

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2012/91
Karar Sayısı : 2013/86
Karar Günü : 10.7.2013
R.G. Tarih-Sayı : 27.3.2014-28954

İPTAL DAVASINI AÇAN : Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeleri M. Akif HAMZAÇEBİ ve Muharrem İNCE ile birlikte 118 milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU : 31.5.2012 günlü, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20. maddesiyle 2.7.1964 günlü, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) SAYILI TARİFESİ'ne eklenen “*XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları.*” bölümünün Anayasa'nın 2., 10., 73. ve 167. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline ve iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemidir.

II- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralı

6322 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle, 492 sayılı Kanun'un (8) SAYILI TARİFE'sine eklenen dava konusu “*XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları.*” bölümü şöyledir:

“XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:

1- Denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri (Her yıl için):

a) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri:
aa) Belgenin verildiği yıl 30.000 TL
bb) Takip eden yıllarda 10.000 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının Binde 5'i
b) Diğer kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri:
aa) Belgenin verildiği yıl 15.000 TL
bb) Takip eden yıllarda 5.000 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının Binde 5'i

2- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:

a) Yeminli mali müşavirlik ruhsatı	1.800 TL
b) Bağımsız denetçi yetkilendirme belgesi	900 TL
c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı	450 TL

Bakanlar Kurulu gayrisafi iş hasılatı üzerinden hesaplanacak harcın oranını binde 2'den az, binde 10'dan çok olmamak üzere yeniden belirlemeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini denetim kuruluşlarının gayrisafi iş hasılatlarına göre farklı oranlar belirleyerek de kullanabilir.”

B- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde, Anayasa'nın 2., 10., 73. ve 167. maddelerine dayanılmıştır.

III- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Serruh KALELİ, Alparslan ALTAN, Fulya KANTARCIOĞLU, Mehmet ERTEN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL ve Zühtü ARSLAN'ın katılımlarıyla 12.9.2012 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine ve yürürlüğü durdurma isteminin esas inceleme aşamasında karara bağlanmasına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Fatma BABAYİĞİT tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, iptali istenilen yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Dava dilekçesinde, bağımsız denetim kuruluşlarınca her yıl ödenmesi öngörülen harcın yüksek tutulduğu ve şube sayısına göre harcın farklılaştırılmadığı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) ruhsat için hem Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine (TÜRMOB) ruhsatname ücreti hem de 492 sayılı Kanun kapsamında Hazineye harç ödemelerinin harcın mükerrerliği sonucunu doğurduğu, bağımsız denetimin SMMM ve YMM'lerin görev alanı içinde yer alan bir faaliyet olmasına rağmen, SMMM ve YMM'lerin hem ruhsat alırken hem bağımsız denetçi olarak yetkilendirilirken harç ödemekle karşı karşıya kaldığı ve SMMM ile YMM için belirlenen harç tutarlarının benzer serbest meslek mensupları için belirlenen harç

tutarlarından yaklaşık üç katı fazla olduğu belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 10., 73. ve 167. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Dava konusu kural ile yeminli mali müşavirlik ruhsatları, serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatları ile bağımsız denetçi yetkilendirme belgeleri ve denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri harç kapsamına alınmıştır. Denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri, ilk alındığında maktu harca, daha sonraki yıllarda ise bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gayri safi iş hasılatı üzerinden hesaplanacak nispi harca tabi olacaktır. Ancak, yapılan düzenlemeye göre hesaplanacak harç, ilgili bentlerde belirtilen tutarlardan az olamayacaktır.

SMMM ve YMM ile bağımsız denetçilerin, ruhsat alabilmek için dava konusu kural uyarınca Hazineye maktu ruhsat harcı ödemesi gerekmekte olup bu harç, ruhsat veya belgenin ilk alındığında bir defaya mahsus olmak üzere ödenecektir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adaletle uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetten devlettir.

Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen “*kanun önünde eşitlik ilkesi*” hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Kanun 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.

Anayasa'nın “*Vergi ödevi*” başlıklı 73. maddesinde ise “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*”

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” denilmiştir.

