



**3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST
MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK KANUNUNDA YAPILAN
DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ
KARARI YAYIMLANDI**

ÖZET : Meslek Yasasında 10.7.2008 günlü, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla Yapılan Değişikliklere İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı yayımlandı.

1.6.1989 günlü 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 10.7.2008 günlü 5786 sayılı Yasa ile değiştirilen/eklenen 4., 9., 10., 22., 35., 40., Geçici 9. ve Geçici 10. Maddeleri ile ilgili olarak açılan dava sonucuna ilişkin Anayasa Mahkemesinin E. 2008/80 ; K: 2011/81 sayılı Kararı 15 Aralık 2011 tarihli ve 28143 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Kararda 3568 sayılı Yasanın

- 4’üncü maddesinde yer alan “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” ibaresinin
- Geçici 9’uncu maddesinin son fıkrasının
- Geçici 10’uncu maddesinin ilk fıkrasının

Anayasaya aykırı olarak bulunarak iptal edildiği belirtilmiştir.

Kararın madde bazında detaylı özeti, aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Sıra No	YASA HÜKMÜ	Anayasa Mahkemesi Kararı	Yürürlüğe İlişkin Özel Durum
1	“Madde 4- Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır: a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır). ”	... Dava konusu kuralda yer alan suçlar, kasıtlı işlenen, müebbet ve uzun süreli hapis cezası gerektiren suçlardan, taksirle işlenen veya	3568 sayılı Yasa’nın değiştirilen 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan “milli savunmaya karşı suçlar, devlet





	<p>b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.</p> <p>c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.</p> <p>d) (Değişik: 10/7/2008-5786/2 md.) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.</p> <p>e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.</p> <p>f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”</p>	<p>altı aya kadar hapis cezasını gerektiren suçlara kadar çeşitlilik göstermektedir. Buna göre, mesleklerin özellikleri, suçların niteliği, bu suçlara verilen cezalar ve cezaların süresi, suçların kasıtlı veya taksirle işlenip işlenmediği gibi hususlar gözetilmediğinden, bu suçlardan mahkûm olanların söz konusu meslekleri sürekli olarak icra edememeleri sonucu doğmakta, bu durum ise kişilerin işledikleri suçlara göre eylemler orantılı olmayan adaletsiz ve ölçsüz bir hak yoksunluğuna yol açmaktadır. Bu nedenle kural Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesine aykırıdır. İptali gerekir.</p>	<p>sırlarına karşı suçlar ve casusluk” bölümünün iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuki boşluk kamu düzenini bozucu nitelikte görüldüğünden Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince iptal hükümünün, kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.</p>
2	<p>“ Madde 9- Yeminli mali müşavir olabilmek için:</p> <p>a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,</p> <p>b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,</p> <p>c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,</p>	<p>3568 sayılı Kanun'un Geçici 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki</p>	





<p>Şartları aranır. Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. (Ek cümle: 10/7/2008-5786/5 md.) Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.</p> <p>Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten</p>	<p>yeterlik sınavını vermiş ve 10 yıllık süreyi tamamlamış olanlar için yeminli mali müşavirlik sınav şartı aranmamakta ve bu kişilerin kazanılmış hakları korunmaktadır. Vergi inceleme yetkisini almış olmakla birlikte mesleğinde 10 yılını doldurmamış olanlar için ise kazanılmış herhangi bir haktan söz edilemeyeceğinden kural hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.</p> <p>Açıklanan nedenlerle iptal isteminin reddi gerekir.</p>
---	---





	<p>İtibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır."</p>		
3	<p>"Madde 10- Yeminli malî müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.</p> <p>Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.</p> <p>Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idarî bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.</p> <p>Sınav komisyonunun</p>	<p>3568 sayılı Kanun'un Değiştirilen 10. Maddesinin Birinci Fıkrasının İkinci Cümlesi:</p> <p>İptal davasına konu olan yasa kuralı ile Maliye Bakanlığında herhangi bir konuda düzenleme yapma yetkisi tanınmamakta, sadece yeminli mali müşavirlik sınavının adil, tarafsız ve mevzuata uygun bir biçimde yapılması için gerekli tedbirleri alma yetkisi verilmektedir.</p> <p>Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 7. maddesine aykırı değildir, iptal isteminin reddi gerekir.</p> <p>Kuralın Anayasa'nın 2. maddesi ile ilgisi görülmemiştir</p>	





	<p>çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.</p> <p>3568 sayılı Kanun'un Değiştirilen 10. Maddesinin Birinci Fıkrasının İkinci Cümlesinin Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir."</p>	<p>3568 Sayılı Kanun'un Değiştirilen 10. Maddesinin Son Fıkrası</p> <p>Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2., 36. ve 138. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.</p> <p>İptali istenen kuralın Anayasa'nın 9. ve 13. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.</p>	
4	<p>"Madde 22- Yönetim Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.</p> <p>Seçilme yeterliğini kaybeden Yönetim Kurulu</p>	<p>Demokratik ilkeler çerçevesinde seçimlerde uyulacak kuralların belirlenmesi kanun koyucunun takdir yetkisi içindedir. Üst üste iki dönem başkanlık yapanların iki dönem yönetim kurulu üyesi seçilmesinin yasaklanmasında Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.</p>	





	üyelerinin görevi kendiliğinden sona erer.”	<p>Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.</p> <p>Bu görüşe Serruh KALELİ, Fulya KANTARCIOĞLU ve Mehmet ERTEN katılmamışlardır.</p> <p>Konunun Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.</p>	
5	<p>“Madde 35- Birlik Yönetim Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.</p> <p>Birlik Yönetim Kurulu</p>	<p>35. Maddesinin Birinci Fıkrasının Son Cümlesi</p> <p>Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.</p> <p>Bu görüşe Serruh KALELİ, Fulya KANTARCIOĞLU ve Mehmet ERTEN katılmamışlardır.</p> <p>Konunun Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.</p>	





<p>Başkan ve üyeleri, Kanunun seçilmeye ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla Genel Kurul toplantılarına katılma ve oy kullanma hakkına sahiptirler.</p> <p>Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçer. Yönetim Kurulu Başkanı en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar arasından seçilir. Başkanın bulunmadığı hallerde Başkanın tevkil edeceği kişi Başkanlık yapar.</p> <p>Birliğin hukuki temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanıdır.</p> <p>Yönetim Kurulu asıl üyeleri arasında boşalma olursa yedeklerden sırasıyla en fazla oy alanlar getirilir. Yeni üye ilk toplantıya çağırılır.”</p>	<p>3568 Sayılı Kanun’un 35. Maddesinin Değiştirilen Üçüncü Fıkrasındaki “en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar” İbaresini</p> <p>... Öte yandan, meslekte beş yılını doldurmuş olanların seçilebileceği başkanlık görevi ile üç yılını doldurmuş olanların seçilebileceği yönetim kurulu üyeliği görevlerinin özellikleri aynı olmadığından Anayasa’nın 10. maddesine de aykırılıktan söz edilemez.</p> <p>Açıklanan nedenlerle, iptal isteminin reddi gerekir.</p> <p>Konunun Anayasa’nın 2. ve 11. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.</p>	
---	--	--





6	<p>“Madde 40- Odaların ve birliğin organ seçimleri gizli oyla yapılır ve seçim işlemleri aşağıdaki esaslara göre yargı gözetimi altında gerçekleştirilir.</p> <p>Seçim yapılacak Genel Kurul toplantısından en az 15 gün önce oda ve birlik seçimleri için üyeleri belirleyen liste, toplantının gündemi, yeri, günü, saati ile çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantıya dair hususları belirten bir yazıyla birlikte üç nüsha olarak o yer ilçe seçim kurulu başkanına tevdi edilir. Bir yerde birden fazla ilçe seçim kurulu bulunduğu takdirde görevli ilçe seçim kurulu, Yüksek Seçim Kurulunca belirlenir. Toplantı tarihlerinin, gündemde yer alan diğer konular gözönünde bulundurularak, görüşmelerin, bir cumartesi günü akşamına kadar sonuçlanmasını ve seçimlerin ertesi günü olan pazar gününün dokuz - onyedi saatleri arasında yapılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi zorunludur.</p> <p>Hakim, gerektiğinde ilgili kayıt ve belgeleri de getirip incelemek suretiyle varsa noksanları tamamlattırdıktan sonra seçime katılacak üyeleri belirleyen liste ile yukarıdaki fıkrada belirtilen diğer hususları onaylar. Onaylanan liste ile toplantıya ait diğer hususlar oda ve birlik ilan yerlerinde asılmak suretiyle üç gün süre ile ilan edilir.</p> <p>İlan süresi içinde listeye yapılacak itirazlar hakim tarafından incelenir ve en geç iki gün içinde kesin karara bağlanır.</p>	<p>3568 Sayılı Kanun’un 40. Maddesine Sekizinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dokuzuncu Fıkrasının İlk Dört Cümlesinin ve Onuncu Fıkrası</p> <p>Yasakoyucu, seçimler konusundaki anayasal ilkelere uymak koşuluyla, uygun gördüğü sistemi belirleyebilir. Demokratik seçimin en önemli niteliği, adil bir katılım ilkesine dayalı serbest, eşit ve genel oy esasını içermesidir. Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odalarının seçiminde getirilen yeni sistem azınlıkta kalanların da yönetim, disiplin ve denetim kurullarında temsil edilebilmelerine olanak sağlama amacıyla getirildiği anlaşıldığından kurulların, Anayasa’nın 2. maddesine aykırı olduğundan söz edilemez.</p> <p>Açıklanan nedenlerle, iptal isteminin reddi gerekir.</p>	
---	--	---	--





<p>Bu suretle kesinleşen listeler ile toplantıya ait diğer hususlar onaylanarak ilgili oda veya birliğe gönderilir.</p> <p>Hakim, kamu görevlileri veya aday olmayan üyeler arasından bir başkan ile iki üyeden oluşan bir seçim sandık kurulu tayin eder. Aynı şekilde ayrıca üç yedek üye de belirler. Seçim sandık kurulu başkanının yokluğunda kurula en yaşlı üye başkanlık eder.</p> <p>Seçim sandık kurulu, seçimlerin kanunun öngördüğü esaslara göre yürütülmesi, yönetimi ve oyların tasnifi ile görevli olup bu görevleri seçim ve tasnif işleri bitinceye kadar aralıksız olarak devam eder.</p> <p>Dört yüz kişiden fazla üye bulunması halinde her dört yüz kişi için bir oy sandığı bulunur ve her seçim sandığı için ayrı bir kurul oluşturulur. Seçimlerde kullanılacak araç ve gereçler ilçe seçim kurulundan sağlanır ve sandıkların konacağı yerler hakim tarafından belirlenir.</p> <p>Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilirler. Kurul üyelikleri ve Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için ayrı oy pusulaları oluşturulur. Oy pusulalarında, grup listelerinden aday olanlar ilgili grup ismi altında, bağımsız adaylar ise ayrıca listelenir. Oy pusulaları, hangi kurul üyeliği için hangi grup ya da bağımsız adaya oy verileceğini gösterecek</p>		
---	--	--





<p>şekilde hazırlanır, grup isimlerinin ve bağımsız adayların adları yanına işaret konacak kare şeklinde kutulara yer verilmek suretiyle çoğaltılır, ilçe seçim kurulu mührü ile mühürlendikten sonra kullanılır. Oylar pusulada yer alan grup ya da bağımsız adayların ismi yanındaki kutu işaretlenmek suretiyle kullanılır. Oy verme işlemi, gizli oy açık tasnif esaslarına göre yapılır. Üye listesinde adı yazılı bulunmayan meslek mensubu oy kullanamaz. Oylar, oy verenin kimliğini resmi kuruluşlarca verilen belgeyle ispat etmesinden ve listedeki isminin karşısındaki yeri imzalamasından sonra kullanılır. Oylar, üzerinde ilçe seçim kurulu mührü bulunan ve oy verme sırasında sandık kurulu başkanı tarafından verilecek zarflara konulmak suretiyle kullanılır. Mühürsüz oy pusulası ve zarfla kullanılan oylar geçersiz sayılır.</p> <p>Seçime katılan grupların ve bağımsız adayların adları alt alta ve aldıkları geçerli oy hizalarına yazılır. Grupların oy sayıları, önce bire, sonra ikiye, sonra üçe... şeklinde devam edilmek suretiyle, yedekler dahil o kurulun çıkaracağı üye ve Birlik Genel Kurul temsilcisi sayısına ulaşıncaya kadar bölünür. Elde edilen paylar ile bağımsız adayların aldıkları oylar ayırım yapılmaksızın en büyükten en küçüğe doğru sıralanır. Kurul asil ve yedek üyelikleri ile Birlik Genel</p>		
--	--	--





<p>Kurul asil ve yedek temsilcilikleri, gruplara ve bağımsız adaylara rakamların büyüklük sırasına göre tahsis olunur. Son kalan üye veya temsilcilik için oyların eşit olması halinde, bunlar arasında ad çekilmek suretiyle tahsis yapılır. Kurul üyeliği ve Birlik Genel Kurulu temsilciliklerinin gruplara tahsisi oy pusulasında yer verilen sıralamaya göre yapılır.</p> <p>Üyeler, oda veya birlik yönetim, denetleme ve disiplin kurullarından sadece birinde görev alabilirler.</p> <p>Seçim süresinin sonunda seçim sonuçları tutanakla tespit edilip seçim sandık kurulu başkan ve üyeleri tarafından imzalanır. Birden fazla sandık bulunması halinde tutanaklar, hakim tarafından birleştirilir. Tutanakların birer örneği seçim yerinde asılmak suretiyle geçici seçim sonuçları ilan edilir. Kullanılan oylar ve diğer belgeler tutanağın bir örneği ile birlikte üç ay süreyle saklanmak üzere ilçe seçim kurulu başkanlığına tevdi edilir.</p> <p>Seçimin devamı sırasında yapılan işlemler ile tutanakların düzenlenmesinden itibaren iki gün içinde seçim sonuçlarına yapılacak itirazlar, hakim tarafından aynı gün incelenir ve kesin olarak karara bağlanır. İtiraz süresinin geçmesi ve itirazların karara bağlanmasından hemen sonra hakim yukarıdaki hükümlere göre kesin sonuçları ilan eder ve ilgili oda ile birliğe bildirir.</p>		
---	--	--





<p>Hakim, seçim sonuçlarını etkileyecek ölçüde bir usulsüzlük veya kanuna aykırı uygulama sebebiyle seçimlerin iptaline karar verdiği takdirde, süresi bir aydan az ve iki aydan fazla olmamak üzere seçimin yenileneceği pazar gününü tespit ederek oda ve birliğe bildirir. Belirlenen günde yalnız seçim yapılır ve seçim işlemleri bu madde ile kanunun öngördüğü diğer hükümlere uygun olarak yürütülür.</p> <p>İlçe seçim kurulu başkanı hakime ve seçim sandık kurulu başkanı ile üyelerine, Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunda belirtilen esaslara göre ücret ödenir. Bu ücret ve diğer seçim giderleri birlik ve ilgili odaların bütçelerinden karşılanır.</p> <p>Seçimler sırasında sandık kurulu başkan ve üyelerine karşı işlenen suçlar, kamu görevlilerine karşı işlenmiş gibi cezalandırılır.</p> <p>Seçimlerin düzen içerisinde ve sağlıklı biçimde yürütülmesi amacıyla hakimin ve sandık kurulunun aldığı tedbirlere uymayanlara eylemin ağırlığına göre bu Kanunda yazılı disiplin cezaları verilir.”</p>		
---	--	--





7	<p>“Geçici Madde 9 Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte; a) Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında sekiz yıllık hizmet süresini dolduranlar ile 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda en az sekiz yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış olanlar için serbest muhasebeci mali müşavirlik, b) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik, sınav şartı aranmaz. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen 10 yıllık süreyi tamamlamamış bulunanlar, usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek ve Bakanlıkça yapılacak özel yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olmaları kaydıyla, yeminli</p>	<p>Maddenin Birinci Fıkrasının (b) Bendinin (Kanunları Uyarınca Vergi İnceleme Yetkisini Almış Ve Mesleki Yeterlilik Sınavını Vermiş Ancak Yasada Öngörülen 10 Yıllık Süreyi Doldurmamış Olanlar Yönünden) İncelenmesi İptali istenilen kural Kanun’un değiştirilen 9. maddesinin son fıkrasına ilişkin belirtilen gerekçelerle Anayasa’ya aykırı görülmemiştir. İptal isteminin reddi gerekir.</p> <p>Maddenin Son Fıkrası Bu durumda, merkezi idarenin, kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşu olan TÜRMOB’un yerine geçerek, vergi inceleme yetkisini almış ancak 10 yıllık süreyi tamamlamamış olan kişiler için yeminli mali müşavirlik sınavı yapması, idari ve mali denetim kapsamına girmemektedir. Bu durum, denetimin ötesinde, merkezi idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun yerine geçerek faaliyet göstermesi anlamına gelmektedir. Bu nedenlerle bazı kişilerin gireceği yeminli mali</p>	<p>B- 20. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun’a Geçici 8. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen; 1- Geçici 9. maddenin son fıkrasına, 2- Geçici 10. maddenin birinci fıkrasına, ilişkin yürürlüğün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,</p>
---	--	--	---





	<p>mali müşavir unvanını almaya hak kazanırlar. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır."</p>	<p>müşavirlik sınavının idari ve mali denetim yetkisini açacak biçimde merkezi idare içerisinde yer alan Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasa'nın 135. maddesine aykırı düşer.</p> <p>Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'ya aykırıdır, iptali gerekir.</p> <p>Kural, Anayasa'nın 135. maddesine aykırı bulunarak iptal edildiğinden Anayasa'nın 2., 7. ve 11. maddeleri yönünden ayrıca inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.</p>	
8	<p>"Geçici Madde 10 1/4/2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren üst üste iki seçim döneminde iki defa oda veya Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilemezler.</p> <p>31/12/2008 tarihine kadar oda ve Birlik organları ile Birlik Genel Kurulu temsilcilikleri için yapılacak seçimlerde; 40 ncı maddedeki seçim esasları ile 20 nci, 21 inci, 22 nci, 25 inci, 27 nci, 32 nci, 34 üncü, 35 inci, 38 inci ve 39 uncu maddelerde yer alan görev ve seçim süreleri ile yönetim kurulu ve Birlik genel kurulu temsilcisi üye sayılarına ilişkin hükümler yönünden bu Kanunun</p>	<p>3568 Sayılı Kanun'a Eklenen Geçici 10. Maddenin Birinci Fıkrası</p> <p>3568 sayılı Kanun'da değişiklikler öngören 5786 sayılı Kanun 26.7.2008 günü Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Oysa dava konusu Geçici 10. maddede belli koşullarda seçimlerde aday olma yasağı öngören yeni kuralların 1 Nisan 2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla yaklaşık olarak dört aylık geriye doğru uygulanma söz</p>	<p>B- 20. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'a Geçici 8. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen;</p> <p>1- Geçici 9. maddenin son fıkrasına, 2- Geçici 10. maddenin birinci fıkrasına, ilişkin yürürlüğün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,</p>





değişmeden önceki hükümleri uygulanır.”	konusudur. Kişilerin seçilerek, koşulları kanunla belirlenmiş bir göreve getirildikten sonra geriye dönük düzenlemelerle haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.	
---	--	--

Saygılarımızla...





