

“Davacı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği vekili Av. ... tarafından, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Genel Kurulunca kabul edilen ve uygun görüş için Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilen Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik Taslağının 1, 3 ve 6. maddelerinin uygun görülmemesine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 19.12.2018 tarihli ve E.... sayılı işleminin iptali ile 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanır." cümlesinin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığına karşı açılan davada; davanın reddine ilişkin olarak Ankara 14. İdare Mahkemesince verilen 27/04/2023 gün ve E:..., K:... sayılı karara karşı davacı tarafından yapılan istinaf başvurusunda bulunulması üzerine açılan dosya incelenerek işin gereği görüldü;

Dosyanın incelenmesinden; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Genel Kurulunca kabul edilen ve uygun görüş için Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilen Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik Taslağının 1, 3 ve 6. maddelerinin uygun görülmemesine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 19.12.2018 tarihli ve E.... sayılı işleminin iptali istemiyle bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

İdare Mahkemesince, Mahkemenin E:... esasına kayıtlı dava dosyasında davacının 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanır." hükmünün iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulması istemi yönünden; anılan Kanun hükmünün Anayasa'nın 135. maddesine aykırı olduğu görüşüyle iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmasına karar verildiği, anılan başvuruya ilişkin Anayasa Mahkemesinin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren beş ay içerisinde Anayasa Mahkemesince bir karar verilmediği görüldüğünden işin esasına geçildiği belirtilmiş ise de 04/05/2023 tarih 32180 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 16/02/2023 gün E:... K:... sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla;

" itiraz yoluna başvuran Mahkeme, 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin 2. fıkrasının 2. cümlesinin iptalini talep etmiştir. Anılan fıkranın birinci cümlesinde; birinci fıkranın (a), (b), (c), (j), (k), (l) ve (m) bentlerinde belirtilen yönetmeliklerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğince birliğin kurulmasından itibaren bir yıl içinde hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır. İtiraz konusu kural ise bu yönetmeliklerin Bakanlığın görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanacağını öngörmektedir.

Bakılmakta olan davanın konusu ise görüş için Bakanlığa gönderilen yönetmelik taslağının bazı maddelerinin Bakanlıkça uygun görülmemesine yönelik işlemin iptali talebine ilişkindir. Bu itibarla kuralda yer alan "...Resmi Gazete'de yayımlanır." ibaresinin bakılmakta olan davada uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Anılan ibareye ilişkin başvurunun reddi gerekir.

Diğer yandan kuralın kalan kısmı söz konusu maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (j), (k), (l) ve (m) bentleri bakımından geçerlik ortak kural niteliğindedir. Bakılmakta olan davanın konusu ise (k) bendi uyarınca disipline ilişkin hususları düzenleyen yönetmelik maddeleridir. Bu itibarla kuralın kalan kısmının esasına ilişkin incelemenin bakılmakta olan davanın konusu gözetilerek (k) bendi yönünden yapılması gerekir.

Açıklanan nedenlerle 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesinin ikinci fıkrasının;

İkinci cümlesinde yer alan "...Resmi Gazete'de yayımlanır." ibaresinin itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkanı bulunmadığından bu ibareye ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

İkinci cümlesinin kalan kısmının esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin anılan maddenin birinci fıkrasının (k) bendi yönünden yapılmasına,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

İtiraz konusu kurala göre disiplinle ilgili hususlara ilişkin yönetmeliklerin Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girebilmesi için Bakanlığın uygun görüş vermesi gerekmektedir. Bakanlıkça uygun görüş verilmediği sürece bu yönetmeliklerin Resmi Gazete'de yayımlanamayacak, dolayısıyla yürürlüğe giremeyecek olması nedeniyle idareye tanınan uygun görüş bildirme yetkisi niteliği itibarıyla bir onama yetkisidir.

Bu durumda Bakanlık tarafından uygun görüş verilmediği takdirde meslek kuruluşu tarafından yönetmelik çıkarılamayacağı gözetildiğinden kanun koyucu tarafından seçilen vesayet aracının meslek kuruluşunun yönetmelik çıkarma yetkisini ve dolayısıyla özerkliğini anlamsız hale getirdiği anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 124. ve 135. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir." gerekçesiyle;

"01/06/1989 TARİHLİ VE 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra..." ibaresinin "anılan maddenin birinci fıkrasının (k) bendi" yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE " karar verilmiştir.

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesince söz konusu maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (j), (k), (l) ve (m) bentleri bakımından geçerlik ortak kural niteliğinde olduğu, bakılmakta olan davanın konusu ise (k) bendi uyarınca disipline ilişkin hususları düzenleyen yönetmelik maddeleri olduğu belirtilerek incelemenin bakılmakta olan davanın konusu gözetilerek (k) bendi yönünden yapıldığı ve bu bent yönünden karar verildiği görüldüğünden yönetmelik konularına göre ilgili bentler yönünden Anayasa Mahkemesine yeniden başvurulması gerekmektedir.