Harç, kamu kurum ve kuruluşlarının sunduğu hizmetlerden yararlananlardan, bu yararlanmaları karşılığı alınan bedel olup, kamu hizmetinden yararlananların ödeme güçlerine bakılmaksızın harca tabi tutulması asıldır. Serbest meslek faaliyetlerinin yürütülmesi için mesleki yeterlilik göstergesi durumunda olan ruhsatlar ile uzmanlık ve yeterlilik belgeleri, bu belgelere sahip olan kişilere özel bir fayda sağladığından harca tabi tutulabilmektedir.

SMMM ve YMM ruhsatları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından verilmektedir. SMMM ve YMM'lerin ruhsat alabilmek için iptali istenilen kural uyarınca Hazineye ödedikleri ruhsat harcının yanı sıra TÜRMOB'a "*ruhsatname ücreti*" de ödemeleri gerekmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 30. maddesinde "*Birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelir.*" hükmüne yer verilmiştir. TÜRMOB tarafından alınan ve geliri TÜRMOB varlıklarına aktarılan ruhsat ücretleri, Birliğin gelirlerini oluşturmakta olup odalara ve meslek mensuplarına verilecek hizmetle ilgilidir. TÜRMOB tarafından ruhsat ücreti alınmasının temelinde, TÜRMOB'un ve ilgili odaların faaliyetlerini sürdürebilecekleri, meslek mensuplarına hizmet verebilecek kaynakları sağlamaları yer almaktadır. İptale konu kuralda düzenlenen müşavirlik ruhsat harçları ise Devlet tarafından yapılan hizmetin karşılığında alınmakta ve bu gelir Devlet varlıklarına aktarılmaktadır. TÜRMOB tarafından alınan ruhsatname ücreti ile dava konusu kural uyarınca alınan ruhsat harçlarının nitelikleri birbirinden farklı olup harcın mükerrer alınması söz konusu değildir. SMMM, YMM ve bağımsız denetçilerin mesleki şartları, faaliyet alanları ve yükümlülükleri farklı olduğundan, bunlara ilişkin olarak alınacak ruhsatlardan farklı harç alınması harcın mükerrer alınması anlamına gelmeyecektir. Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasa kuralının aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İptale konu kural uyarınca öngörülen ruhsat harçları, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırı bir yön bulunduğu söylenemez.

Bağımsız denetim kuruluşlarının ödemesi öngörülen harcın, bağımsız denetim sektörünün önemi, iş hacmi ve piyasa değeri dikkate alındığında yüksek olmadığı, bağımsız denetim şirketlerinin piyasa değerleri, denetim hizmeti verilen işletme sayısı ve denetlenen işletmelerin piyasa değerlerinin büyüklüğü birlikte değerlendirildiğinde bağımsız denetim kuruluşlarınca iptali istenilen kuralla ödemesi öngörülen yetkilendirme belgesi harcı, makul ve kabul edilebilir olduğu gibi aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım, ayrıcalık veya piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini engelleyen bir durum da söz konusu değildir.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 167. maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

V- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİ

31.5.2012 günlü, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20. maddesiyle 2.7.1964 günlü, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) SAYILI TARİFE'sine eklenen "*XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları.*" bölümüne yönelik iptal istemi, 10.7.2013 günlü, E.2012/91, K.2013/86 sayılı kararla reddedildiğinden, bu bölüme ilişkin yürürlüğün durdurulması isteminin REDDİNE, 10.7.2013 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

VI- SONUÇ

Esas Sayısı : 2012/91
Karar Sayısı : 2013/86

31.5.2012 günlü, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 20. maddesiyle 2.7.1964 günlü, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) SAYILI TARİFE'sine eklenen “*XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:*” bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, 10.7.2013 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan

Haşim KILIÇ

Başkanvekili

Serruh KALELİ

Başkanvekili

Alparslan ALTAN

Üye

Mehmet ERTEN

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye

Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye

Recep KÖMÜRCÜ

Üye

Burhan ÜSTÜN

Üye

Engin YILDIRIM

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Üye

Üye

Esas Sayısı : 2012/91
Karar Sayısı : 2013/86

Celal Mümtaz AKINCI

Erdal TERCAN

Muammer TOPAL

Üye

Zühtü ARSLAN

Üye

M. Emin KUZ