15 Aralık 2011, Perşembe

Sayı : 28143

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2008/80

Karar Sayısı : 2011/81

Karar Günü : 18.5.2011

İPTAL DAVALARINI AÇAN : Anamuhalefet (Cumhuriyet Halk) Partisi adına Grup Başkanvekilleri Hakkı Suha OKAY ve Kemal KILIÇDAROĞLU (Esas Sayısı 2008/80 ve 2008/86)

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Ankara 9. İdare Mahkemesi (Esas Sayısı 2009/26)

İPTAL DAVALARININ VE İTİRAZIN KONUSU: 10.7.2008 günlü, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un;

1- 2. maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan "milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk" ibaresinin,

2- 5. maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 9. maddesinin son fıkrasının,

3- 6. maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi ve son fıkrasının,

4- 8. maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 22. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinin,

5- 12. maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi ve üçüncü fıkrasındaki "en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar" ibaresinin,

6- 15. maddesi ile 3568 sayılı Kanun'un 40. maddesine sekizinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen dokuzuncu fıkrasının ilk dört cümlesinin ve onuncu fıkrasının,

7- 20. maddesi ile 3568 sayılı Kanun'a Geçici 8. maddeden sonra gelmek üzere eklenen Geçici Madde 9'un;

a- Birinci fıkrasının (b) bendinin (Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi doldurmamış olanlar yönünden),

b- Son fıkrasının,

8- 20. maddesi ile 3568 sayılı Kanun'a eklenen Geçici Madde 10'un birinci fıkrasının,

iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemidir.





I- İPTAL DAVALARI İLE İTİRAZ BAŞVURUSUNUN GEREKÇELERİ

A- Esas 2008/80 Sayılı İptal Davasının Gerekçe Bölümü Şöyledir:

“...

III. GEREKÇE

1) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2 nci Maddesi ile Değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 4 üncü Maddesinin Birinci Fıkrasının (d) Bendinin “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” Tümcenin Anayasaya Aykırılığı

İptali istenen tümceyle getirilen kurala göre; Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile, milli savunmaya karşı suçlardan, devlet sırlarına karşı suçlardan ve casusluk, kamunun sağlığına karşı suçlarından hapis cezasına mahkûm olanlar muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğini icra edemeyeceklerdir.

Bu kural ile doğrudan doğruya bir suçun karşılığı olmak üzere öngörülen asli cezaların yanında, bu cezaya ek olarak hak yoksunluğu (muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğini icra edememe) getirilmektedir. Yasa koyucunun, asli ceza getirme yanında, bu cezaya bağlı olarak kimi kısıtlılıklar öngörüp öngörmeme konularında da anayasal ilkeler çerçevesinde takdir hakkına sahip olduğu kuşkusuzdur. Muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği için getirilen söz konusu hak yoksunluğu anayasal ilkelerle bağdaşmamaktadır. Şöyle ki;

A- İptali İstenen Tümcedeki “Milli Savunmaya Karşı Suçlar” İbaresinin Anayasaya Aykırılığı

Milli Savunmaya Karşı Suçlar “5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Altıncı Bölümünde 317 ila 325 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Söz konusu maddelerin belirlediği bütün suçlardan hapis cezasına mahkûm olmak, hekimlik mesleğinin icrası için bir hak yoksunluğu nedeni teşkil etmektedir. Bu cümleden olmak üzere, TCK’nun 324 üncü maddesinde düzenlenen ve altı aydan üç yıla kadar hapis cezasını gerektiren sulh zamanında seferberlikle ilgili görevlerini ihmal etme veya geciktirme suçundan diğer bir anlatımla taksirli suçtan mahkûm olan muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir, artık bir daha mesleğini icra edemeyecektir. Çünkü iptali istenen tümceyi içeren fıkrada, “Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile” denilerek taksirli suçtan mahkûmiyet halinde meslek ve sanatın icrası belli bir süre ile (üç aydan az ve üç yıldan fazla olmamak üzere) sınırlayan anılan madde hükmünün uygulanması olanağı da ortadan kaldırılmıştır.

Suçlar kural olarak ancak kasten işlenebilir. Kast suçu, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Taksir, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 22 nci maddesinde, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun yasal tanımında belirtilen sonuç öngörülmeyle gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Genel kural olarak, bütün meslek grupları gibi muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin de meslek uygulamaları sırasında meydana getirdikleri hukuka aykırı sonuç ve zararlardan kaynaklanan hukuki ve cezai sorumlulukları ve cezai sorumluluklarına bağlı hak yoksunlukları vardır. Nitekim 3568 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının değişiklikten önceki (d) bendine göre; “vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına





teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak” meslek mensubu olmanın genel şartları arasında gösterilmiştir. Yine bu hükümde, ciddi ve kasıtlı suçlardan mahkûm olanlar için meslek mensubu olamama hak yoksunluğu öngörülmüştür. Ancak, taksirli suçlar söz konusu hak yoksunluğunun dışında bırakılmıştır.

İptali istenen düzenlemeyle, taksirli ve de mesleğiyle hiç ilgisi bulunmayan bir suçtan mahkûm olan bir kişinin (muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir) mesleğini icra etmekten süresiz yoksun bırakılması sonucunu öngören iptali istenen tümcedeki “Milli Savunmaya Karşı Suçlar” ibaresinin;

Anayasanın 2 nci maddesinde ifadesini bulan ve Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik kararlarına göre güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal devlet niteliği ile devletin temel amaç ve görevlerini belirleyen 5 inci maddesindeki “. . . kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırma. .” kuralı ile “Çalışma hakkı ve ödevi” başlığı altındaki 49 uncu maddenin ikinci fıkrasında vurgulanan “Devlet ‘... çalışanları korumak ... için gerekli tedbirleri alır.’”, 70 inci maddesindeki “...kamu hizmetine alınmada, görevin gerektirdiği niteliklerden başka hiç bir ayırımın gözetilemeyeceği” biçimindeki uyulması zorunlu hükümlerle ve 13 üncü maddesindeki “ölçülülük ilkesi” ile bağdaştırması olası görülmemektedir.

Anayasanın 2 nci ve 5 inci maddelerinde belirtilen “hukuk devleti” ilkesine göre işlem ve eylemlerin hukuka uygun olması, hukukun üstünlüğü ilkesinin içtenlikle benimsenmesi, yasakoyucunun çalışmalarında kendisini her zaman Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla bağlı tutması, insan haklarına saygı göstermesi ve bu hakları korumaya, adil ve hukuk düzeni kurarak bunu geliştirmeyi zorunlu sayması gerekir. Yasaların üstünde yasakoyucunun da uymak zorunda bulunduğu Anayasa ve temel hukuk ilkeleri vardır. Anayasada öngörülen devletin amacı ve varlığıyla bağdaşmayan, hukukun ana ilkelerine dayanmayan yasalar kamu vicdanını olumsuz etkiler. İnsanın doğuştan sahip olduğu onurlu bir hayat sürdürme, maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkını; refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, sosyal hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmayacak ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak sosyal hukuk devletinin temel amacı ve görevidir.

İptali istenen tümcedeki “Milli Savunmaya Karşı Suçlar” ibaresi, Hukuk Devletinin bir gereği olan cezaların işlenen suçla orantılı olması ilkesine uygun düşmemekte ve bu yönüyle de Anayasaya aykırı bir nitelik taşımaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin 17.02.2004 tarih ve E.2001/119, K.2004/37 sayılı kararında,

“Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir. Yasakoyucu, yalnız yasaların Anayasaya değil, Anayasanın da evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür. Bu bağlamda hukuk devletinde, ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir.”

denilmiş ve yine Yüksek Mahkeme’nin 17.02.2004 tarih ve E.2001/406, K.2004/20 sayılı kararında da,





“Kimseye hak ettiğinden fazla ceza verilemez. Cezaların ağırlık derecesi, kanun koyucunun takdirinde ise de, takdir korunan hukuksal değeri ihlal derecesine göre olmalıdır. Aynı konuda ki düzenleme, ihlal derecelerine göre yaptırım ve ceza yönünden adaletli, mantıklı, hakkaniyete uygun olmalıdır.”

görüşüne yer verilmiştir.

Anayasanın 49 uncu maddesinde öngörülen “çalışma hakkı”, bir temel hak ve özgürlük olarak anayasal güvenceye bağlıdır. Devlet, çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek, çalışma yaşamını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemekle yükümlüdür. Sözü edilen maddenin gerekçesinde “Çalışmanın hak ve ödev olması, sadece ulusal planda Devletin çalışmak isteyenlere iş temin etmek için gereken tedbirleri alacağını ve çalışanların da ancak çalışmak suretiyle gelir temin edeceklerini ifade etmekle kalmaz; ferdi planda da çalışmanın bir hak ve ödev olarak telakki edilmesini gerektirir.” denilmiştir.

Diğer taraftan Anayasanın 13 üncü maddesinde öngörülen ölçülülük ve demokratik toplumun gereklerine uygunluk ilkeleri iptali istenen kural bakımından da geçerlidir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 15.10.2002 tarih ve E.2001/309, K.2002/91 sayılı kararında “...sınırlamaların da temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmaması, demokratik toplum düzeninin gerekli kıldığından fazla olmaması ve ulaşılmak istenilen amacı aşmaması, başka bir anlatımla ölçülülük ilkesiyle uyum içinde bulunması zorunludur” denilmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne koşut olarak çoğu zaman ölçülülük ve demokratik toplumun gereklerine uygunluk ilkelerini bir arada kullanmakta ve meşru bir nedene dayansa bile yasal sınırlamanın “demokratik bir toplumda zorunlu bir tedbir niteliği taşımasını” aramaktadır. Bu ilkeler bizim Anayasamızda temel hak ve özgürlüklere ilişkin genel bir koruma maddesi olan 13 üncü madde içinde yer aldığına göre, AİHM’nin bu yaklaşımının, temel hak ve özgürlükleri sınırlayıcı tüm yasal düzenlemelerde gözönünde tutulması, insan hakları kavramının evrensel niteliğine de uygun düşer.

Diğer taraftan kısıtlama ile yürütülen hizmet arasında günün koşullarına ve gerçeklerine uyan ve zorunlu bir neden sonuç bağının kurulması gerekmektedir.

Sulh zamanında seferberlikle ilgili görevlerini ihmal etme veya geciktirme suçundan mahkûm olan bir meslek mensubunun (muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir) bu mahkûmiyetinin, yürüteceği hizmetini ne şekilde etkileyeceği konusunda günün koşullarına uygun bir neden – sonuç bağı kurulamayacağı çok açıktır. Bu nedenle böyle bir yasaklamanın temel hakkın özüne dokunulamayacağını öngören Anayasanın 13 üncü maddesine de uyarlık göstermeyeceği de açıktır.

Öte yandan, 3581 sayılı Yasa’yla katılmış olduğumuz Avrupa Sosyal Şartı’nın başlangıç kısmında: “Sosyal haklardan yararlanmanın ırk, renk, cinsiyet... ayrımı yapılmaksızın güvence altına alınması” gereği belirtilmekte; I. Bölümün 14 üncü maddesi “Herkes sosyal refah hizmetlerinden faydalanma hakkına sahiptir” hükmünü içermekte ve II. Bölüm, 1 inci madde de çalışma hakkının etkin kullanımını sağlamak üzere taraf devletlerin, işçinin serbestçe girdiği bir meslekte hayatını kazanma, ücretsiz iş bulma hizmetlerini sağlamayı ve uygun mesleğe yönlentmeyi taahhüt ettiklerini açıklamaktadır.

“Anayasanın 90 ıncı maddesinde, “... usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir” denildikten sonra, bunların Anayasaya aykırılığının iddia edilemeyeceği bildirilmiştir.





Anayasadaki bu düzenleme, kurallar hiyerarşisinde andlaşmaların ulusal yasalardan daha üstün olduğu görüşüne dayanak oluşturmuştur.

Anayasaya aykırılığı ileri sürülemediği için, uluslararası andlaşmalar ulusal yasaların üstünde ve Anayasal normlara yakın konumda görülmüştür. Bu düşünce, uluslararası andlaşmalardan doğan yükümlülüklerle de Anayasal bir üstünlük tanındığının öne sürülmesine yol açmış ve bu üstünlük, “ahde vefa” ilkesinin bir gereği olarak tanımlanmıştır. Diğer yandan Anayasanın 90 ıncı maddesinde yapılan son değişiklikte, temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalarla kanunların aynı konuda yaptığı düzenlemelerde çatışma olması halinde andlaşma hükümlerinin uygulanacağı yolundadır.

İptali istenen tümcedeki söz konusu ibare, çalışma hakkının etkin kullanımını sağlama görevini veren Avrupa Sosyal Şartı ile bağdaştırılması mümkün bulunmayan bir düzenleme olduğundan Anayasanın 90 ıncı maddesine de aykırı düşmektedir.

Yine, iptali istenen bu kuralın, Anayasanın 10 uncu maddesindeki ‘Kanun önünde eşitlik ilkesi’ne de ters düştüğünü söylemek gerekir. Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararında vurgulandığı gibi, Anayasanın 10 uncu maddesinde öngörülen kanun önünde eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasanın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz.

Bu bağlamda mesleklerini icra etme yönünden muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin esnaf ve sanatkârlar ile aynı hukuki durumda oldukları yadsınamaz. 5728 sayılı Kanunun 573 üncü maddesi ile temel ceza kanunlarına uyum amacıyla 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanununun 50 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentleri birleştirilerek (c) bendi olarak düzenlenmiş olup bu bent hükmünde; esnaf ve sanatkârlar meslek kuruluşlarına genel başkan, başkan ve yönetim, denetim, disiplin kurullarına üye olarak seçilebilmeleri için taksirle işlenen “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” suçlarından dolayı hüküm giymemiş olmak şartı aranmamış, diğer bir anlatımla söz konusu suçlardan hak yoksunluğu getirilmemiştir. İptali istenen tümceye göre seferberlikle ilgili görevlerini ihmal etme veya geciktirme suçundan diğer bir anlatımla taksirli suçtan mahkûm olan bir muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir meslek mensubu olamayacak ve dolayısıyla Oda ve Birlik organlarına da seçilemeyecektir.

