

Esas Sayısı : 2012/91
Karar Sayısı : 2013/86
Karar Günü : 10.7.2013

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.

I- İPTAL ve YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Dava dilekçesinin gerekçe bölümü şöyledir:

"31.05.2012 Tarihli ve 6322 Sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 20 nci Maddesiyle 02.07.1964 Tarihli ve 492 Sayılı Harçlar Kanununun (8) Sayılı Tarifesine Eklenen "XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:" Bölümünün Anayasaya Aykırılığı

31.05.2012 tarihli ve 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 20 nci maddesiyle 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun (8) sayılı Tarifesine "XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:" bölümü eklenmiş; bölüm kendi içinde, "1- Denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri (Her yıl için)" ve "2- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:" biçiminde ikiye ayrılmıştır.

Buna göre, "Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri"nden, belgenin verildiği yıl 30.000 TL, takip eden yıllarda ise 10.000 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının binde 5'i oranında harç alınacak; "Diğer kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri"nden, belgenin verildiği yıl 15.000 TL, takip eden yıllarda ise 5.000 TL'den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının binde 5'i oranında harç alınacaktır.

Diğer yandan, "Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları" kapsamında ise, Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı için 1.800 TL, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Belgesi için 450 TL, Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesi için 900 TL harç alınacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu gayrisafi iş hasılatı üzerinden hesaplanacak harcın oranını binde 2'den az, binde 10'dan çok olmamak üzere yeniden belirlemeye yetkili kılınmış ve Bakanlar Kuruluna bu yetkisini denetim kuruluşlarının gayrisafi iş hasılatlarına göre farklı oranlar belirleyerek de kullanabilme olanağı getirilmiştir.

Bağımsız dış denetim konusunda temel yasa 01.06.1989 tarihli ve 3589 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve yeminli Mali Müşavirlik Kanunudur.

Nitekim, 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında,

"Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin uygulanmasında;

a) Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri,

(...)

c) Bağımsız denetim kuruluşu: Bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketlerini,

(...)

ifade eder." denilmiştir;

13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Denetçi olabilecekler" başlıklı 400 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında da "Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir." hükmüne yer verilmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun genel gerekçesinde ise, "Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasında doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek için bu tasarıyla, batı ülkelerindekine benzer SM, SMMM ve YMM müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir." ifadeleri yer almaktadır.

Bu bağlamda yasa koyucu, Yeminli Mali Müşavir (YMM) ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM), vergi alan devlet ile vergi ödeyen vatandaş arasında köprü olma işlevi yüklemiş; vergi mükelleflerinin kazanç tutarları ile ödeyecekleri vergilerin belirlenmesi, beyanı ve Devlete kazandırılmasında meslek mensuplarının çalışmasını, mükellefe hizmet etmenin ötesinde bir kamu görevi olarak nitelendirmiştir.

Harç ise, en genel tanımıyla, kamu kurum ve kuruluşlarının yaptığı hukuki işlemde ve sunduğu hizmetlerden yararlananlardan, bu yararlanmaları karşılığı alınan bedeldir. 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.

Nitekim, 3568 sayılı Kanunun “Birliğin gelirleri” başlıklı 30 uncu

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.” denilerek, YMM ve SMMM’den alınacak ruhsat ücretleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nin gelirleri arasında sayılmış; yaptıkları görevin kamu görevi niteliğinde olmasından dolayı ayrıca 492 sayılı Kanun kapsamında harca tabi tutulmamıştı.

SMMM ve YMM’lerin mesleklerini yapabilmeleri için zorunlu bulunan ruhsat için TÜRMOB’a ruhsatname ücreti öderlerken; ayrıca 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında harca tabi tutulmaları, başka bir ifadeyle SMMM ve YMM ruhsatı için, hem 3568 sayılı Kanunun 30 uncu maddesine göre TÜRMOB’a ruhsatname ücreti, hem 492 sayılı Harçlar Kanununun (8) sayılı Tarifesine eklenen “XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:” bölümü kapsamında Hazine’ye ruhsat harcı ödemesi, harcın mükerrerliği sonucunu doğurmaktadır.