İdare Mahkemesince;

"1-Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 1. maddesi ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 22. maddesinin dokuzuncu fıkrasında yer alan "Grup olarak seçime girenlerin Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulları üyelikleri ile Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için asil ve yedek üye sayısı kadar aday göstermeleri gereklidir." cümlesinin; "Grup olarak seçime girenlerin Yönetim, Denetleme ve Disiplin Kurulları üyelikleri ile Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için asıl üye sayısı kadar aday göstermeleri zorunlu olup, birden fazla grubun seçime girdiği Yönetim Kurulu üye sayısı

yedi ve daha fazla olan Odalarda, grupların yedek üye göstermeleri ihtiyaridir." şeklinde değiştirilmiştir.

2-Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesi ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 40. maddesinin ikinci fıkrasına, "d) Meslek mensupları, mesleki unvanlarını kullanmak şartıyla, mesleğin konusuna giren işlerle ilgili alanlarda, ilgili kamu tüzel kişilerinden lisans ve ruhsat gibi belgeler ile iktisap ettikleri unvanlarından sadece birini kullanabilirler. Bu şekilde unvan kullanacak meslek mensuplarının, kullanacağı unvana ilişkin işi fiilen icra ediyor olması şarttır." bendi eklenmiştir.

3-Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 6. maddesi ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 51. maddesinin 11. fıkrasında yer alan "Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar." kuralında yer alan "10 günden az" ibaresi "15 günden az" olarak değiştirilmiştir." konulu yönetmelik değişikliğine ilişkin uygun görülmeyen hususlar esas yönünden incelenerek davanın reddine karar verilmiştir.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Mahalli idareler" başlıklı 127. maddesinin beşinci fıkrasında; "Merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir." kuralına, "Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları" başlıklı 135. maddesinde; "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 ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir. (...) Bu meslek kuruluşları üzerinde Devletin idari ve mali denetimine ilişkin kurallar kanunla düzenlenir." kuralına yer verilmiştir.

Yine Anayasa'nın "Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi" başlıklı 152. maddesinde; "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz." düzenlemesine yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Yönetmelikler" başlıklı 50. maddesinde; "Bu Kanunla ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenir.

a) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları.

b) 7 nci maddeye göre sınav için teşekkül ettirilecek komisyonun çalışma usulleri, sınav esasları, sınavın konuları, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışma şekli, süresi (staj) ile ilgili diğer hususlar.

c) Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerine dair işlemler.

d) Müracaat usulleri.

e) Ruhsat verilmesi ve unvanın kullanılması.

f) Üye kayıt defteri, meslek kütüğü ve meslek sicil numarası.

g) Üye aidatları.

h) Taşınmaz mallara sahip olma.

i) Müşavirlik ve muhasebecilik ücretinin esasları.

j) Meslek mensuplarınca tutulacak defter ve kayıtlar ile bunların bildirim mecburiyeti.

k) Disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar.

l) Oda ve birlik personelinin istihdamı ve özlük hakları ile ilgili hususlar.

m) Kanununun uygulaması ile ilgili diğer hususlar.

n) Değerlendirme ve sınav komisyonlarının çalışma usul ve esasları, bunların kimlerden oluşacağı, nerelerde ve ne zaman çalışmaya başlayacakları ve diğer hususlar.

a, b, c, j, k, l, m bentlerinde belirtilen yönetmelikler Odalar Birliğince birliğin kurulmasından itibaren bir yıl içinde hazırlanır. Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanır." düzenlemesi yer almaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin birinci fıkrasında hangi hususların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş, ikinci fıkrasının birinci cümlesinde anılan yönetmeliklerden bazılarının Odalar Birliğince birliğin kurulmasından itibaren bir yıl içinde hazırlanacağı ifade edilmiş, Anayasa aykırı olduğu iddia edilen ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde ise, bu yönetmeliklerin Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanacağı hükme bağlanmış, böylece anılan yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi Maliye Bakanlığının uygun görüşüne bağlanmıştır.

Uyuşmazlıkta, 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan Yönetmeliklerde bazı değişiklikler yapılması davacı Birlik Genel Kurulunca kabul edilmiş, söz konusu değişiklikler bakımından usul ve yetkide paralellik ilkesi uyarınca uygun görüş alınmak

amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmiş, adı geçen idarece yapılan değişikliklerin uygun görülmemesi üzerine bakılan dava açılmıştır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerindeki devlet denetiminin bir vesayet yetkisi olduğu genel olarak kabul edilmekle birlikte, bu kuruluşlar üzerinde uygulanması gereken vesayet, Anayasa'nın 127. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen vesayet yetkisinden farklıdır. Anayasa'nın 135. maddesinin beşinci fıkrasına göre merkezî idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerindeki vesayet yetkisi kanunla düzenlenmeli ve bu vesayet yetkisi idari ve mali denetim kapsamındaki konular ile sınırlı olmalıdır. Bu konuda takdir yetkisi anayasal ilkelere aykırı olmamak koşuluyla kanun koyucuya aittir.