Açıklanan bu durum, temel ceza kanunlarına uyum amacıyla 5728 sayılı Yasa’nın 174 üncü maddesiyle 6269 sayılı Kimyagerlik ve Kimya Mühendisliği Hakkında Kanunun 7 nci maddesinde; 265 inci maddesiyle 7472 sayılı Ziraat Yüksek Mühendisliği Hakkında Kanunun 4 üncü maddesinde yapılan değişiklikler dolayısıyla kimyagerler ve kimya mühendisleri ile ziraat mühendisleri için iptali istenen kuralın öngördüğü şekilde bir mahkûmiyet nedeniyle bu mesleklerin icrasını yasaklayan hak yoksunluğu getirilmemiştir. Böyle bir durum ise, temel ceza kanunlarına uyum amacıyla yapılan bir düzenlemede, söz konusu mesleklerin yürüttüğü hizmet ile iptali istenen kuralın öngördüğü bir mahkûmiyetten dolayı hak yoksunluğu getirilmesi arasında, günün koşullarına ve gerçeklerine uyan ve zorunlu bir neden – sonuç bağının kurulamadığının açık bir göstergesi olduğu gibi muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler için aynı nedenle getirilen hak yoksunluğunun, “kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırılığının da bir kanıtıdır.





Açıklanan nedenlerle, iptali istenen tümcedeki “Milli Savunmaya Karşı Suçlar” ibaresi Anayasanın 2 nci, 5 inci, 10 uncu, 11 inci, 13 üncü, 49 uncu ve 90 ıncı maddelerine aykırıdır.

B- İptali İstenen Tümcedeki “Devlet Sırlarına Karşı Suçlar ve Casusluk” İbaresinin Anayasaya Aykırılığı

“Devlet Sırlarına Karşı Suçlar ve Casusluk” 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Yedinci Bölümünde 326 ila 339 uncu maddelerinde düzenlenmiştir

Söz konusu maddelerin belirlediği bütün suçlardan hapis cezasına mahkûm olmak, hekimlik mesleğinin icrası için bir hak yoksunluğu nedeni teşkil etmektedir. Bu cümleden olmak üzere;

- TCK.’nun “Devlet sırlarından yararlanma, Devlet hizmetlerinde sadakatsizlik” başlığını taşıyan 333 üncü maddesinin (4) numaralı fıkrasında “Bu maddede tanımlanan suçların işleneceğini haber alıp da bunları zamanında yetkililere ihbar etmeyenlere, suç teşebbüs derecesinde kalmış olsa bile altı aydan iki yıla kadar hapis cezası verilir.”

- TCK.’nun “Yasaklanan bilgileri açıklama” başlıklı 336 ncı maddesinin (3) numaralı fıkrasında” Fiil, failin taksiri sonucu meydana gelmiş ise, birinci fıkrada yazılı olan hâlde faile altı aydan iki yıla, ikinci fıkrada yazılı hâlde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası verilir.”

- TCK.’nun “Taksir sonucu casusluk fiillerinin işlenmesi” başlıklı 338 inci maddesinde “Bu bölümde tanımlanan suçların işlenmesi, ilgili kişilerin dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmaları sonucu mümkün olmuş veya kolaylaşmış ise, taksirle davranan faile altı aydan üç yıla kadar hapis cezası verilir.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlerin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir, Türk Ceza Kanunu’nun “Devlet Sırlarına Karşı Suçlar ve Casusluk” suçları başlıklı Yedinci Bölümünün yukarıda değinilen maddelerinde belirtilen suçları; taksirle işleyen, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak suçun işlenmesini mümkün kılan veya kolaylaştıran bir bu fiilinden dolayı altı ay hapse mahkûm olduğu takdirde bir daha mesleklerini icra edemeyeceklerdir.

İptali istenen tümcedeki “Devlet Sırlarına Karşı Suçlar ve Casusluk” ibaresi de yukarıda ve (A) başlığı altında belirttiğimiz nedenlerle Anayasanın 2 nci, 5 inci, 10 uncu, 13 üncü, 49 uncu ve 90 ıncı maddelerine aykırıdır.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa.24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 2 nci maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” tümcesi Anayasanın 2 nci, 5 inci, 10 uncu, 11 inci, 13 üncü, 49 uncu ve 90 ıncı maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

2) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci Maddesi ile Değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 9 uncu Maddesinin Son Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı





3568 sayılı Kanunun yeminli mali müşavir olmanın özel şartlarını belirleyen 9 uncu maddesinin iptali istenen kural ile yapılan değişiklikten önceki son fıkrasında, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar için sınav şartı aranmayacağı hükme bağlanmıştır. İptali istenen kural ile söz konusu kişilerin mali müşavirlik sınavlarına katılmalarını öngören, diğer bir anlatımla bu kişilere mali müşavir olabilmek için sınav şartı getiren bir düzenleme yapılmıştır.

3568 sayılı Yasanın genel gerekçesinde vurgulandığı ve bu Yasanın 12 nci maddesinde açıkça belirtildiği üzere, Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi esas itibarıyla vergi denetim elemanları tarafından yürütülmekte olan kamusal görevlerin, fiili imkânsızlıklar ve idareye kolaylıklar sağlama amacıyla yetki almış meslek mensuplarına devredilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işlemleri, tasdike tabi evrakı kamu idaresinin yetkili memurlarınca (vergi denetim elemanları) incelenmiş belgeler statüsüne getirmektedir. Diğer bir ifade Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, esas itibarıyla Maliye Bakanlığının yetkili personeli tarafından yürütülmesi gereken görevlerin, vergi denetimi konusundaki ağır yükü hafifletmek, vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik, işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek amaçlarıyla yetki almış meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi için ihdas edilmiştir. Bunun yanı sıra, Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işlemleri sadece vergi denetim elemanları tarafından aksine bir durum ortaya konulana kadar geçerli kabul edilmekte; bu tasdik işlemi, vergi denetim elemanlarının Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilen mali tablo ve beyannameler üzerinde sonradan inceleme yapma yetkilerini hiç bir şekilde bertaraf etmemektedir. Kısacası, vergi inceleme elemanlarının yürüttüğü inceleme işlemleri asıl fonksiyonu teşkil etmekte; Yeminli Mali Müşavirler, denetim elemanlarının yapacakları işe yardımcı olmak üzere Kanunla kendilerine verilmiş olan tali nitelikte bir yetkiyi kullanmaktadır.

Bu itibarla, yetkinin asıl sahibi olan ve bu sıfatı Devlet tarafından yapılan çok aşamalı sınavlarda başarı göstererek, uzun süreli pratik ve teorik eğitime tabi tutularak, eğitim dönemi sonunda girilen yazılı ve sözlü bölümlerden oluşan mesleki yeterlilik sınavlarında başarı göstererek kazanan, kamu adına vergi mükelleflerini, meslek mensuplarını, hatta meslek odalarını denetlemek suretiyle mesleki faaliyetlerine bundan sonra da devam eden vergi inceleme elemanlarının, tali nitelikli bir yetki kullanma durumunda olan Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan işlemleri de yapabilmeleri için sınava tabi tutulmaları, işin doğasına aykırılık teşkil edecek, denetleyen – denetlenen arasındaki hiyerarşik ilişki düzeyinde karışıklığa neden olacaktır. Ayrıca, vergi inceleme elemanlarının bu faaliyetleri yürütebilmek için yeterli bilgi düzeyine sahip olup olmadıklarını TÜRMOB tarafından düzenlenen sınavlara girerek ispatlamalarının öngörülmesi ile bu sınavlara girmeyen vergi inceleme elemanlarınca yapılan işlerin ve bunların hukuki sonuçlarının da tartışmalı hale geleceği hususu ayrıca dikkate alınmalıdır. Diğer taraftan, “sınav”, kişilerin yetkinlik derecelerinin tespiti ya da bilgi düzeyinin saptanması için yapılan yoklama, imtihan, test gibi faaliyetleri ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla, ancak bilgi ve beceri düzeyinin yeterliliği konusunda bir şüphe bulunan kişilerin sınava tabi tutulması uygun bir davranış olacaktır. Yeterli düzeyde bilgi ve beceriye sahip olduğu, Devlet tarafından tespit edilerek, Kamu adına denetim yapma yetkisinin tanıdığı kişilerin aynı yetkilerin sınırlı bir bölümünün kullanımını içeren bir mesleğin icrası için de sınava tabi tutulmasının hiçbir haklı nedeni bulunmamaktadır.





Bu çerçevede, Devletin, bir yandan, ruhsat almış meslek mensupları tarafından yapılan iş ve işlemleri ya da bunlar tarafından tasdik edilmiş evrakları denetlemek üzere vergi inceleme elemanlarına yetki kullandırırken, bir yandan da bu kişilerin bilgi ve beceri düzeylerinin yeterli olup olmadığının, kendisi de söz konusu denetim elemanlarının denetimine tabi olan TÜRMOB tarafından yapılacak sınavlar ile test edilmesini bir ihtiyaç olarak belirlemesinin kendi içerisinde çelişki doğurduğu açıktır. Bu kişilerin bilgi ve beceri düzeylerinin, bizzat Devlet tarafından yapılan “mesleki yeterlilik sınavları” ile test edildiği ve ancak bu sınavlarda başarılı olunması halinde bu mesleklerin icrasına devam edilebileceği hususu da dikkate alındığında, bu çelişki daha da dikkat çekici bir hal almaktadır. Bu bağlamda, yetkinliklerini mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı olmak suretiyle ispatlamış kişiler olarak Devlet adına yetki kullanan vergi inceleme elemanlarının, tekrar bir sınava tabi tutulmasının kabul edilebilir haklı bir nedeninin bulunmadığı yadsınmaz.

5786 sayılı Yasanın genel gerekçesinde, “uluslararası kabul edilebilirlik konusunda yaşadıkları sorunların aşılması ve meslek mensuplarının kalitesinin ve standartlarının yükseltilmesi” amacıyla bu değişikliğin gündeme getirildiği ifade edilmektedir.

“Uluslararası Kabul Edilebilirlik” hususu, bu konuda kurumsal olarak uygulama birliği ve akreditasyon sağlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Avrupa Birliği (AB) kurumlarına işaret etmektedir. TÜRMOB, halihazırda IFAC’a üyedir ve IFAC, vergi inceleme elemanlarının sertifikasyonunu kabul edilebilirlik açısından bir engel olarak görmemektedir.

AB düzenlemeleri çerçevesinde de, vergi inceleme elemanlarının sertifikasyonunu engelleyici herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. AB’nin konuyla ilgili 8. Direktifi’nin 4 üncü maddesi ile 6 ilâ 10 uncu maddelerinde yasal denetçi olarak onaylanacak kişilerde aranacak şartlar belirlenmiştir. Bu koşullar aşağıda belirtilmektedir:

1) Üye Ülkelerin yetkili mercileri, sadece iyi şöhrete sahip gerçek kişilere ya da firmalara onay vereceklerdir (Madde 4),

2) Yasal denetçi olarak onaylanacak kişilerin (Madde 6),

- Üniversiteye ya da eşit düzeyde eğitim veren bir eğitim kurumuna girmiş olması,

- Daha sonra teorik bir eğitim programını tamamlamış olması,

- Konuyla ilgili pratik eğitimi görmüş olması,

- İlgili Üye Ülke tarafından düzenlenen ve resmen tanınan üniversite final ya da eşdeğer düzeyde bir mesleki yeterlilik sınavını vermiş olması gerekir.

3) Mesleki yeterlilik sınavı, adayın yasal denetim alanındaki konulara ilişkin teorik bilgi düzeyinin yeterliliğini ve adayın bu bilgileri başarıyla pratiğe uygulayabildiğinin kanıtı anlamına gelmektedir. Söz konusu yeterlilik sınavının en azından bir bölümünün yazılı olarak yapılması gerekir. (Madde 7)

4) Teorik bilgi sınavının, öncelikle, Direktifin 8 inci maddesinde yazılı konuları kapsamaması gerekmektedir.

5) Üye ülkeler, 8 inci maddede belirtilen sayılan konuların biri ya da birkaçı için, üniversite seviyesinde ya da buna eşdeğerde bir sınavda başarılı olan; ya da ilgili konu ya da konularda üniversite seviyesinde bir diploma ya da buna eşdeğerde bir dereceye sahip bulunan bir adayı ilgili sınav ya da diploma kapsamında yer alan konularla ilgili teorik bilgi sınavına girmekten muaf tutabilecektir. (Madde 9/1)

6) Aynı şekilde, üye ülkeler, 8 inci maddede sayılan konuların birinden ya da birkaçından üniversite seviyesinde bir diploma ya da buna eşdeğerde bir dereceye sahip olan bir adayı, bu sınav ya da diploma ile ilgili alanlarda pratik eğitime sahip olduğunu da





kanıtlaması durumunda, pratik becerilere ilişkin sınavdan da muaf tutulabilecektir. (Madde 9/2)

7) Bunların yanı sıra, yasal denetçi olarak onaylanacak kişilerin, sahip olduğu teorik bilgileri pratiğe uygulamadaki becerilerini geliştirmek üzere, ilgili konuları kapsayan asgari üç yıl süreyi kapsayan bir pratik eğitim sürecini de tamamlaması gerekmektedir. (Madde 10)

Bu bağlamda, yürütmekte oldukları meslekleri dolayısıyla, gerek sınav, gerekse pratik eğitim ve çalışma koşullarını yerine getirmiş olduğu tartışmasız olan vergi inceleme elemanlarının Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarından muaf tutulması, eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecek; aksine, bu durumun, eşitlik ilkesinin bir gereği olarak kabul edilmesi gerekecektir. Nitekim AB'nin yukarıda bahsedilen 8. Direktifinin 9 uncu maddesi de bu ilkeyi gözetmek suretiyle, belli durumlarda olan kişiler için bu koşullar açısından muafiyetler getirilebileceğini ortaya koymuştur.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinde olan devlettir (Anayasa Mahkemesinin 04.06.2003 tarih ve E.2002/132. K.2003/48).

Kanun koyucunun adaletsiz, hakkaniyete aykırı iptali istenen düzenlemesi Anayasanın hukuk devleti ilkesine aykırıdır,

Diğer taraftan, 5786 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10 yıllık süreyi tamamlamamış olanların yeminli mali müşavir unvanını almaya hak kazanabilmeleri için Maliye Bakanlığınca yapılacak özel yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olmaları şartını getiren iptali istenen kural, aşağıda (6) numaralı başlık altında etraflıca belirtilen nedenlerle "hukuk güvenliği ilkesi" ile de bağdaşmamakta ve bu nedenle de Anayasanın 2 nci maddesine aykırı düşmektedir.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun hukuk devleti, Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkeleriyle çelişmesine yol açacak ve dolayısı ile Anayasanın 2 nci ve 10 uncu maddesinin yanısıra, 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa. 24, shf. 225).

Yukarıda açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrası Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekir.

3) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 6 ncı Maddesi ile Değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 10 uncu Maddesinin Birinci Fıkrasının İkinci Cümlesinin Anayasaya Aykırılığı

10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında





Kanununun 6 ncı maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının iptali istenen ikinci fıkrasındaki kural ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yapılacak yeminli mali müşavirlik sınavının adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenlemede, sınavın adil ve tarafsız yapılmasını sağlayacak tedbirler konusunda bir belirleme yapılmamış, söz konusu tedbirlerin çerçevesi ve sınırları gösterilmemiştir. Kanun Koyucu Maliye Bakanlığına yetki verirken, bunun sınırlarını ve çerçevesini de kanunla belirlemelidir. Kanunun emrine dayanılarak yürütme organınca alınacak tedbirler, umuma şamil (objektif) nitelik taşımaları ve idareye keyfi uygulamalara sebep olmayacak çok geniş takdir yetkisi verilmemelidir.

Bu yetkilendirme; yetkinin sınırları çok geniş olduğu için Anayasanın 7 nci maddesindeki yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırıdır. Kaldı ki böyle bir yetkilendirme, verilen yetki, keyfi uygulamalara yol açacak kadar geniş ve belirsiz olduğu için, hukuk güvenliğini sarsacak ve Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesiyle çelişecektir.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa.24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 6 ncı maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesi Anayasanın 2 nci, 7 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

4) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 12 nci Maddesi ile Değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 35 inci Maddesinin Birinci Fıkrasının Son Cümlesinin Anayasaya Aykırılığı

İptali istenen 5786 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 35 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinde “Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.” denilmiştir. Bu kuralda, üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilmiş olanlar için getirilen Birlik Yönetim Kurulu üyeliğine seçilememe kısıtlamasının geçmiş dönemlerde yapılan görevleri içermediği belirtilmediğinden, söz konusu kısıtlamanın iptalin istenen bu kuralın yürürlüğünden önceki dönemleri de içerdiği, diğer bir anlatımla halen Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığını yürüten de kapsadığı ve dolayısıyla Başkanlık görevini sürdürmekte olan yönünden gelecek için öngöremediği bir engelleme getirdiği kuşkusuzdur.