Vergi hukukunda mükerrer vergileme, aynı mükelleften aynı döneme ilişkin aynı matrah üzerinden aynı mahiyette verginin birden fazla tarh ve tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca, 492 sayılı Harçlar Kanununun (8) sayılı Tarifesine eklenen “XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları” bölümü kendi içinde de mükerrerlik taşımaktadır. Bölüm düzenlenirken bağımsız denetçilik, SMMM ve YMM’den ayrı bir meslek dalı gibi düzenlenmiş ve ayrı harca tabi tutulmuştur. Oysa, yukarıda değinildiği üzere 3568 sayılı Kanunun 2 nci, 660 sayılı KHK’nin 2 nci ve 6102 sayılı Kanunun 400 üncü maddelerine göre, bağımsız denetim ayrı bir meslek dalı değil, SMMM ve YMM’lerin görev alanı içinde yer alan bir faaliyettir.

Bu durumda, bir yandan SMMM ve YMM’ler hem ruhsat alırken (sırasıyla 450 TL ve 1.800 TL); hem bağımsız denetçi olarak yetkilendirilirken (900 TL) harç ödemekle karşı karşıya kalmaktadırlar. Aynı şekilde, bağımsız denetim kuruluşları hem yetkilendirme belgelerini alırken (sırasıyla ilk yıl 30.000 TL ve 15.000 TL devamı yıllarda ise 10.000 TL ve 5.000 TL’den az olmamak üzere gayrisafi iş hasılatının binde 5’i oranında), hem bağımsız denetçi yetkilendirirken (900 TL) harç ödeyeceklerdir.

Öte yandan, (8) sayılı Tarifenin “VI – Meslek erbabına verilecek tezkere, vesika ve ruhsatnamelerden alınacak harçlar” bölümü incelendiğinde doktor, avukat, diş hekimi, kimyager, mühendis ve mimarlar için ihtisas belgelerinden alınan harç tutarının 448,95 TL olduğu görülmektedir.

YMM ve SMMM’lik de tıpkı yukarıda sayılan meslek kolları gibi bir serbest meslek faaliyetidir. Buna karşın, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler için belirlenen harç tutarları doktorlar, avukatlar, mühendis ve mimarlar için belirlenen harç tutarlarının üç katı civarındadır. Düzenleme bu yönüyle Anayasanın eşitlik ilkesine aykırıdır.

Anayasanın 2 nci maddesinde Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan “hukuk devleti”, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir. Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin

yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması esastır.

Anayasanın 73 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denilerek verginin malî güce göre alınması ve genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Anayasanın 10 uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasında yer almaktadır.

SMMM ve YMM’ler mesleklerini yapabilmek için 3568 sayılı Kanunun 30 uncu maddesine göre TÜRMOB’a ruhsatname ücreti öderlerken, 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında ayrıca harca tabi tutulmaları ve hem ruhsat alırken, hem bağımsız denetçi olarak yetkilendirilirken ayrıca harç ödemekle yükümlü kılınmaları mükerrer harç ödenmesi sonucunu doğurmakta; ek olarak ödemekle yükümlü tutuldukları harç tutarının benzer serbest meslek faaliyetlerinde bulunanların ödedikleri harç tutarının yaklaşık üç katını oluşturması ve Bakanlar Kuruluna harç oranını artırma yetkisi verilmesi, Anayasanın 2 nci maddesindeki sosyal hukuk devleti ile 10 uncu maddesindeki yasa önünde eşitlik ilkesiyle bağdaşmamakta ve 73 üncü maddesindeki vergilemedeki malî güç ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Öte yandan, “Kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri”nden, belgenin verildiği yıl 30.000 TL, takip eden yıllarda 10.000 TL’den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının binde 5’i oranında; “Diğer kuruluşları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirme belgeleri”nden ise, belgenin verildiği yıl 15.000 TL, takip eden yıllarda 5.000 TL’den az olmamak üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatının binde 5’i oranında, harç alınması öngörülmektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının her yıl ödemesi öngörülen 30.000 TL harç tutarı, bu kuruluşların bankacılık, aracı kurumlar, döviz büfeleri, faktöring şirketleri ve sigorta ve reasürans şirketleri ile eşdeğer görüldüğünü ortaya koymaktadır. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, diğer finansal kuruluşlar gibi alım-satım, aracılık vb. finansal faaliyet yapmamakta; para ve sermaye piyasalarının sağlıklı işleyebilmeleri için finansal kuruluşları denetleme gibi toplumsal bir görev üstlenmektedirler.

