesi çeşitli ülkeler ile kıyaslandığında oldukça düşük oranlar ile gerçekleştirilmekte, vergilendirmede adalet ilkesinin sağlanmasına engel teşkil etmektedir. Bu bakımdan sporcuların stopaja tabi tutulmaksızın artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi ve benzer ülkeler göz önünde bulundurularak vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer yandan GVK m.32'de yer alan asgari geçim indirimi uygulamasının sporcu ücretlerini de kapsamı, vergi adaletini olumsuz etkileyen başka bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu müessese çerçevesinde yüksek ücretler alan sporcuların üstlendikleri vergi yükü oranı diğer ücretlilere kıyasla oldukça az olmakta ve vergi adaletine zarar vermektedir.

Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanması sadece sporcular ile spor kulüplerinin bakış açıları ile değerlendirilmemeli, kamu yararı ve toplumun eşitlik ile adalet hassasiyeti doğrultusunda da ele alınmalıdır. Nitekim ülkemizde spor kulüplerinin önemli başarılarının olmaması, spor kulüplerinin vergi teşviklerinden öte daha derin sorunların varlığına işaret etmektedir. Buna karşın spor kulüpleri bu sorunları görmezden gelerek vergilendirmenin kendi lehlerine belirlenmesini istemektedirler. Ancak bu durum, kamu vicdanını ciddi derecede yaralamaktadır. Bu anlamda yapılacak düzenlemelerin tüm taraflarca temel vergilendirme ilkeleri çerçevesine tartışılması ve adalet ilkesi bağlamında yasalaştırılması gerekmektedir.



Kaynakça

- Arıkan Z. ve İnneci A. (2018). Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Yayınları*, 692-698.
- Bay H. ve İnneci A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(2), 38-61.
- Budak T. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul.
- Çeribaş D. (2020). Türkiye’de Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 555-583.
- Demircan A.S. (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet. *TBB Dergisi*, 121, 277-290.
- Erkin G. (2012). Artan Oranlık. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-254.
- Gök M., Biyan Ö., Akar S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Güran M.C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *H.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.
- Karakaş M. (2019). Mükelleflerin Vergi Adaletine İlişkin Bakış Açuları: Diyarbakır ve Yalova Örneği. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 16-36.
- Kargı V. (2017). Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Adalet. *Journal of Awareness*, 2(3S), 59-70.
- Kılıç Ö. (2018). Türkiye’de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Dergisi*, 66, 396-411.
- Kısacık Ö. (2020). *Güncel Değişiklikler Işığında Sporcuların Vergilendirilmesi*. Erişim Adresi: <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/guncel-degisiklikler-isiginda-sporcularin-vergilendirilmesi/> (20.01.2021).
- Kızıl E. (2020). Türk Vergi Sisteminde Sporcuların ve Elektronik Sporcuların Vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(159), 261-273.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Safi İ. (2018). Adalet ve Siyaset İlişkisi Üzerine. *FSM İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 12, 63-74.



- Saygın Ö. (2019). Vergi Teşviki Bağlamında Türk Vergi Mevzuatında Futbolcuların Vergilendirilme Usulü. *Vergi Raporu Dergisi*, 234, 126-141.
- Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A. (2016a). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A. (2016b). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taşkan Y.Z. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Topakkaya A. (2008). Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles-Platon Karşılaştırması. *Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 27-46.
- Türkay İ. (2017). Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması. *İş ve Hayat Dergisi*, 3(5), 135-173.
- Türkay İ. (2020). *Sporcu ve Hakem Ücretlerinin Vergilendirilmesinde Son Yapılan Değişiklikler*. Erişim Adresi: <https://vergiyalgi.net/sporcu-ve-hakem-ucetlerinin-vergilendirilmesinde-son-yapilan-degisiklikler> (E.T: 20.01.2021).
- Yeniçeri H. (2014). Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.