Kişilerin seçilerek, koşulları Kanunla belirlenmiş bir göreve getirildikten sonra geriye dönük düzenlemelerle haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz ve Anayasanın 2 nci maddesine aykırı düşer.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin, 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 54 üncü maddesinin birinci fıkrasının “Başkanlık ve genel





başkanlık görevini üst üste iki dönem yapanlar bir seçim dönemi geçmedikçe tekrar başkan seçilemezler.” tümcesinin iptaline ilişkin 30.09.2005 tarih ve E.2005/78, K.2005/59 sayılı kararında aynen şöyle denilmiştir:

“Anayasanın 135 inci maddesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlarının maddede belirtilen amaçlar doğrultusunda kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunla gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında gizli oyla seçilen kamu tüzelkişileri olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme uyarınca, esnaf ve sanatkârların oda, birlik ve federasyonlarında başkanlık ile konfederasyonlarında genel başkanlık yapacakların, seçim usullerinin bu bağlamda niteliklerinin yasayla belirleneceği açıktır.

Anayasanın 2 nci maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” denilmektedir.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasa koyucu, yalnız yasaların Anayasaya değil, evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesi de, Hukukun üstünlüğünü temel alan hukuk devletinin vazgeçilmez koşulları arasında yer almaktadır. Bu nedenle, hukuk devletinde güven ve istikrarın korunabilmesi için kural olarak yasalar, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanırlar. Bazı durumlarda, adaletin sağlanması, temel hakların korunması gibi nedenlerden kaynaklanan zorunluluklar dışında yasaların geçmişe yürütmesi söz konusu değildir.

Dava konusu kuralla üst üste iki dönem başkanlık ve genel başkanlık yapanların bir seçim dönemi geçmedikçe tekrar başkan seçilemeyecekleri belirtilerek bu görevlerini sürdürmekte olanların gelecek için öngöremedikleri bir engelleme getirilmiştir.

Kişilerin seçilerek, koşulları Kanunla belirlenmiş bir göreve getirildikten sonra geriye dönük düzenlemelerle haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Açıklanan nedenlerle Kural, Anayasanın 2 nci ve dolayısıyla 11 inci maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”

Bu nedenle, 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 12 nci maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 35 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi, Anayasanın 2 nci ve dolayısıyla 11 inci maddesine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

5) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 15 inci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanunun 40 ıncı Maddesine Sekizinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dokuzuncu Fıkrasının İlk Dört Cümlesi ile Onuncu Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı





a) 5786 Sayılı Kanununun 15 inci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanununun 40 ıncı Maddesine Sekizinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dokuzuncu Fıkrasının İlk Dört Cümlesinin Anayasaya Aykırılığı

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği organlarının seçimlerine ilişkin esaslar, 3568 sayılı Yasa'nın 40 maddesinde yer almıştır.

İptali istenen cümleler ile seçimlerde liste esasının geçerli olacağı, verilen oyların gruplara verilmiş oylar olarak değerlendirileceği bir düzenleme getirilmiş ve seçimlerde, üyelerin bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilecekleri öngörülmüştür.

Yapılan bu düzenleme yer verilen "grup" kavramının; benzer siyasi görüşleri paylaşan kişilerin bir ülkenin yönetiminde söz sahibi olmak üzere kurdukları, tüzelkişiliğe sahip örgütler olan siyasi parti gruplarını içermediği çok açıktır. Diğer taraftan bu kavramın, gerek resmi grup, gerek sosyal grup olmadığı da yadsınamaz. Zira belli amaçlar ve bunları gerçekleştirme çabası çerçevesinde toplanmış, belli kurallara göre, belirli süre karşılıklı sosyal ilişkide bulunan, en az iki kişiden oluşan, görelî bir sürekliliği olan bireyler topluluğuna "sosyal grup" denildiği gibi, resmi gruplar da, yetkili organlarca oluşturulmuş ve önceden belirlenmiş yasa, tüzük, yönetmelik gibi hukuk kurallarına göre düzenlenmiş gruplardır.

Bu durumda, belirli süre belli amaçları gerçekleştirme yönünde sosyal ilişkileri söz konusu olmayanlar için kullanılacak oyların da, gruplara değil doğrudan bu gruplarda yer alanlara verilmiş oylar olduğu çok açıktır. Hal böyleyken kullanılan oyların grup listesindeki tüm adaylara verilmiş oylar olarak değerlendirilmesi, yapılacak seçimin demokratik olmadığının bir göstergesidir. Çünkü bir ülkedeki seçimin demokratik olarak kabul edilebilmesi için o seçimin bazı evrensel koşulları taşıması, bu bağlamda da seçmenin iradesinin sandığa aynen yansması gerekir. İptali istenen düzenlemenin seçmen iradesini sandığa aynen yansıtmadığı kuşkusuzdur.

Diğer taraftan adaylardan sadece biri için verilen oyun, grup listesinde yer alan tüm adaylara verilmiş oy olarak kabulünün adaletsiz ve hakkaniyete aykırı olduğu yadsınamaz.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinde olan devlettir (Anayasa Mahkemesinin 04.06.2003 tarih ve E.2002/132. K.2003/48).

Öte yandan iptali istenen birinci cümlede, "Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilirler." denilmek suretiyle bir adayın birden fazla listede aday olabilecekleri de öngörülmüştür. Bu durumda, yani bir adayın birden fazla listede aday olması halinde kullanılan oyların bu listelere ne şekilde yansıtılacağı konusunda yapılmış bir düzenlemeye de Yasa'da yer verilmemiştir.

Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Hukuk güvenliği, kurallarda belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Bu nedenle de, iptali istenen düzenleme anayasanın 2 nci maddesine aykırıdır.





b) 5786 Sayılı Kanununun 15 inci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanununun 40 ıncı Maddesine Sekizinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Onuncu Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı

Söz konusu maddenin iptali istenen onuncu fıkrası ile Kurul asil ve yedek üyelikleri ile Birlik Genel Kurul asil ve yedek temsilciliklerinin, gruplara ve bağımsız adaylara tahsis yöntemi olarak dünyada meslek odalarında örneği olmayan nispi temsil sistemi öngörülmüştür.

Nispi temsil sistemi, milletvekili seçimlerinde ve mahalli idareler seçimlerinde uygulanan bir sistemdir. Nispi temsil sistemi her siyasal partiye temsil edilme şansı sunar; bu amaçla sistemi çok partili bir sistem (multipartisme) olmaya iter. Nispi temsile göre yapılan seçimlerde, yalnızca çoğunluğun değil, aynı zamanda azınlığın görüşleri de değerlendirilir. Böylece parlamento yalnızca büyük partilerin adaylarına açık bir organ olmaktan çıkar ve aynı zamanda küçük partiler de parlamentoda seslerini duyurabilirler. Buna karşılık bu sistem hükümet istikrarsızlıklarını kolaylaştıran bir sistemdir. Çoğunluk sağlamak zor olduğundan; kuvvetli ve tek partiye dayanan hükümetler kurulması da güçleşir. Seçilenler genellikle tabandan ve seçmenden uzaklaşır. Hükümet buhranlarına ve istikrarsız iktidarlara çok rastlanır. Devlet idaresi ve bürokrasi, koalisyon hükümetleri ve iktidarların parçalanmasından çok zarar görür. Türkiye bilhassa 1973 – 1980 devrinde bu sıkıntıları yaşamıştır.

Meslek kuruluşları ve üst kuruluşları Anayasanın 135 inci maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

“Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir.”

Bu anayasal tanımdan da anlaşılacağı üzere meslek kuruluşları, Türkiye’de sivil toplumun gelişmesinde önemli rol oynayan kuruluşlar olup, gerek ülke çıkarları gerek mesleki sorunlara yaklaşım konusunda siyasi erkten bağımsız özerk kararlarını alabilen, önermelerde bulunan ve çözümler üreten bir yapıya sahiptirler. Bu yapının korunabilmesi için meslek kuruluşlarının karar ve yönetim organlarının oluşumunda istikrarın sağlanması esastır. Nispi temsil sistemi ile oluşan organların başarılı çalışmalar yapabilmesi, uyumlu çalışma ortamını oluşturabilmesi son derece güçtür.

Bu nedenle, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği organlarının oluşumunda nispi temsil sistemini öngören iptali istenen kural kamu yararına dayanmamaktadır.

Bir hukuk devletinde, devlet erki kullanılarak yapılan tüm kamu işlemlerinin nihai amacının “kamu yararı” olması gerekir. Bu gereklilik, kamu yararını, yasama organının takdir yetkisi için de bir sınır konumuna getirir.

Diğer taraftan, Anayasa Mahkemesi’nin 18.11.1995 gün ve E.1995/54, K.1995/59 sayılı kararında,

“Toplumsal istemlerin ve yeğlemelerin yasama organına tam olarak yansımaları sağlayacak yöntemleri içeren sistemlerin en uygununu, en doyurucusunu, başka bir anlatımla hiçbir yakınmaya yol açmayanını edinmek olanaksız ise de yakınmaya en az





neden olanı yeğlemek olanaklıdır. Seçimlerde ideal bir sistem bulunmamış olmakla birlikte ülke koşulları ve anayasal gerekler karşısında yasal düzenlemeleri gerçekleştirerek Anayasaya en uygununu almak ya da aykırı olanını bırakmak gerekir.”

denilmiştir. Yüce Mahkeme'nin bu kararından da anlaşılacağı üzere; yasama organı tarafından oy verme yöntemini belirlenirken ülke koşulları ve anayasal gereklerin dikkate alınarak Anayasaya en uygun olanın alınması ya da aykırı olanın bırakılması gerekmektedir.

Meslek kuruluşları ve üst kuruluşların organlarının seçiminde öngörülen nispi temsil sistemi, bu kuruluşların yapılarına ve işlevlerine uygun olmadığından kamu yararına dayanmamakta ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci maddesine aykırı düşmektedir.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa.24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 15 inci maddesi ile 3568 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesine sekizinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen dokuzuncu fıkrasının ilk dört cümlesi ile onuncu fıkrası Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

6) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 20 nci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanuna Geçici 8 inci Maddeden Sonra Gelmek Üzere Eklenen Geçici Madde 9'un Birinci Fıkrasının (b) Bendinin (Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar yönünden) ve Aynı Maddenin Son Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı

5786 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 3568 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde yapılan değişiklik ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanların yeminli mali müşavir (YMM) olabilmek için bundan sonra yeminli mali müşavirlik sınavlarına girmelerini şart koşan bir düzenleme getirilmiştir.

Tasarının Geçici 9 uncu maddesinin son fıkrası ile yapılan ve iptali istenen düzenleme ile de, vergi inceleme yetkisine sahip ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan kamu görevinde 10 yıllık süreyi tamamlamamış olanlar için de YMM sınavını kazanmak şartı getirilmektedir.

01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin 5786 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile yapılan değişiklikten önceki son fıkrası hükmüne göre, vergi inceleme yetkisine sahip ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar 10 yıllık kamu hizmeti süresini doldurdıklarında YMM unvanını hak edeceklerdi. Kamu hizmetinde 10 yıllık süreyi dolduramamış olanların yasa ile tanınmış böyle bir beklentisi diğer bir anlatımla yeminli mali müşavirlik ruhsatını alma hakları varken iptali istenen kural, bu haklarını ortadan kaldırmıştır.

Anayasanın 2 nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan,





Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin unsurlarından biri de, vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlamasıdır. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur.

Hukuk güvenliği, kurallarda belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Belirlilik ve öngörülebilirlik ise, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir.

Kişi ve kuruluşların devlete güven duymaları, maddi ve manevi varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğü sağlandığı bir hukuk devleti düzeninde gerçekleştirilebilir.

Anayasa Mahkemesinin 07.02.2008 tarihli ve E.2005/38, K.2008/53 sayılı Kararında, “Hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”

3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu’nun 55 inci maddesini değiştiren 611 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin Anayasa Mahkemesince iptaline rağmen, Emniyet Genel Müdürlüğünce açılan komiser yardımcılığı kursu sınavına sadece dört yıllık yüksek öğretim kurumu mezunu polis memurlarının başvurabileceği belirtildiğinden, bu sınavda başarılı olarak komiser yardımcılığı kursuna başlayan kişilerde söz konusu kursun sonunda (A) grubu polis amiri olma beklentisi yaratılmıştır. Bu durumda, komiser yardımcılığı kursu devam etmekte iken çıkarılan 4638 sayılı Yasa ile Emniyet Teşkilatı Kanununa eklenen geçici 20 nci maddede, bu Yasa’nın yürürlüğe girdiği tarihten önce dört yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenlerin (A) grubunda değerlendirileceği yolundaki düzenlemenin kapsamına anılan Yasa’nın yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursuna devam edenlerin alınmamış olması, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.” denilmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin bu kararından da anlaşılacağı üzere, kişilerin mevcut statülerinden kaynaklanan kazanımlarının sonradan yapılacak yasa değişiklikleri ile ortadan kaldırılması ve önceki mevzuat çerçevesinde oluşturulan beklentilerin yasa değişiklikleri yoluyla geçersiz hale getirilmesi “hukuk güvenliği ilkesi” ile bağdaştırılmaz.

5786 sayılı Yasa’nın yürürlüğe girdiği tarihten önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10 yıllık süreyi tamamlamamış olanların yeminli mali müşavir unvanını almaya hak kazanabilmeleri için Maliye Bakanlığınca yapılacak özel yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olmaları şartının aranması “hukuki güvenlik ilkesi” ne aykırılık oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, geçici madde 9’un iptali istenen son fıkrasında, Maliye Bakanlığınca yapılması öngörülen özel yeminli mali müşavirlik sınavının usul ve esaslarının bu Bakanlıkça belirlenmesi hükme bağlanmıştır. Yapılan bu düzenlemede, sınavın usul ve esasları konusunda bir belirleme yapılmamış, söz konusu usul ve esasların çerçevesi ve





sınırları gösterilmemiştir. Kanun Koyucu Maliye Bakanlığına yetki verirken, bunun sınırlarını ve çerçevesini de kanunla belirlemelidir.

Anayasaya göre yürütmenin asli düzenleme yetkisi, Anayasanın gösterdiği ayrık haller dışında yoktur. Bu yetki Anayasanın 7 nci maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiştir ve devredilemez. Yürütme, ancak yasayla asli olarak düzenlenmiş alanda kural koyabilir.

İptali istenen söz konusu kural ile yapılacak sınavın usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkinin sınırları çok geniş olduğu için Anayasanın 7 nci maddesindeki yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırıdır. Kaldı ki böyle bir yetkilendirme, verilen yetki, keyfi uygulamalara yol açacak kadar geniş ve belirsiz olduğu için, hukuk güvenliğini sarsacak ve Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesiyle çelişecektir.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa.24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 20 nci maddesi ile 3568 sayılı Kanuna geçici 8 inci maddeden sonra gelmek üzere eklenen geçici madde 9'un birinci fıkrasının (b) bendi (Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi tamamlamamış olanlar yönünden) hukuk güvenliği ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine; aynı maddenin son fıkrası hukuk güvenliği ve "yasama yetkisinin devredilmezliği ilkelerine ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci, 7 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptalleri gerekmektedir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

10.07.2008 tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun ile getirilen yeni düzenlemelerden iptali istenen kurallar; Anayasanın 2 nci maddesinde hüküm altına alınan hukuk devleti ve bu ilkenin en önemli unsurlarından olan hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamakta, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine ters düşmekte ve kamu yararına dayanmamaktadır.

Öte yandan, anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanmadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağına duraksama bulunmamaktadır.

Arz ve izah olunan nedenlerle, söz konusu kurallar hakkında yürürlüğünün durdurulması da istenerek iptal davası açılmıştır.





...”

B- Esas 2008/86 Sayılı İptal Davasının Gerekçe Bölümü Şöyledir:

“ ...

III. GEREKÇE

1) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 6 ncı Maddesi ile Değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 10 uncu Maddesinin Son Fıkrasının Anayasa’ya Aykırılığı

İptali istenen kural ile, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, mahkemece tayin edilecek bilirkişi heyetinin; sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanından bir, alanında uzman meslek mensubundan bir ve dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden de bir olmak üzere üç kişiden oluşacağı hükme bağlanmıştır.

3786 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında “Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav komisyonunun başkan dahil yedi üyesinin dördü doğrudan, üçü de dolaylı olarak Maliye Bakanı tarafından seçilecektir. Böyle bir sınav komisyonunun yapacağı sınavların yargıya götürülmesi halinde, iptali istenen kural ile, üç kişilik bilirkişi heyetinde, Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanının (sınav komisyonunda yer almasa dahi) bulunmasının öngörülmesi, bilirkişilerin “tarafsız olma” nitelikleriyle bağdaşmayan bir durumdur.

Hukuki niteliği itibarıyla hakim yardımcısı ve danışmanı konumunda bulunan bilirkişinin, kendisine başvuru özel veya teknik konuda yetkin ve uzman olması, tarafsız bir konumda bulunması ve tarafsız bir tutum içinde görüş bildirmesi gerekir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devletinin, Anayasanın açık hükümlerinden önce, hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uygun olması gerektiği belirtilmiştir. (E.1995/20, K.1996/4)

Bu nedenle iptali istenen kural, “hukuk devleti” ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci maddesine aykırıdır.