Belgenin verildiği yıl ve sonrasındaki harçların bu derece yüksek tutulması, bağımsız denetim alanının, yıllık kazançları yerli denetim firmalarına kıyasla çok yüksek olan ve sayıları bir elin parmaklarını geçmeyen yabancı ortaklı uluslararası denetim firmalarının hakimiyetine geçmesine yol açacaktır. Çünkü yıllık ortalama hasılatı 100.000 TL ile 200.000 TL seviyelerinde olan ve bu hasılat üzerinden giderler düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden % 20 oranında Kurumlar Vergisi ödeyen denetim şirketlerinden ödedikleri kurumlar vergisine ilaveten 30.000 TL harç alınmasının öngörülmesi, söz konusu yerli firmaların kapanarak faaliyetlerine son verme zorunluluğunu da beraberinde getirecektir. Öte yandan birden fazla şubeye sahip olan bağımsız denetim kuruluşları ile şubesi olmayan bağımsız denetim kuruluşlarından aynı tutarda harç alınması, eşitlik ilkesine aykırıdır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının her yıl ödemesi öngörülen harcın yüksek tutulması ve şube sayısına göre harcın farklılaştırılmaması, Anayasanın 2 nci maddesindeki hukuk devleti, 10 uncu maddesindeki yasa önünde eşitlik ve 73 üncü maddesindeki vergilemedeki mali güç ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturmakta ve Anayasanın 167 nci maddesiyle Devlete verilen görevlerle bağdaşmamaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, 31.05.2012 tarihli ve 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 20 nci maddesiyle 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun (8) sayılı Tarifesine eklenen "XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:" bölümü, Anayasanın 2 nci, 10 uncu, 73 üncü ve 167 nci maddelerine aykırı olduğundan iptali gerekir.

III. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Bağımsız denetim kuruluşları ile SMMM ve YMM'lerin ödeyeceği harçların yüksek tutulması, adil ve eşitlikten uzak olması ve mükerrer harç ödenmesinin öngörülmesi, söz konusu meslekleri yürütenlerin ileride telafisi olmayan mali zarar görmelerine yol açacaktır.

Öte yandan, Anayasal düzenin hukuka aykırı kural ve düzenlemelerden en kısa sürede arındırılması, hukuk devleti olmanın en önemli gerekleri arasında sayılmaktadır. Anayasaya aykırılıkların sürdürülmesi, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyecektir. Hukukun üstünlüğünün sağlanamadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, bu ilkenin zedelenmesi hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacaktır.

Bu zarar ve durumların doğmasını önlemek amacıyla, Anayasaya açıkça aykırı olan ve iptali istenen hükümlerin iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüklerinin de durdurulması istenerek Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

IV. SONUÇ VE İSTEM

15.06.2012 tarihli ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 31.05.2012 tarihli ve 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un;

20 nci maddesiyle 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun (8) sayılı Tarifesine eklenen "XIV- Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları:" bölümü, Anayasanın 2 nci, 10 uncu, 73 üncü ve 167 nci maddelerine;

aykırı olduğundan iptaline ve uygulanması halinde giderilmesi güç ya da olanaksız zarar ve durumlar doğacağı için, iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz."

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
b) Bağımsız denetçi yetkilendirme belgesi	TL
c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı	900
	TL
	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 ödemesi

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 adalete 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, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*”

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

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

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, 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

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
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
Zühtü ARSLAN

Üye
M. Emin KUZ