

"...

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' Tümcesinin 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 bağıının 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 yönleltmeyi 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 yükümlülöklere de Anayasal bir üstönlük tanındığının öne sürölmesine yol açmış ve bu üstönlük, 'ahde vefa' ilkesinin bir gereğı olarak tanımlanmıştır. Diğer yandan Anayasanın 90 ıncı maddesinde yapılan son değışiklikte, temel hak ve özgürlöklere 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 öngörölen 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 değışik 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

madde'sinde; 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 bağlanmıştı. 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 ile 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 uyumsuzlukları 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 tanındığı 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 kullanırken, 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 edilebildiği 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 yadsınamaz.

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 kapsaması 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 tutabilecektir. (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 taşımali 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 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 devletin 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 yürümesi 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 Kanunun 15 inci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanunun 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 oluşturalacakları 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, göreceli 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 olmadığına bir göstergesidir. Çünkü bir ülkedeki seçimin demokratik olarak kabul edilebilmesi için o seçimin bazı evrensel koşulları taşıması, bu bağlamda da seçmenin iradesinin sandığa aynen yansıtılması 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 Kanunun 15 inci Maddesi ile 3568 Sayılı Kanunun 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 hkmet istikrarsızlıklarını kolaylaştıran bir sistemdir. Çoğunluk sağlamak zor olduğundan; kuvvetli ve tek partiye dayanan hkmetler kurulması da güçleşir. Seçilenler genellikle tabandan ve seçmenden uzaklaşır. Hkmet buhranlarına ve istikrarsız iktidarlara çok rastlanır. Devlet idaresi ve bürokrasi, koalisyon hkmetleri ve iktidarların parçalanmasından çok zarar görür. Türkiye bilhassa 1973 ' 1980 devrinde bu sıkıntıları yaşamıştır.

Meslek kuruluşları ve st kuruluşları Anayasanın 135 inci maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

'Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve st kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslek faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi yeleri 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 niha 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 yansımasını sağlayacak yöntemleri içeren sistemlerin en uygununu, en doyurucusunu, başka bir anlatımla hiçbir yakınmaya yol amayanını 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 doldurduklarında YMM unvanını hak edeceklerdi. Kamu hizmetinde 10 yıllık süreyi doldurmamış 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 bağdaştırılamaz.

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 sağlanamadığı 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 anlaşılabacağı 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 öngörülmüş olması, bilirkişilerin 'tarafsız olma' nitelikleriyle bağdaşmayan bir durumdur.

Hukuki niteliği itibarıyla hakimın yardımcısı ve danışmanı konumunda bulunan bilirkişinin, kendisine başvurulmuş 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 sağlanamadığı 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, milli 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 Kanunun 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 kaldıracağı 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 kaldıracağı 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.

'''