Diğer taraftan, kanunen belirlenmiş kişilerin mevcudiyeti halinde, hakim bilirkişiyi iptali istenen kuralda olduğu üzere kanunun belirlediği kişiler arasından seçmek zorundadır. Bu kişilerin verdikleri raporlara itiraz edilmesi halinde de, yeni bilirkişi kuruluna gidilmesinde bilirkişi kurulu, yine kanunen belirlenmiş bu kişilerden oluşacaktır.

Böyle bir durum da, Anayasanın 36 ncı maddesindeki hak arama özgürlüğünün kullanımını Anayasanın 13 üncü maddesine aykırı biçimde ölçüsüzce sınırlandıracaktır.

Açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 6 ncı maddesi ile değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 10 uncu





maddesinin son fıkrası, Anayasa'nın 2 nci, 13 üncü ve 36 ncı maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

2) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8 inci Maddesi ile Değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 22 nci Maddesinin Son Cümlesinin Anayasaya Aykırılığı

İptali istenen kural ile odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanların, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu kuralda, üst üste iki seçim döneminde iki defa Oda Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilmiş olanlar için getirilen Oda Yönetim Kurulu üyeliğine seçilememe kısıtlamasının geçmiş dönemlerde yapılan görevleri içermediği belirtilmediği gibi 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Yasa'nın 20 nci maddesiyle 3568 sayılı Kanuna eklenen Geçici Madde 10 ile yapılan düzenlemede belirtilen şekilde bir hükmü içermemektedir.

Söz konusu kısıtlamanın iptali istenen kuralın yürürlüğünden önceki dönemleri de içerdiği, diğer bir anlatımla Yasa'nın yürürlük tarihinde Oda Yönetim Kurulu Başkanlığını yürüten de kapsadığı ve dolayısıyla Başkanlık görevini sürdürmekte olan yönünden gelecek için öngöremediği bir engelleme getirdiği kuşkusuzdur.

Kişilerin seçilerek, koşulları Kanunla belirlenmiş bir göreve getirildikten sonra geriye dönük düzenlemelerle haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz ve Anayasanın 2 nci maddesine aykırı düşer.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin, 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 54 üncü maddesinin birinci fıkrasının "Başkanlık ve genel başkanlık görevini üst üste iki dönem yapanlar bir seçim dönemi geçmedikçe tekrar başkan seçilemezler." tümcesinin iptaline ilişkin 30.09.2005 tarih ve E.2005/78, K.2005/59 sayılı kararında aynen şöyle denilmiştir:

"Anayasanın 135 inci maddesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlarının maddede belirtilen amaçlar doğrultusunda kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunla gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında gizli oyla seçilen kamu tüzelkişileri olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme uyarınca, esnaf ve sanatkarların oda, birlik ve federasyonlarında başkanlık ile konfederasyonlarında genel başkanlık yapacakların, seçim usullerinin bu bağlamda niteliklerinin yasayla belirleneceği açıktır.

Anayasanın 2 nci maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilmektedir.

Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasa koyucu, yalnız yasaların Anayasaya değil, evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir





belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kurallar içermesi de, Hukukun üstünlüğünü temel alan hukuk devletinin vazgeçilmez koşulları arasında yer almaktadır. Bu nedenle, hukuk devletinde güven ve istikrarın korunabilmesi için kural olarak yasalar, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanırlar. Bazı durumlarda, adaletin sağlanması, temel hakların korunması gibi nedenlerden kaynaklanan zorunluluklar dışında yasaların geçmişe yürütmesi söz konusu değildir.

Dava konusu kuralla üst üste iki dönem başkanlık ve genel başkanlık yapanların bir seçim dönemi geçmedikçe tekrar başkan seçilemeyecekleri belirtilerek bu görevlerini sürdürmekte olanların gelecek için öngöremedikleri bir engelleme getirilmiştir.

Kişilerin seçilerek, koşulları Kanunla belirlenmiş bir göreve getirildikten sonra geriye dönük düzenlemelerle haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Açıklanan nedenlerle Kural, Anayasanın 2 nci ve dolayısıyla 11 inci maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”

Bu nedenle, 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8 inci maddesi ile değiştirilen 3568 Sayılı Kanunun 22 maddesinin son cümlesi, Anayasanın 2 nci ve dolayısıyla 11 inci maddesine aykırı olup, iptal edilmesi gerekmektedir.

3) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 19 uncu Maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 35 inci Maddesinin Üçüncü Fıkrasındaki “en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar” İbaresinin Anayasa’ya Aykırılığı

3568 sayılı Kanunun “Birlik Yönetim Kurulu” başlıklı 35 inci maddesinde; Birlik Yönetim Kurulunun, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden kurulacağı, Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olmasının zorunlu olduğu, Yönetim Kurulunun kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçeceği hükme bağlanmıştır.

Bu madde metnindeki “Yönetim Kurulu Başkanı yeminli mali müşavirler arasından seçilir” cümlesindeki “yeminli mali müşavirler” ibaresi, Yasa’nın 19 uncu maddesi ile “en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar” şeklinde değiştirilmiş, diğer bir anlatımla Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilecek Birlik Yönetim Kurulu üyesi yeminli mali müşavir için, meslekte en az beş yıl kıdem şartı getirilmiştir.

Birlik yönetim kurulu üyeliği için üç yıllık mesleki kıdem öngörülürken iptali istenen kural ile Birlik başkanlığı için beş yıllık kıdem koşulu getirilmektedir. Birlik başkanının seçimi ise ayrı bir seçim olmayıp, Birlik yönetim kurulu üyelerinin kendi arasında yaptığı bir seçimdir. Birlik Yönetim Kuruluna seçilen üyelerin tamamının üç veya dört yıllık bir kıdeme sahip üyeler arasından seçilmiş olduğu bir durumun ortaya çıkmasının, 3568 sayılı Yasa’nın 35 inci maddesinin Birlik yönetim kurulu üyeliği ile Birlik Başkanlığına seçilmek için farklı kıdem süreleri öngören hükmü karşısında gerçekleşmesi mümkün bir olasılık olduğu yadsınamaz. Böyle bir durumda ise, Birlik Başkanının seçilemeyeceği kuşkusuzdur. Birlik Başkanının seçilememesi gibi olasılıklara





açık bir düzenlemenin ise, hukuk devlet ilkesi bağdaşmayacağı ve dolayısıyla Anayasanın 2 nci maddesine aykırı düşeceği açıktır.

Diğer taraftan, üç yıllık bir kıdeme sahip olan Birlik Yönetim Kurulu üyelerinin aynı statü içinde oldukları, diğer bir anlatımla Birlik Yönetim Kurulu üyesi olarak en az beş yıl yeminli mali müşavirlik yapmış olanlarla aynı hukuki durumda oldukları halde, Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilememeleri Anayasanın 10 uncu maddesindeki “Kanun önünde eşitlik” ilkesine de aykırıdır.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa.24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 19 uncu maddesi ile değiştirilen 3568 sayılı Kanunun 35 inci maddesinin üçüncü fıkrasındaki “en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar” ibaresi Anayasanın 2 nci, 10 uncu ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir.

4) 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 20 nci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanuna Geçici 8 inci Maddeden Sonra Gelmek Üzere Eklenen Geçici Madde 10’un Birinci Fıkrasının Anayasaya Aykırılığı

İptali istenen bu kural ile, 1/4/2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren üst üste iki seçim döneminde iki defa oda veya Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanların, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilemeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu kural ile Oda veya Birlik Yönetim Kurulu üyesi olma yönünden getirilen kısıtlama, Yasa’nın yürürlüğe girdiği tarihten (26.07.2008) önce yapılan seçimleri de kapsamakta yani geçmişe etkili bir düzenleme yapılmıştır.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz.

Hukuk devletinin temel özelliği, bütün vatandaşlar, hatta -vatandaş olmasa bile- ülkesindeki tüm insanlara hukuki güvence sağlamasıdır.

Hukuki güvencenin ilk ve en basit şartı ise aleyhteki kanunların geriye yürümemesidir.

Anayasa Mahkemesi’nin de bu yönde verilmiş birçok kararı vardır. Nitekim Yüksek Mahkeme <<geriye yürümezlik>> ilkesini incelerken bir kararında aynen şöyle demiştir:

“... yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.” denilmiştir (02.10.2003 tarihli ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararında da (R.G. 20.12.2005, Sa.26029).

Bu nedenle 10.07.2008 Tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 20 nci maddesi ile 3568 Sayılı Kanuna geçici 8 inci maddeden sonra





gelmek üzere eklenen geçici madde 10'un birinci fıkrası Anayasanın 2 nci ve dolayısıyla 11 inci maddesine aykırı olup, iptal edilmesi gerekmektedir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

10.07.2008 tarih ve 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun ile getirilen yeni düzenlemelerden iptali istenen kurallar, Anayasanın 2 nci maddesinde hüküm altına alınan hukuk devleti ve bu ilkenin en önemli unsurlarından olan hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Öte yandan, anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ilkesinin sağlanmadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesinin hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağına duraksama bulunmamaktadır.

Arz ve izah olunan nedenlerle, söz konusu kurallar hakkında yürürlüklerin durdurulması da istenerek iptal davası açılmıştır.

...”

C- Esas 2009/26 Sayılı İtiraz Başvurusunun Gerekçe Bölümü Şöyledir:

5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 6. fıkrası ile 3568 sayılı Kanunun 10. maddesi değiştirilmiş ve son fıkrasında “Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir.” hükmü yer almıştır.

Hukuk devleti bütün faaliyetlerinde hukukun genel ilkeleri ile bağlayıcılığı ve üstünlüğü olan Anayasa hükümlerine uygun hareket etmek zorundadır.

T.C. Anayasasının 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” hükmü, 9. maddesinde “Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, Anayasanın “A. Mahkemelerin Bağımsızlığı” başlıklı 138. maddesinde, “Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.

Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz.

Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz.

Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.” hükümleri yer almıştır.





Dava dosyasının incelenmesinden, davacının TÜRMOB tarafından 22.10.2007-31.10.2007 tarihleri arasında yapılan Yeminli Mali Müşavirlik sınavına katıldığı, anılan sınavda Finansal Yönetim Dersinden almış olduğu (83) notunun hatalı takdir edildiği gerekçesiyle not verme işleminin delil tespiti ve bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle 20.03.2008 tarihinde bakılmakta olan davayı açtığı, uyuşmazlık devam ederken yürürlüğe giren 5786 sayılı Kanun 6. maddesi ile 3568 sayılı Kanunun 10. maddesi değiştirilmiş ve anılan maddenin son fıkrasında, Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyetinin tayin edileceğinin kurala bağlandığı anlaşılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Kanununun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller düzenlenmiş ve bilirkişilikte bu hallerden biri olarak sayılmış, ancak davanın ihbarı ve bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275. maddesinde de Mahkemenin, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vereceği, hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenemeyeceği belirtilmiştir. Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişilerin uyuşmazlığın çözümünde önemli bir yere sahip olduğu açık olup bu yönüyle bilirkişilerin de yargılarda aranan kimi niteliklere sahip olması gerekmekte, tarafsızlıkta bu niteliklerden birini oluşturmaktadır.

Olayda, uyuşmazlığın çözümü sırasında uygulanması gereken 3568 sayılı Kanunun 10. maddesini değiştiren 5786 sayılı Kanunun 6. maddesinin son fıkrasında yer alan serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyetinin tayin edileceğine ilişkin hükümle sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun yapılması için gerekli tedbirleri almakla yükümlü olan Maliye Bakanlığının merkezi denetim elemanı ile görevini yaparken TÜRMOB'a bağlı olan Meslek Odasına kayıtlı olması gereken alanında uzman meslek mensuplarından bilirkişi seçme zorunluluğu getirilerek hem bilirkişilerin tarafsızlığına davacılar nezdinde gölge düşürülmesine, hem de hakimin re'sen bilirkişi seçme yetkisini ortadan kaldıracığı ortadadır.

Bu durumda, Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde sınav komisyonunda yer almamaları öngörülmüş olmasına karşın biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden üç kişilik bilirkişi heyetinin oluşturulmasının bilirkişilerin tarafsızlığını ve hakimin resen bilirkişi seçme yetkisini ortadan kaldıracığı anlaşıldığından, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 10. maddesinde değişiklik öngören ve 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak





yürürlüğe giren 5786 sayılı Yasanın 6. maddesinin son fıkrası Anayasanın, 2., 9. ve 138. maddelerine aykırılık oluşturmaktadır.

II- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralları

10.7.2008 günlü, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 2., 5., 6., 8., 12., 15., 19. ve 20. maddeleri ile değiştirilen ve iptali istenilen fıkra, bent, düzenleme ve bölümleri içeren 3568 sayılı Kanun'un 4., 9., 10., 22., 35., 40., Geçici 9. ve Geçici 10. maddeleri şöyledir:

1- "Madde 4- Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) (Değişik: 10/7/2008-5786/2 md.) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, **milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk**, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak."

2- "Madde 9- Yeminli mali müşavir olabilmek için:

a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. (Ek cümle: 10/7/2008-5786/5 md.) Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli





mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.”

3- “Madde 10- Yeminli malî müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. **Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.**

Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idarî bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir.”

4- “Madde 22- Yönetim Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. **Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.**

Seçilme yeterliğini kaybeden Yönetim Kurulu üyelerinin görevi kendiliğinden sona erer.”

5- “Madde 35- Birlik Yönetim Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. **Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.**

Birlik Yönetim Kurulu Başkan ve üyeleri, Kanunun seçilmeye ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla Genel Kurul toplantılarına katılma ve oy kullanma hakkına sahiptirler.

Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçer. Yönetim Kurulu Başkanı **en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar** arasından seçilir. Başkanın Bulunmadığı hallerde Başkanın tevkil edeceği kişi Başkanlık yapar.

Birliğin hukuki temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanıdır.





Yönetim Kurulu asıl üyeleri arasında boşalma olursa yedeklerden sırasıyla en fazla oy alanlar getirilir. Yeni üye ilk toplantıya çağırılır.”

6- “Madde 40- Odaların ve birliğin organ seçimleri gizli oyla yapılır ve seçim işlemleri aşağıdaki esaslara göre yargı gözetimi altında gerçekleştirilir.

Seçim yapılacak Genel Kurul toplantısından en az 15 gün önce oda ve birlik seçimleri için üyeleri belirleyen liste, toplantının gündemi, yeri, günü, saati ile çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantıya dair hususları belirten bir yazıyla birlikte üç nüsha olarak o yer ilçe seçim kurulu başkanına tevdi edilir. Bir yerde birden fazla ilçe seçim kurulu bulunduğu takdirde görevli ilçe seçim kurulu, Yüksek Seçim Kurulunca belirlenir. Toplantı tarihlerinin, gündemde yer alan diğer konular gözönünde bulundurulur, görüşmelerin, bir cumartesi günü akşamına kadar sonuçlanmasını ve seçimlerin ertesi günü olan pazar gününün dokuz - onyedi saatleri arasında yapılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi zorunludur.

Hakim, gerektiğinde ilgili kayıt ve belgeleri de getirip incelemek suretiyle varsa noksanları tamamlattırdıktan sonra seçime katılacak üyeleri belirleyen liste ile yukarıdaki fıkra da belirtilen diğer hususları onaylar. Onaylanan liste ile toplantıya ait diğer hususlar oda ve birlik ilan yerlerinde asılmak suretiyle üç gün süre ile ilan edilir.

İlan süresi içinde listeye yapılacak itirazlar hakim tarafından incelenir ve en geç iki gün içinde kesin karara bağlanır.

Bu suretle kesinleşen listeler ile toplantıya ait diğer hususlar onaylanarak ilgili oda veya birliğe gönderilir.

Hakim, kamu görevlileri veya aday olmayan üyeler arasından bir başkan ile iki üyeden oluşan bir seçim sandık kurulu tayin eder. Aynı şekilde ayrıca üç yedek üye de belirler. Seçim sandık kurulu başkanının yokluğunda kurula en yaşlı üye başkanlık eder.

Seçim sandık kurulu, seçimlerin kanunun öngördüğü esaslara göre yürütülmesi, yönetimi ve oyların tasnifi ile görevli olup bu görevleri seçim ve tasnif işleri bitinceye kadar aralıksız olarak devam eder.

Dörtüyz kişiden fazla üye bulunması halinde her dörtüyz kişi için bir oy sandığı bulunur ve her seçim sandığı için ayrı bir kurul oluşturulur. Seçimlerde kullanılacak araç ve gereçler ilçe seçim kurulundan sağlanır ve sandıkların konacağı yerler hakim tarafından belirlenir.

Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilirler. Kurul üyelikleri ve Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için ayrı oy pusulaları oluşturulur. Oy pusulalarında, grup listelerinden aday olanlar ilgili grup ismi altında, bağımsız adaylar ise ayrıca listelenir. Oy pusulaları, hangi kurul üyeliği için hangi grup ya da bağımsız adaya oy verileceğini gösterecek şekilde hazırlanır, grup isimlerinin ve bağımsız adayların adları yanına işaret konacak kare şeklinde kutulara yer verilmek suretiyle çoğaltılır, ilçe seçim kurulu mührü ile mühürlendikten sonra kullanılır. Oylar pusulada yer alan grup ya da bağımsız adayların ismi yanındaki kutu işaretlenmek suretiyle kullanılır. Oy verme işlemi, gizli oy açık tasnif esaslarna göre yapılır. Üye listesinde adı yazılı bulunmayan meslek mensubu oy kullanamaz. Oylar, oy verenin kimliğini resmi kuruluşlarca verilen belgeyle ispat etmesinden ve listedeki isminin karşısındaki yeri imzalamasından sonra kullanılır. Oylar, üzerinde ilçe seçim kurulu mührü bulunan ve oy verme sırasında sandık kurulu başkanı tarafından verilecek zarflara konulmak suretiyle kullanılır. Mühürsüz oy pusulası ve zarfla kullanılan oylar geçersiz sayılır.





Seçime katılan grupların ve bağımsız adayların adları alt alta ve aldıkları geçerli oy hizalarına yazılır. Grupların oy sayıları, önce bire, sonra ikiye, sonra üçe... şeklinde devam edilmek suretiyle, yedekler dahil o kurulun çıkaracağı üye ve Birlik Genel Kurul temsilcisi sayısına ulaşıncaya kadar bölünür. Elde edilen paylar ile bağımsız adayların aldıkları oylar ayırım yapılmaksızın en büyükten en küçüğe doğru sıralanır. Kurul asil ve yedek üyelikleri ile Birlik Genel Kurul asil ve yedek temsilcilikleri, gruplara ve bağımsız adaylara rakamların büyüklük sırasına göre tahsis olunur. Son kalan üye veya temsilcilik için oyların eşit olması halinde, bunlar arasında ad çekilmek suretiyle tahsis yapılır. Kurul üyeliği ve Birlik Genel Kurulu temsilciliklerinin gruplara tahsisi oy pusulasında yer verilen sıralamaya göre yapılır.

Üyeler, oda veya birlik yönetim, denetleme ve disiplin kurullarından sadece birinde görev alabilirler.

Seçim süresinin sonunda seçim sonuçları tutanakla tespit edilip seçim sandık kurulu başkan ve üyeleri tarafından imzalanır. Birden fazla sandık bulunması halinde tutanaklar, hakim tarafından birleştirilir. Tutanakların birer örneği seçim yerinde asılmak suretiyle geçici seçim sonuçları ilan edilir. Kullanılan oylar ve diğer belgeler tutanağın bir örneği ile birlikte üç ay süreyle saklanmak üzere ilçe seçim kurulu başkanlığına tevdi edilir.

Seçimin devamı sırasında yapılan işlemler ile tutanakların düzenlenmesinden itibaren iki gün içinde seçim sonuçlarına yapılacak itirazlar, hakim tarafından aynı gün incelenir ve kesin olarak karara bağlanır. İtiraz süresinin geçmesi ve itirazların karara bağlanmasından hemen sonra hakim yukarıdaki hükümlere göre kesin sonuçları ilan eder ve ilgili oda ile birliğe bildirir.

Hakim, seçim sonuçlarını etkileyecek ölçüde bir usulsüzlük veya kanuna aykırı uygulama sebebiyle seçimlerin iptaline karar verdiği takdirde, süresi bir aydan az ve iki aydan fazla olmamak üzere seçimin yenileneceği pazar gününü tespit ederek oda ve birliğe bildirir. Belirlenen günde yalnız seçim yapılır ve seçim işlemleri bu madde ile kanunun öngördüğü diğer hükümlere uygun olarak yürütülür.

İlçe seçim kurulu başkanı hakime ve seçim sandık kurulu başkanı ile üyelerine, Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunda belirtilen esaslara göre ücret ödenir. Bu ücret ve diğer seçim giderleri birlik ve ilgili odaların bütçelerinden karşılanır.

Seçimler sırasında sandık kurulu başkan ve üyelerine karşı işlenen suçlar, kamu görevlilerine karşı işlenmiş gibi cezalandırılır.

Seçimlerin düzen içerisinde ve sağlıklı biçimde yürütülmesi amacıyla hakimin ve sandık kurulunun aldığı tedbirlere uymayanlara eylemin ağırlığına göre bu Kanunda yazılı disiplin cezaları verilir.”

7- “Geçici Madde 9

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte;

a) Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında sekiz yıllık hizmet süresini dolduranlar ile 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda en az sekiz yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış olanlar için serbest muhasebeci mali müşavirlik,





b) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik, sınav şartı aranmaz.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen 10 yıllık süreyi tamamlamamış bulunanlar, usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek ve Bakanlıkça yapılacak özel yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olmaları kaydıyla, yeminli mali müşavir unvanını almaya hak kazanırlar. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.”

8- “Geçici Madde 10

1/4/2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren üst üste iki seçim döneminde iki defa oda veya Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilemezler.

31/12/2008 tarihine kadar oda ve Birlik organları ile Birlik Genel Kurulu temsilcilikleri için yapılacak seçimlerde; 40 nci maddedeki seçim esasları ile 20 nci, 21 inci, 22 nci, 25 inci, 27 nci, 32 nci, 34 üncü, 35 inci, 38 inci ve 39 uncu maddelerde yer alan görev ve seçim süreleri ile yönetim kurulu ve Birlik genel kurulu temsilcisi üye sayılarına ilişkin hükümler yönünden bu Kanunun değişikmeden önceki hükümleri uygulanır.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

İptal davalarında ve itiraz başvurusunda, Anayasa'nın 2., 5., 7., 9., 10., 11., 13., 36., 49., 90. ve 138. maddelerine dayanılmıştır.

III- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, 11.9.2008, 18.9.2008 ve 7.5.2009 tarihlerinde yapılan ilk inceleme toplantılarında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine, yürürlüğü durdurma isteminin bu konudaki raporun hazırlanmasından sonra karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV- BİRLEŞTİRME KARARI

18.9.2008 ve 7.5.2009 tarihlerinde yapılan ilk inceleme toplantılarında, 3568 sayılı Yasa'nın yukarıda belirtilen maddelerinin iptali istemiyle açılan Esas 2008/86 ve 2009/26 sayılı davaların, aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle, Esas 2008/80 sayılı dava ile BİRLEŞTİRİLMESİNE, esaslarının kapatılmasına, esas incelemesinin 2008/80 Esas sayılı dosya üzerinden yürütülmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Dava dilekçeleri ve ekleri, başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptal ve itiraz konusu Yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

1.6.1989 günlü, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, genel olarak işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin





ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek amacıyla, “Serbest Muhasebecilik” “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektedir.

10.7.2008 günlü, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3568 sayılı Yasa’da yapılan değişikliklerle “Serbest Muhasebecilik” mesleği kaldırılmış, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik için aranan özel şartlar değiştirilmiş, birlik ve odaların kuruluşu ve organlarına ilişkin hükümlerde değişiklikler yapılmış, 3568 sayılı Yasa’nın yürürlüğe girmesinden sonra diğer yasalarda gerçekleşen değişikliklere uyumun sağlanması amacıyla da diğer bazı hükümler değiştirilmiştir.

A- 3568 Sayılı Kanun’un Değiştirilen 4. Maddesinin Birinci Fıkrasının (d) Bendinde Yer Alan “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” İbaresinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, iptali istenen maddede, milli savunmaya, devlet sırlarına karşı suçlar ile casusluk suçlarından hapis cezasına mahkûm olanların, Türk Ceza Kanunu’nun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile, muhasebecilik, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğini icra edemeyecekleri, doğrudan doğruya bir suçun karşılığı olmak üzere öngörülen asli cezalara ek olarak hak yoksunluğunun getirildiği; söz konusu düzenlemelerin bir bölümünde mesleğiyle hiç ilgisi bulunmayan bir suçtan veya azami haddi bir yıl ya da daha az hapis cezasını gerektiren veya dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak taksirli bir suçtan mahkûm olan bir kişinin mesleğini icra etmekten süresiz yoksun bırakılması sonucunun öngörüldüğü; yasa koyucu, asli cezanın yanında bu cezaya bağlı olarak kimi kısıtlılıklar öngörüp öngörmeme konularında anayasal ilkeler çerçevesinde takdir hakkına sahip olmakla birlikte, söz konusu hak yoksunluklarının Anayasa’nın 2. ve 5. maddelerinde ifadesini bulan “Hukuk Devleti” ilkesi ile bağdaşmadığı, bu meslek mensuplarının yürüttüğü hizmet ile iptali istenen kuralların öngördüğü mahkûmiyetten dolayı hak yoksunluğu getirilmesi arasında, günün koşullarına ve gerçeklerine uyan ve zorunlu bir neden-sonuç bağının bulunmadığı, yaptırımların işlenen suçla orantısızlığının adaletsiz ve hakkaniyete aykırı olduğu, söz konusu meslek veya görev sahiplerinin mesleklerini veya görevlerini icra etme yönünden diğer meslek mensupları ile aynı hukuki durumda bulunmaları nedeniyle iptal istemine konu bölümlerdeki meslek mensupları ile görevliler yönünden getirilen farklı kuralların kanun önünde eşitlik ilkesi, ölçülülük ve demokratik toplumun gereklerine uygunluk ilkesi, çalışma hakkı, kamu hizmetine alınmada görevin gerektirdiği niteliklerden başka hiç bir ayırımın gözetilemeyeceği ilkesi ve çalışma hakkının etkin kullanımını sağlama görevini veren Avrupa Sosyal Şartını da ihlâl ettiği belirtilerek kuralın, Anayasa’nın 2., 5., 10., 11., 13., 49. ve 90. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu ibarelerin yer aldığı kuralla, Türk Ceza Kanunu’nun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına mahkûm olanların yanı sıra affa uğramış olsa bile “**milli savunmaya karşı suçlar**”, “**Devlet sırlarına karşı suçlar**” ve “**casusluk**” suçları gibi sayılan diğer suçlardan herhangi birinden kasıtlı bir eylem nedeniyle olmasa bile bir gün dahi hapis cezası alınması mesleki faaliyetin yürütülmesine engel olacaktır.





Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık devlettir.

Kanun koyucu asli cezalara bağlı olarak kimi yoksunluklar öngörüp öngörmeme konularında anayasal ilkeler çerçevesinde takdir hakkına sahiptir. Ceza hukukunda, doğrudan doğruya bir suçun karşılığı olmak üzere öngörülen asli cezanın yanında, bu cezanın etkisini artırmak, suç işlenmesinde caydırıcılığı sağlamak için, ek olarak kimi hak yoksunlukları da getirilmiştir. Kuralda da serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik mesleklerinin saygınlığı, bunlara karşı toplumun güven duygusu ve içeriklerinde yer alan etik değerleri göz önüne alarak, bu meslekleri icra edecek olanların belli suçlardan mahkûm olmaları hâlinde, asli cezanın yanı sıra sürekli olarak hak yoksunlukları öngörülmüştür. Ancak, ceza hukuku alanında olduğu gibi hak yoksunluğu getiren iptal davasına konu düzenlemedeki kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir. Kanun koyucunun hak yoksunluklarını belirlerken takdir hakkı çerçevesindeki tercihini de Anayasa'ya uygun olarak kullanması gerektiği açıktır.

Dava konusu kuralda yer alan suçlar, kasıtlı işlenen, müebbet ve uzun süreli hapis cezası gerektiren suçlardan, taksirle işlenen veya altı aya kadar hapis cezasını gerektiren suçlara kadar çeşitlilik göstermektedir. Buna göre, mesleklerin özellikleri, suçların niteliği, bu suçlara verilen cezalar ve cezaların süresi, suçların kasıtlı veya taksirle işlenip işlenmediği gibi hususlar gözetilmediğinden, bu suçlardan mahkûm olanların söz konusu meslekleri sürekli olarak icra edememeleri sonucu doğmakta, bu durum ise kişilerin işledikleri suçlara göre eylemle orantılı olmayan adaletsiz ve ölçsüz bir hak yoksunluğuna yol açmaktadır. Bu nedenle kural Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesine aykırıdır. İptali gerekir.

Bu sonuca Serdar ÖZGÜLDÜR değişik gerekçeyle katılmıştır.

Osman Alifeyyaz PAKSÜT ve Celal Mümtaz AKINCI bu görüşe katılmamışlardır.

Dava konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı görülerek iptal edildiğinden Anayasa'nın 5., 10., 11., 13., 49. ve 90. maddeleri yönünden inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

B- 3568 Sayılı Kanun'un Değiştirilen 9. Maddesinin Son Fıkrasının İncelenmesi

Dava dilekçesinde, yeminli mali müşavirlik müessesesinin esas itibarıyla vergi denetim elemanları tarafından yürütülmekte olan kamusal görevlerin, fiili imkânsızlıklar ve idareye kolaylıklar sağlama amacıyla yetki almış meslek mensuplarına devredilmesi amacıyla oluşturulduğu, bu kişiler tarafından yapılan tasdik işlemlerinin sadece vergi denetim elemanları tarafından aksine bir durum ortaya konulana kadar geçerli kabul edilmekte olduğu, Devlet tarafından yapılan çok aşamalı sınavlarda başarı göstererek ve uzun süreli pratik ve teorik eğitime tabi tutularak, eğitim dönemi sonunda girilen yazılı ve sözlü bölümlerden oluşan mesleki yeterlilik sınavlarında başarı göstererek kazanan, kamu adına vergi mükelleflerini, meslek mensuplarını, hatta meslek odalarını denetlemek suretiyle mesleki faaliyetlerine bundan sonra da devam eden vergi inceleme elemanlarının, tali nitelikli bir yetki kullanma durumunda olan yeminli mali müşavirlerce yapılan işlemleri de yapabilmeleri için sınava tabi tutulmalarının işin doğasına aykırı olduğu, bu kişilerin ayrıca sınava tabi tutulmasının hiçbir haklı nedeni bulunmadığı, hakkaniyete aykırı ve





hukuk güvenliği ilkesini ihlal eden bu kuralın hukuk devleti ilkesi ile çeliştiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3568 sayılı Kanun'da yeminli mali müşavir olabilmek için kural olarak en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapma şartı aranmakla birlikte, belli mesleklerde geçen sürenin de serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçtiği kabul edilmektedir.

Dava konusu kural, vergi inceleme yetkisine sahip olanlar dâhil olmak üzere yeminli mali müşavir olmak isteyen herkesin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odasının yapacağı sınava katılmasını ve bu sınavda başarılı olmasını öngörmektedir.

3568 sayılı Kanun'da 5786 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki düzenlemeye göre, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve meslekî yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile belirli alanlarda öğretim üyesi veya görevlisi olarak görev yapanlar herhangi bir sınava tabi tutulmadan yeminli mali müşavir olabilirken, getirilen yeni kural, yeminli mali müşavir olabilmek için herhangi bir istisna öngörmeden, herkesin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yapılacak sınava girmelerini ve bu sınavda başarılı olmalarını şart koşmaktadır.

3568 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde konu ile ilgili olarak “*meslek mensuplarının uluslar arası kabul edilebilirlik konusunda yaşadıkları sorunların aşılması ve meslek mensuplarının kalitesinin ve standartlarının yükseltilmesi amacıyla, “serbest muhasebeci mali müşavir” ve “yeminli mali müşavir” olmak için bazı meslek gruplarına daha önce getirilmiş olan sınav muafiyeti kaldırılarak, prensip olarak bu unvanların sınavla kazanılması esası getirilmektedir*” ifadeleri yer almaktadır.

Kanunların, kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi ve kazanılmış hakları ihlal etmemesi Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden birisi olup hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucudur. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar ise bu nitelikte değildir. Kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemez.

3568 sayılı Kanun'un Geçici 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş ve 10 yıllık süreyi tamamlamış olanlar için yeminli mali müşavirlik sınav şartı aranmamakta ve bu kişilerin kazanılmış hakları korunmaktadır. Vergi inceleme yetkisini almış olmakla birlikte mesleğinde 10 yılını doldurmamış olanlar için ise kazanılmış herhangi bir haktan söz edilemeyeceğinden kural hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle iptal isteminin reddi gerekir.





C- 3568 sayılı Kanun'un Değiştirilen 10. Maddesinin Birinci Fıkrasının İkinci Cümlesinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, sınavın adil ve tarafsız yapılmasını sağlayacak tedbirler konusunda bir belirleme yapılmadığı, Maliye Bakanlığına keyfi uygulamalara yol açabilecek şekilde sınırsız bir yetki verildiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2. ve 7. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kural, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yeminli malî müşavirlik sınavının tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için Maliye Bakanlığına gerekli tedbirleri alma konusunda yetki vermektedir.