Anayasa'nın 135. maddesinde meslek kuruluşlarının karar ve yönetim organlarının seçimle göreve gelmesinin öngörülmesi ve sorumlu organlarının görevlerine yargı kararıyla son verilebileceğinin kurala bağlanması bu kuruluşların özerkliğine işaret etmektedir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına özerklik tanınmasının nedeni, belli bir mesleğe mensup olanların faaliyetlerini hizmetin gereklerine ve kamu yararına uygun bir şekilde sürdürmelerini güvence altına almaktır. Meslek kuruluşlarının özerkliği; merkezi idareden bağımsız olarak karar ve yürütme organlarını seçebilme, ilgili mesleki faaliyetlerle sınırlı olmak üzere üyelerini ve örgütlerini bağlayıcı karar alma ve uygulama, meslek mensuplarının uyacağı ilke ve kuralları belirleme ve üyeleri hakkında disiplin tedbirleri uygulama hak ve yetkisini içermektedir. Diğer yandan, idari özerklik ile idari vesayet arasında ters orantılı bir ilişki bulunmaktadır. İdari vesayet yetkisinin kapsamının genişlemesi idari özerkliği daraltmaktayken idari vesayet yetkisinin kapsamının daralması ise idari özerkliği genişletmektedir. Bu sebeple, idari vesayet yetkisi idari özerkliğin sınırını oluşturmaktadır.

Buna göre, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları sınırsız bir özerkliğe sahip olmayıp devletin idari ve mali denetimine tabidir. Bununla birlikte, söz konusu vesayet yetkisi, bu kuruluşların özerkliğini anlamsız kılacak ölçüde düzenlemelere imkân vermemektedir. Bu itibarla, idari vesayet yetkisine ilişkin bir kanun hükmünün Anayasaya uygunluğuna ilişkin denetimde, anılan hükmün söz konusu kamu kurumu niteliğindeki kuruluşun sahip olduğu idari özerkliği ne ölçüde etkilediğini ve onu anlamsız hale getirip getirmediği belirlenmelidir.

TÜRMOB; Kanun'da belirtilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kurulan tüzel kişiliği haiz, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşudur. Kanun'un 50. maddesinin ikinci fıkrasına göre yönetmelikler ile düzenlenmesi öngörülen konular; Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları, 7. maddeye göre sınav için teşekkül ettirilecek komisyonun çalışma usulleri, sınav esasları, sınavın konuları, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışma şekli, süresi (staj) ile ilgili diğer hususlar, yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerine dair işlemler, müracaat usulleri, ruhsat verilmesi ve unvanın kullanılması, üye kayıt defteri, meslek kütüğü ve meslek sicil numarası, üye aidatları, taşınmaz mallara sahip olma, müşavirlik ve muhasebecilik ücretinin esasları, meslek mensuplarınca tutulacak defter ve kayıtlar ile bunların bildirim mecburiyeti, disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar, oda ve birlik personelinin istihdamı ve özlük hakları ile ilgili hususlar, değerlendirme ve sınav komisyonlarının çalışma usul ve esasları, bunların kimlerden oluşacağı, nerelerde ve ne zaman çalışmaya başlayacakları ve diğer hususlardır.

Anılan yönetmeliklerden; Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları, 7. maddeye göre sınav için teşekkül ettirilecek komisyonun çalışma usullere, sınav esasları, sınavın konuları, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışma şekli, süresi (staj) ile ilgili diğer hususlara, Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerine dair işlemlere, meslek mensuplarınca tutulacak defter ve kayıtlar ile bunların bildirim mecburiyetine, disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlara, oda ve birlik personelinin istihdamı ve özlük hakları ile ilgili hususlara ve Kanununun uygulaması ile ilgili diğer hususlara ilişkin Yönetmelik değişiklikleri Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Genel Kurulu tarafından kabul edilmesi ve bu yönetmeliklerin Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüş vermesi gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı uygun görüş vermediği sürece bu yönetmelikler Resmî Gazete’de yayımlanamayacağından ve dolayısıyla yürürlüğe girmeyeceğinden TÜRMOB'un önemli birçok faaliyet alanları ve işlemleri ile ilgili düzenlemelerde “onay” yetkisi Bakanlığa ait olmaktadır. İdari vesayet yetkisinin bu kadar genişletilmesinin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının özerkliği ile bağdaşmayacağı, dolayısıyla, anılan kuralın TÜRMOB'un Anayasa'nın 135. maddesi gereğince sahip olduğu idari özerkliği anlamsız hale getirdiği görülmektedir.

Açıklanan nedenlerle; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Yönetmelikler" başlıklı 50. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra " ibaresinin Anayasa'nın 135. maddesine aykırı olduğu görüşüyle söz konusu hükmün Yönetmelik değişikliğine dayanak alınan bentler yönünden iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, işbu başvuru nedeniyle bu dava dosyasının görülmesinin Anayasa Mahkemesinin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren davanın beş ay geri bırakılmasına, 14/02/2024 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.”