3568 sayılı Kanun'un 10. maddesinin dördüncü fıkrasına göre ise sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlik tarafından çıkarılacak yönetmelik ile belirlenecektir. Bu durumda, yeminli mali müşavirlik sınavı konusundaki mevzuatın 3568 sayılı Kanun'da yer alan kurallar ile Birlik tarafından çıkarılacak yönetmelikten oluştuğu anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 7. maddesine göre, yasama yetkisi, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez. Yasama organı, başka bir organa yasa kurallarını değiştirme ya da kaldırma yetkisi veremez.

Anayasa'da kanun ile düzenlenmesi öngörülen konularda, yürütme organına, genel, sınırsız, esasları ve çerçevesi belirsiz bir düzenleme yetkisi verilemez. Yürütmeye devredilen yetkinin Anayasa'ya uygun olabilmesi için, yasada temel hükümlerin ya da temel esasların belirlenmesi gerekir. Ancak uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konuların düzenlenmesi yürütme organına bırakılabilir. Kuşkusuz yürütme organının yasayla yetkili kılınmış olması, yasayla düzenleme anlamına gelmez.

İptal davasına konu olan yasa kuralı ile Maliye Bakanlığına aslında herhangi bir konuda düzenleme yapma yetkisi tanınmamakta, sadece yeminli mali müşavirlik sınavının adil, tarafsız ve mevzuata uygun bir biçimde yapılması için gerekli tedbirleri alma yetkisi verilmektedir.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 7. maddesine aykırı değildir, iptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 2. maddesi ile ilgisi görülmemiştir

Ç- 3568 Sayılı Kanun'un Değiştirilen 10. Maddesinin Son Fıkrasının İncelenmesi

Dava dilekçesinde ve başvuru kararında, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav komisyonunun başkan dahil yedi üyesinin dördünün doğrudan, üçünün ise dolaylı olarak Maliye Bakanı tarafından seçileceği, sınavların yargıya götürülmesi halinde, Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanının sınav komisyonunda yer alması dahi üç kişilik bilirkişi heyetinde bulunmasının öngörülmüş olmasının bilirkişilerin tarafsız olma nitelikleriyle bağdaşmayacağı, bilirkişinin tarafsız bir konumda bulunması ve tarafsız bir tutum içinde görüş bildirmesinin gerektiği, Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devletinin, Anayasa'nın açık hükümlerinden önce, hukukun bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uygun olması gerektiğinin belirtildiği, kanunen belirlenmiş kişilerin mevcudiyeti halinde, hakim bilirkişiyi iptali istenen kuralda olduğu üzere kanunun belirlediği kişiler arasından seçmek zorunda olduğu,





bu kişilerin verdikleri raporlara itiraz edilmesi halinde de yeni bilirkişi kuruluna gidilmesinde bilirkişi kurulu, yine kanunen belirlenmiş bu kişilerden oluşacağı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 9., 13., 36. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda yeminli mali müşavirlik sınavlarına karşı dava açılması ve bilirkişi incelemesi yapılması halinde, oluşturulacak üç kişilik bilirkişi heyetinin hangi kaynaklardan seçileceği düzenlenmiştir. Buna göre bilirkişilerden biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanları, biri alanında uzman meslek mensupları, biri ise dava konusu sınav alanında uzman öğretim üyeleri arasından tayin edilecektir.

Bilirkişilik müessesesi için genel kural olan 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 276. maddesine göre, bilirkişi bir, iki veya üç kişiden oluşabilmekte iken, iptal davasına konu olan kurala göre, üç kişiden oluşan bir bilirkişi heyeti oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir. Öte yandan, 1086 sayılı Yasa'da kimlerin bilirkişi olarak seçilebileceği ile ilgili olarak herhangi bir kural bulunmamakta iken, iptal davasına konu olan kuralla yeminli mali müşavir sınavlarının dava konusu edilmesi halinde, kimlerin bilirkişi olarak seçilebileceği sayılmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık devlettir.

Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak adil yargılanma hakkına sahip olduğu, 138. maddesinde de mahkemelerin bağımsızlığı ve hiçbir organ ya da kişinin yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere emir ve talimat veremeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dava konusu kuralda, sınavla ilgili dava açılması halinde oluşturulacak bilirkişi heyetinin hangi kaynaklardan ve uzmanlık alanlarından seçileceği düzenlenmiştir. Buna göre, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, bilirkişi heyetinde bir merkezi denetim elemanı, bir meslek mensubu ve bir öğretim üyesi yer alacaktır. Davaya bakan mahkemenin bu kaynaklardan olmak koşuluyla uygun gördüğü kişileri bilirkişi atamasının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Hangi niteliklere sahip olan kişilerin bilirkişi olarak atanabileceğini düzenlemek yasama organının takdir yetkisi içindedir.

Öte yandan, dava konusu yapılacak yeminli mali müşavirlik sınavının Birlik tarafından düzenlendiği ve sınava giren kişiler göz önünde bulundurulduğunda, Maliye Bakanlığı'nın ihtilaf konusu davanın doğrudan tarafı olması söz konusu değildir.

Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2., 36. ve 138. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

İptali istenen kuralın Anayasa'nın 9. ve 13. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.

D- 3568 Sayılı Kanun'un Değiştirilen 22. Maddesinin Birinci Fıkrasının Son Cümlesinin ve Değiştirilen 35. Maddesinin Birinci Fıkrasının Son Cümlesinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, iptali istenilen kurallarda öngörülen Odalarda ve Birlikte üst üste iki seçim döneminde iki defa başkanlığa seçilmiş olanların, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemeyeceklerine ilişkin yasağın geçmiş dönemlerde yapılan görevleri içermediği belirtilmediğinden geçmişe yürürlü olarak çıkarıldığı bu nedenle anılan kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden





kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı belirtilerek, kuralların Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu 22. maddenin birinci fıkrasının son cümlesi ile "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları"nda, 35. maddenin birinci fıkrasının son cümlesi ile de "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği"nde üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanların, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Kanunların, aksine bir düzenleme içermedikleri sürece yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylar bakımından geçerli olacakları hukukun genel ilkelerindedir. Dava konusu kurallar da aksine bir hüküm olmadığı sürece yürürlük tarihinden sonraki olaylar bakımından uygulanacaklardır. İptali istenen kuralların ne zaman uygulanacağına ilişkin olarak 5786 sayılı Kanunla 3568 sayılı Kanuna eklenen Geçici 10. maddede bir düzenleme yer almaktadır. Dava dilekçelerinde ileri sürülen iptal gerekçeleri dava konusu 22. ve 35. maddelerde öngörülen düzenlemelerin içeriğine ilişkin değil, bunların ne zaman yürürlüğe gireceğini düzenleyen Geçici 10. maddeye ilişkindir. Söz konusu Geçici 10. maddenin Anayasa'ya uygunluğu ayrıca incelenecektir.

Anayasa'nın 135. maddesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlarının maddede belirtilen amaçlar doğrultusunda kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunla gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında gizli oyla seçilen kamu tüzelkişileri olduğu belirtilmiştir. Bu düzenleme uyarınca, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin yönetim organlarının seçim usullerinin kanunla belirleneceği açıktır. Demokratik ilkeler çerçevesinde seçimlerde uyulacak kuralların belirlenmesi kanun koyucunun takdir yetkisi içindedir. Üst üste iki dönem başkanlık yapanların iki dönem yönetim kurulu üyesi seçilmesinin yasaklanmasında Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Bu görüşe Serruh KALELİ, Fulya KANTARCIOĞLU ve Mehmet ERTEN katılmamışlardır.

Konunun Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

E- 3568 Sayılı Kanun'un 40. Maddesine Sekizinci Fıkradan Sonra Gelmek Üzere Eklenen Dokuzuncu Fıkrasının İlk Dört Cümlesinin ve Onuncu Fıkrasının İncelenmesi

Dava dilekçesinde, meslek kuruluşlarının, Türkiye'de sivil toplumun gelişmesinde önemli rol oynayan kuruluşlar olduğu, gerek ülke çıkarları gerek mesleki sorunlara yaklaşım konusunda siyasi erkten bağımsız özerk kararlar alabilen, önermelerde bulunan ve çözümler üreten bir yapıya sahip oldukları, bu yapının korunabilmesi için meslek kuruluşlarının karar ve yönetim organlarının oluşumunda istikrarın sağlanmasının esas olduğu, nispi temsil sistemi ile oluşan organların başarılı çalışmalar yapabilmesi, uyumlu çalışma ortamını oluşturabilmesinin son derece güç olduğu, bu nedenle kamu yararına dayanmadığı belirtilerek kuralların, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kurallar hem odaların hem de Birliğin organlarının üyelerinin seçimi ile ilgili düzenlemeler içermektedir. Kanunda seçimlerle ilgili olarak bu değişiklik





yapılmadan önce odaların ve Birlik organlarının seçimlerinde bireysel adaylık ve basit çoğunluk sistemi öngörülmüştür. Adayların aldıkları oy sayısına göre en çok oy alandan başlanmak üzere asıl ve yedek üye olarak seçilmesi, oyların eşitliği halinde kura çekilmesi hükme bağlanmıştır. Dava konusu düzenleme ile oda ve birlik organlarında görev yapacak üyelerin seçim sistemi tamamen değiştirilerek gruplar halinde seçime katılıma olanak tanınmış ve nispi temsil sistemi getirilmiştir.

Bu değişikliğin gerekçesi “*Oda ve Birlik organlarının seçim esaslarına ilişkin yapılan değişikliklerle, demokrasinin gereği olan temsilde adaletin sağlanmasına ve katılımcı yönetimlerin oluşmasına yönelik düzenlemeler yapılmakta, seçime iştirak eden grupların ve bağımsız üyelerin aldıkları oy oranında kurullarda üyelik ve birlik temsilcisi çıkarmalarına imkân sağlanmaktadır. Böylece, demokratik olmayan mevcut çoğunluk sistemi uygulamasının sakıncaları giderilmektedir.*” şeklinde açıklanmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan demokratik devlet ilkesinin en önemli unsuru çoğulculuk ve yönetilenlerin yönetime dengeli bir biçimde katılımının sağlanmasıdır. Bu durum ülke düzeyinde yapılan genel ve yerel seçimlerde geçerli olduğu gibi, herhangi bir meslek örgütüne üye olanların çıkarlarını sağlamak ve mesleğin gelişmesine katkıda bulunmayı amaçlayan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları için de geçerlidir.

Yasakoyucu, seçimler konusundaki anayasal ilkelere uymak koşuluyla, uygun gördüğü sistemi belirleyebilir. Demokratik seçimin en önemli niteliği, adil bir katılım ilkesine dayalı serbest, eşit ve genel oy esasını içermesidir. Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odalarının seçiminde getirilen yeni sistem azınlıkta kalanların da yönetim, disiplin ve denetim kurullarında temsil edilebilmelerine olanak sağlama amacıyla getirildiği anlaşıldığından kurulların, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğundan söz edilemez.

Açıklanan nedenlerle, iptal isteminin reddi gerekir.

F- 3568 Sayılı Kanun'un 35. Maddesinin Değiştirilen Üçüncü Fıkrasındaki “en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar” İbaresinin İncelenmesi

Dava dilekçesinde, Birlik yönetim kurulu üyeliği için üç yıllık mesleki kıdem öngörülürken iptali istenen kural ile Birlik başkanlığı için beş yıllık kıdem koşulu getirildiği, Birlik başkanının Birlik yönetim kurulu üyelerinin kendi arasında yaptığı bir seçim sonucunda belirlendiği, Birlik Yönetim Kuruluna seçilen üyelerin tamamının üç veya dört yıllık bir kıdeme sahip üyeler arasından seçilmiş olduğu bir durumun ortaya çıkması halinde birlik başkanının seçilemeyeceği, Birlik Başkanının seçilememesi gibi olasılıklara açık bir düzenlemenin hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı, üç yıllık bir kıdeme sahip olan Birlik Yönetim Kurulu üyelerinin aynı statü içinde oldukları halde, Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilememelerinin “Kanun önünde eşitlik” ilkesine de aykırı olduğu belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Birlik Yönetim Kurulu'nun düzenlendiği 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrasında, Birlik Yönetim Kurulu üyelerinin, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemi bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından seçileceği, iptal konusu kuralın yer aldığı üçüncü fıkrasında ise Yönetim Kurulunun kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçeceği, Yönetim Kurulu Başkanının en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar arasından seçileceği kurala bağlanmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinde 5786 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki kuralda yönetim kurulu başkanlığına seçilebilmek için belli bir süre yeminli mali müşavirlik yapma koşulu öngörülmemiştir.





Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.

Belli görevler için bazı niteliklere sahip olma gerekliliği başta Anayasa olmak üzere birçok düzenlemede yer almaktadır. Çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında belli görevlere atanabilmek için görevin niteliğine göre belli bir kıdem koşulunun aranması yasakoyucunun takdir yetkisi içindedir.

Öte yandan, meslekte beş yılını doldurmuş olanların seçilebileceği başkanlık görevi ile üç yılını doldurmuş olanların seçilebileceği yönetim kurulu üyeliği görevlerinin özellikleri aynı olmadığından Anayasa'nın 10. maddesine de aykırılıktan söz edilemez.

Açıklanan nedenlerle, iptal isteminin reddi gerekir.

Konunun Anayasa'nın 2. ve 11. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir.

G- 3568 Sayılı Kanun'a Geçici 8. Maddeden Sonra Gelmek Üzere Eklenen Geçici 9. Maddenin İncelenmesi

a- Maddenin Birinci Fıkrasının (b) Bendinin (Kanunları Uyarınca Vergi İnceleme Yetkisini Almış Ve Mesleki Yeterlilik Sınavını Vermiş Ancak Yasada Öngörülen 10 Yıllık Süreyi Doldurmamış Olanlar Yönünden)İncelenmesi

Dava dilekçesinde, kamu hizmetinde 10 yıllık süreyi doldurmamış olanların kanundan kaynaklanan haklı beklentilerinin ve mevcut statülerinden kaynaklanan kazanımlarının, yapılan kanun değişikliği ile ortadan kaldırdığı belirtilerek hukuk güvenliği ilkesini ihlal eden kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İptali istenilen kural Kanun'un değiştirilen 9. maddesinin son fıkrasına ilişkin belirtilen gerekçelerle Anayasa'ya aykırı görülmemiştir. İptal isteminin reddi gerekir.

b- Maddenin Son Fıkrasının İncelenmesi

Dava dilekçesinde iptali istenen kuralın, Maliye Bakanlığınca yapılması öngörülen özel yeminli mali müşavirlik sınavının usul ve esaslarını belirlemeyerek idareye bıraktığı ve bu niteliğiyle hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 7. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Değişik 3568 sayılı Kanun'a göre yeminli mali müşavirlik sınavı kural olarak TÜRMOB tarafından yapılacaktır. Dava konusu kural ise 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi inceleme yetkisini almış, ancak 10 yıllık süreyi doldurmamış olanların yeminli mali müşavir olabilmeleri için Maliye Bakanlığı'nın sınav yapmasını öngörmektedir.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 43. maddesine göre, ilgisi nedeniyle iptali istenen kural Anayasa'nın 135. maddesi yönünden de incelenmiştir.





Anayasa'nın 135. maddesinin beşinci fıkrasında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerinde Devletin idari ve mali denetimine ilişkin kuralların kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Genel olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerindeki Devlet denetiminin bir vesayet yetkisi olduğu kabul edilmektedir. Ancak, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında uygulanması gereken vesayet, Anayasa'nın 127. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen vesayet yetkisinden farklıdır. Bu maddede vesayet yetkisinin hangi koşullarda kullanılabilmesi açıklanmakta olup, bu koşullar, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması olarak sayılmaktadır. Buna karşın, Anayasa'nın 135. maddesinin beşinci fıkrasında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerinde Devletin "idari ve mali denetiminden" söz edilmektedir. Bu durumda, merkezi idarenin, kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşu olan TÜRMOB'un yerine geçerek, vergi inceleme yetkisini almış ancak 10 yıllık süreyi tamamlamamış olan kişiler için yeminli mali müşavirlik sınavı yapması, idari ve mali denetim kapsamına girmemektedir. Bu durum, denetimin ötesinde, merkezi idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun yerine geçerek faaliyet göstermesi anlamına gelmektedir. Bu nedenlerle bazı kişilerin gireceği yeminli mali müşavirlik sınavının idari ve mali denetim yetkisini aşacak biçimde merkezi idare içerisinde yer alan Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasa'nın 135. maddesine aykırı düşer.

Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'ya aykırıdır, iptali gerekir.

Kural, Anayasa'nın 135. maddesine aykırı bulunarak iptal edildiğinden Anayasa'nın 2., 7. ve 11. maddeleri yönünden ayrıca inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

H- 3568 Sayılı Kanun'a Eklenen Geçici 10. Maddenin Birinci Fıkrasının İncelenmesi

Dava dilekçesinde iptali istenen kuralın geçmişe etkili olarak çıkarıldığı bu nedenle bireylerin kazanılmış haklarını ihlal ettiği ve hukuki güvenlik ilkesini ortadan kaldırdığı belirtilerek Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İptali istenen kural ile 3568 sayılı Kanun'un 22. ve 35. maddelerinde 5786 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle getirilen üst üste iki seçim döneminde iki defa oda veya Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanların, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilemeyeceklerine ilişkin hükümlerin 1.4.2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez unsurlarından birisi kanunların hukuk güvenliğini sağlaması, bu doğrultuda geleceğe yönelik, öngörülebilir kurallar içermesi gerekliliğidir. Bu nedenle, hukuk devletinde güven ve istikrarın korunabilmesi için kural olarak kanunlar, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki olaylara uygulanırlar. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, kanunlar kamu yararı ve kamu düzeninin gereği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

3568 sayılı Kanun'da değişiklikler öngören 5786 sayılı Kanun 26.7.2008 günü Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Oysa dava konusu Geçici 10. maddede belli koşullarda seçimlerde aday olma yasağı öngören yeni kuralların 1 Nisan 2008 tarihinden sonra yapılan





seçimlerden itibaren uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla yaklaşık olarak dört aylık geriye doğru uygulanma söz konusudur. Kişilerin seçilerek, koşulları kanunla belirlenmiş bir göreve getirildikten sonra geriye dönük düzenlemelerle haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

VI- İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Kanun, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi İptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez*” denilmekte, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır.

3568 sayılı Yasa'nın değiştirilen 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” bölümünün iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuki boşluk kamu düzenini bozucu nitelikte görüldüğünden Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

VII- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

10.07.2008 günlü, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un:

A- 2. maddesiyle, 1.6.1989 günlü, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının değiştirilen (d) bendinde yer alan “... milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, ...” ibaresinin iptaline ilişkin hükmün süre verilerek yürürlüğe girmesinin ertelenmesi nedeniyle bu ibarenin YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN REDDİNE,

B- 20. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'a Geçici 8. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen;

1- Geçici 9. maddenin son fıkrasına,

2- Geçici 10. maddenin birinci fıkrasına,

ilişkin yürürlüğün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE,

C- 1- 5. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 9. maddesinin değiştirilen son fıkrası,

2- 6. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un değiştirilen 10. maddesinin, birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile son fıkrası,

3- 8. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi,

4- 12. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin değiştirilen birinci fıkrasının son cümlesi,

5- 15. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 40. maddesine sekizinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen dokuzuncu fıkranın birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü cümleleri ile onuncu fıkra,





6- 19. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasında yer alan "... en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar ..." ibaresi,

7- 20. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'a Geçici 8. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen Geçici 9. maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin, "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi doldurmamış olanlar" yönünden,

iptaline yönelik istemler, 18.5.2011 günlü, E. 2008/80, K. 2011/81 sayılı kararla reddedildiğinden, bu fıkra, bent, cümle ve ibarelere ilişkin YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN REDDİNE,

18.5.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

VIII- SONUÇ

10.07.2008 günlü, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un:

A- 1- 2. maddesiyle, 1.6.1989 günlü, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının değiştirilen (d) bendinde yer alan "... milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Osman Alifeyyaz PAKSÜT ile Celal Mümtaz AKINCI'nın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2- 5. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 9. maddesinin değiştirilen son fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

3- 6. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un değiştirilen 10. maddesinin, birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile son fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

4- 8. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Serruh KALELİ, Fulya KANTARCIOĞLU ile Mehmet ERTEN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

5- 12. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin değiştirilen birinci fıkrasının son cümlesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, Serruh KALELİ, Fulya KANTARCIOĞLU ile Mehmet ERTEN'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

6- 15. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 40. maddesine sekizinci fıkradan sonra gelmek üzere eklenen dokuzuncu fıkranın birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü cümleleri ile onuncu fıkranın Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

7- 19. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin değiştirilen üçüncü fıkrasında yer alan "... en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

8- 20. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun'a Geçici 8. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen;

a- Geçici 9. maddenin,





aa- Birinci fıkrasının (b) bendinin, “Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi doldurmamış olanlar” yönünden Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE,

bb- Son fıkrasının Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

b- Geçici 10. maddenin birinci fıkrasının Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

B- 2. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının değiştirilen (d) bendinde yer alan “... milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, ...” ibaresinin iptal edilmesi nedeniyle, Anayasa’nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMÎ GAZETE’DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK BİR YIL SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE, OYBİRLİĞİYLE,

18.5.2011 gününde karar verildi.

Başkan Haşim KILIÇ	Başkanvekili Osman Alifeyyaz PAKSÜT	Başkanvekili Serruh KALELİ
Üye Fulya KANTARCIOĞLU	Üye Ahmet AKYALÇIN	Üye Mehmet ERTEN
Üye Fettah OTO	Üye Serdar ÖZGÜLDÜR	Üye Zehra Ayla PERKTAŞ
Üye Recep KÖMÜRCÜ	Üye Alparslan ALTAN	Üye Burhan ÜSTÜN
Üye Engin YILDIRIM	Üye Nuri NECİPOĞLU	Üye Hicabi DURSUN
Üye Celal Mümtaz AKINCI		Üye Erdal TERCAN

KARŞIOY YAZISI

3568 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine 5786 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk” suçlarından mahkumiyetin meslek mensubu olmaya engel teşkil edeceği öngörülmüştür.





Kanunla düzenlenen serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin güven, dikkat, dürüstlük ve emniyet gerektiren işlerden olduğu, milli savunmaya karşı suçların, devlet sırlarına karşı suçların ve casusluk suçlarının kasıt veya taksirle işlenmesinin meslekte gerekli vasıfların mevcudiyeti yönünden olumsuz değerlendirilmesinin yasakoyucunun takdir hakkı içinde kaldığı, bu suçlardan dolayı verilecek cezanın az veya çok oluşunun değil suçun niteliğinin esas alındığı, bunun kişilere ek cezalar verilmesi veya ferî ceza tertibi anlamına gelmediği, bu suçları işlemiş olanların meslekten yasaklanmasının değil mesleğe ehil olmadıklarının kabul edildiği, kuralın bu mesleklerin kamu düzeni gereklerine uygun olarak ve saygınlık içinde yürütülmesini sağlamaya yönelik olduğu, bu nedenle mesleğe esasen uygun görülmeyen kişilerin mesleği yapmalarına engelin sürekli olduğu, aldıkları cezalara göre süre itibarıyla kademeli bir düzenleme öngörülmesinin amaca elverişli olmayacağı açıktır.

Kural bu nedenlerle Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereklerine aykırı olmadığı gibi, meslekten yasaklanan kişiler aldıkları eğitim ve becerilerine uygun başka işler de yapabileceklerinden, Anayasa'nın 49. maddesinde yer alan çalışma hakkının ölçüsüz bir kısıtlamasından da söz edilemez.

Başkanvekili
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

KARŞI OY

3568 sayılı Yasa'nın değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrası son tümcesi ile 35. maddesinin birinci fıkrası son tümceleri odalarda ve birlik yönetim kurulu başkanlık seçimlerinde iki defa başkanlığa seçilmiş olanların, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe bir daha yönetim kurulu üyeliğine seçilemeyeceğini ifade etmektedir.

İptali istenen kuralın benzeri mahkememizin 2005/78 E., 2005/59 K. sayılı kararı ile denetlenmiş ve Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilirken kuralın getirdiği sınırlamanın ayrıca sosyal eşitliği zedelediği, seçenin kanaatinin serbestçe oluşmasını da engellediği gibi nedenler ile farklı gerekçelerle karara katılmış idi.

İptali istenen kural, yasalaşmadan önce henüz tasarı halinde iken, Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarihten sonraki seçimler için uygulanacak olması düşünülmüş ise de, yasanın TBMM görüşmelerinde verilen bir önerge ile kuralın 01.04.2008 tarihinden sonra yapılan seçimler için uygulanacağını kabul edildiği ve böylece bu tarihten önce bu kuralı bilmeksizin seçilmiş olanlar yönünden yeni seçim dönemleri için bir sınırlama getirdiği görülmektedir.

Seçilmişler yönünden öngörülmemiş gelecek için getirilmiş bu engelleme adil düzen duygusu, hukuk güvenliği, yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapan kurallar içermesi gerekliliği, zorunluluklar hariç yasaların geçmişe yürümemesi gibi temel hukuk devleti ilkelerine aykırılıklar içermektedir.

Ayrıca, sosyal hukuk devletinin bireyin gelişimine katkısının zorunlu olduğu, birey çıkarı ile toplumsal yararı dengeleme adına özgürlüklere müdahil oluna bilirse de kuralda seçilmişlerin yeniden seçilememesi yönünde inandırıcı kamusal korunan bir değer bulunduğu anlaşılmadığından sınırlamanın ölçülü ve adil olduğu söylenemeyecektir. Kaldı ki Anayasa'nın 135. maddesinde yöneticilere seçilme yönünden getirilmiş bir sınırlama alanı da bulunmamaktadır.





Seçme ve seçilme hakkına getirilen bu sınırlama ile seçilememe yasağı var oldukça seçen yönünden, seçme iradesine kural ile getirilen bu müdahalenin demokratik bir hukuk devletinde anayasal dayanağı bulunmamaktadır. Anılan gerekçeler ile çoğunluk görüşüne katılmamıştır.

Başkanvekili
Serruh KALELİ

KARŞIOY GEREKÇESİ

3568 sayılı Yasa'nın 10.7.2008 günlü 5786 sayılı Yasa'nın 8. maddesi ile değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasının son tümcesinde, "Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler"; aynı Yasa'nın 35. maddesinin 5786 sayılı Yasa'nın 12. maddesi ile değiştirilen birinci fıkrasının son tümcesinde de "Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler". denilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin 30.9.2005 günlü, E:2005/78, K:2005/59 sayılı Kararına ilişkin farklı gerekçede de belirtildiği gibi, Anayasa'nın 135. maddesinin birinci fıkrasında, "Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişileridir." denilerek, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kuruluş ve işleyişlerinin demokratik esaslara uygun olması amaçlanmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Demokratik devlet ilkesinin olmazsa olmaz koşulu hiç kuşkusuz, serbest, eşit, gizli oy esasına göre katılımı gerçekleştiren ve yargı yönetim ve denetimi altında yapılan seçimlerdir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının organlarının kendi üyeleri tarafından seçilmelerinin öngörülmesinin, üyeler yönünden seçme, adaylar yönünden ise seçilme hakkının kullanılması sonucunu doğurduğu açıktır.

Dava konusu kurullarla odalarda, Yönetim Kurulu Başkanlığına ve Birlikte de Birlik Yönetim Kurulu Başkanlığına üst üste iki seçim döneminde iki defa seçilmiş olanların aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilmeleri engellenmektedir. Bu kurullarla seçme ve seçilme hakkı yönünden getirilen sınırlama, Demokrasi anlayışı ile bağdaşmadığı gibi, Anayasal dayanaktan da yoksun bulunmaktadır. Uygulamada görülen bir olumsuzluğun demokratik işleyişe müdahale nedeni sayılmasının, giderek daha büyük sınırlamalara yol açma tehlikesi göz ardı edilemez. Demokratik hukuk devleti esasını benimseyen Anayasa kamu yararı veya benzer bir gerekçe ile de olsa bu tür müdahalelere izin vermemektedir.

Öte yandan, Anayasa'nın 135. maddesinin ilk fıkrasında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının organlarının, kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında gizli oyla seçileceği öngörülerek, bu konuda yasa koyucuya düzenleme yetkisi verilmiş ise





de, bu yetki yalnız seçim usullerinin belirlenmesiyle sınırlıdır. Seçme ve seçilme hakkının kullanılmasına getirilen engellemelerin bu kapsamda olmadığı açıktır. Anayasa'nın 6. maddesine göre, hiç kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamayacağından, yasa koyucunun Anayasa'da sınırlama nedenleri gösterilmemiş demokratik hakların, kullanılmasını engelleyecek düzenlemeler yapması olanaklı değildir.

Açıklanan nedenlerle belirtilen kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu ve iptali gerektiği düşüncesiyle çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye

Fulya KANTARCIOĞLU

KARŞI OY VE EK GEREKÇE

5786 sayılı Kanun'un;

1- 8. maddesiyle değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 22. maddesinin birinci fıkrasının **“Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler”** biçimindeki son cümlesinin,

2- 12. maddesiyle değiştirilen 3568 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrasının **“Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler”** biçimindeki son cümlesinin,

3- 20. maddesiyle eklenen 3568 sayılı Kanun'un GEÇİCİ MADDE 10. birinci fıkrasının **“1/4/2008 tarihinden sonra yapılan seçimlerden itibaren üst üste iki seçim döneminde iki defa oda veya Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilemezler”** hükmünün,

Anayasa Mahkemesi'nin 30.09.2005 günlü, E.2005/78, K.2005/59 sayılı Resmî Gazete'nin 21.07.2006 günlü, 26235 sayılı baskısında yayımlanan Karar'ının “Değişik gerekçe” bölümünde Anayasa'ya aykırılık nedeni olarak belirttiğim gerekçeyle söz konusu kurallar Anayasa'nın 13. ve 67. maddelerine aykırıdır.

Bu nedenle 3568 sayılı Kanun'un 22. ve 35. maddelerinin son cümlelerinin iptallerine,

GEÇİCİ 10. maddesinin birinci fıkrasının iptal gerekçesine ise bu gerekçenin de eklenerek iptaline,

Karar verilmesi gerektiğinden, çoğunluk görüşüne katılmadım.

Üye

Mehmet ERTEN

DEĞİŞİK EK GEREKÇE

İptal istemine konu 3568 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (d) bendi ile serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerini icra etmeye engel birtakım suçlardan dolayı mahkûmiyet halleri sayılırken, **“milli savunmaya karşı suçlar devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk”** suçları da bu cümleden olmak üzere ifade edilmiştir. Anılan meslekleri icra edenlerin oluşturduğu birliğin (TÜRMOB) Anayasa'nın 135. maddesinde ifadesini bulan “kamu kurumu





niteliğindeki meslek kuruluşu” olduğu izahtan varestedir. Dolayısıyla, yasakoyucunun bu mesleği icra edecekler yönünden birtakım kısıtlayıcı hükümler koyması, sahip olduğu takdir yetkisinin doğal sonucudur. Ne var ki yasakoyucunun bu yetkisini kullanırken Anayasa’nın 135. maddesi çerçevesi içinde kalması da zaruridir. Anılan maddede, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlarının “...meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere...” kanunla kurulan kamu tüzelkişilikleri olduğu ifade edilmektedir. İptal istemine konu suçların Anayasa’nın 135. maddesinde işaret edilen kriterlerle uyum sağlamadığı, bir mesleği ifadan men gibi çok ağır bir hak yoksunluğu sonucunu doğuran kuralın ölçüsüz olması itibarıyla Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı, dolayısıyla kuralın bu ek gerekçe ile de iptali gerektiği kanısındayım.

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

KARŞIOY YAZISI

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin mali tablolarını ve beyannamelerinin mevzuata uygun olup olmadığını onaylarken, vergi inceleme yetkisi almış olanlar gerçek ve tüzel kişilerin hesaplarını denetleyebilmekte, ödenecek vergi veya benzeri mali yükümlülükler ortaya çıkması durumunda vergi tarh edilmesini veya vergi cezası kesilmesini talep edebilmektedirler. Özetle yeminli mali müşavirlerin görevi “ONAYLAMA”, vergi inceleme yetkisi almış olanların görevi ise “DENETİMDİR”.

Yeminli mali müşavirler, kamu hizmeti gören, kendi nam ve hesabına çalışan kişiler olup, Anayasa’nın 135. maddesinde ifade olunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına mensupturlar. Anayasa’nın 135. maddesinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları; “... meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde DÜRÜSTLÜĞÜ ve GÜVENİ hakim kılmak üzere meslek DİSİPLİNİ ve AHLAKINI korumak maksadı ile kanunla kurulan... tüzelkişilik olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamadan hareket edildiğinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu mensubu Yeminli Mali Müşavirlerin DÜRÜST, GÜVENİLİR ve MESLEK DİSİPLİNİ ve AHLAKINI korumakla yükümlü kişiler olması gerektiği açıktır. Kanunkoyucu bu yüzden bu meslek mensuplarının milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk suçlarından mahkum olmamasını şart koşmuştur. Milli Savunmaya, devlet sırlarına karşı suçlar ile casusluk suçları alelade ve basit suçlar olmadığından bu suçları taksirli olarak dahi işlenmiş olanların Yeminli Mali Müşavir olamamaları kuralı Yasakoyucunun bu mesleğe verdiği önemin, duyulması gereken güvenin bir sonucudur. Meslek Mensubu olabilmenin genel şartlarının sayıldığı 5786 sayılı Kanun’un 4. maddesi (d) bendinde yer alan hususlar belirtilen gerekçelerle Yasakoyucunun takdirinde olan kurallar olup, kuralda Anayasa’ya aykırılık bulunmadığı kanaatinde olduğumdan aksi yöndeki çoğunluk görüşüne katılmıyorum.

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

