

SINAVSIZ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR OLMA HAKKININ KALDIRILMASININ HUKUK GÜVENLİĞİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE RIGHT TO BE SWORN-IN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT WITHOUT EXAMINATION IN THE SCOPE OF CERTAINTY AND PREDICTABILITY OF THE LAW

Abdullah KARABOYACI*

Özet: Vergi inceleme elemanlarından 10 yıllık çalışma süresini dolduranların sınavsız yeminli mali müşavir olma hakları yapılan değişiklik ile kaldırılmış ancak yapılan düzenlemede değişikliğin yürürlük tarihi itibarıyla henüz 10 yıllık süreyi doldurmamışların hukuk güvenliği ilkesi gereği sahip oldukları beklentileri dikkate alınmamıştır. Anayasa Mahkemesi ise, yakın tarihli içtihatlarının aksine söz konusu düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulmamıştır.

Anahtar Kelimeler: Kazanılmış hak, hukuk güvenliği ilkesi, haklı beklenti, yeminli mali müşavir.

Abstract: The right to be sworn-in certified public accountant without examination for tax audit officials who has worked for at least 10-years, has been abolished by an amendment. However, in the amendment, the justifiable expectations on the basis of law security principle of tax audit officials, who had not yet fulfilled 10-years working period by the date of entry into force of the amendment, have not been taken into account. In contrast to recent judgement, the Constitutional Court has not judged the amendment unconstitutional.

Keywords: Vested right, principle of law security, justifiable expectation, sworn-in certified public accountant

1. Giriş

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin yasal çerçevesi 01/06/1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹ ile çizil-

* Vergi Müfettişi (Eski Maliye Müfettişi)

¹ Anılan Kanun'un ismi, 10/07/2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik,

miştir. İşletme faaliyet ve işlemlerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek ile mükelleflerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile standartlarına uygunluğunu ve denetim standartlarına göre denetlendiğini tasdik etmek şeklindeki görevleri yerine getiren yeminli mali müşavirler (YMM), 3568 sayılı Kanun'a göre faaliyet göstermektedirler.

Anılan Kanun'da meslek mensubu² olabilmenin genel şartlarının yanı sıra YMM olabilmenin özel şartları da belirlenmiştir. Esas olarak söz konusu Kanun'da belirtilen sınav komisyonu tarafından yapılan sınav ile kazanılan YMM unvanını, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile anılan Kanun'da belirtilen konularda profesörlük unvanını almış bulunanlar, 10/07/2008 tarih ve 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³ ile yapılan değişiklik öncesinde, sınav şartı olmaksızın kazanmakta idiler. Yapılan değişiklik sonrasında ise, YMM unvanı sınavla⁴ kazanılır hale getirilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1'inci maddesi ile "*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*" olarak değiştirilmiştir.

² Meslek mensubu ibaresi, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirleri kapsayan bir kavram olarak kullanılmaktadır.

³ 3568 sayılı Kanun'da yapılacak değişikliklere ilişkin kanun tasarısı 13/03/2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine (TBMM) sunulmuş, 1/549 esas numarası ile kayda alınmış ve 5760 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ismi ile kanunlaşmıştır. Ancak söz konusu Kanun'un Cumhurbaşkanı tarafından bir kez daha görüşülmek üzere 07/05/2008 tarihinde TBMM'ye geri gönderilmesinin ardından, TBMM tarafından Cumhurbaşkanının iade gerekçeleri dikkate alınarak yeniden düzenlenme yapılmış ve 5786 sayılı Kanun kabul edilmiştir. Cumhurbaşkanı tarafından bir kez daha görüşülmesi istenen konular arasında sınav muafiyetine ilişkin düzenlemeler yer almamaktadır.

⁴ 5786 sayılı Kanun ile değişik 3568 sayılı Kanun'da iki farklı YMM sınavı öngörülmüştür. Bunlardan birincisi, söz konusu Kanun'un 10'uncu maddesi uyarınca Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yapılan sınav iken, ikinci sınav 3568 sayılı Kanun'a 5786 sayılı Kanun ile eklenen geçici 9'uncu maddede yer alan, usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek yine bu Bakanlık tarafından yapılacak olan ve sadece söz konusu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen 10 yıllık süreyi tamamlamamış bulunanların girebileceği özel yeminli mali müşavirlik sınavıdır.

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin bir kısmı hakkında Anayasa Mahkemesine (AYM) iptal başvurusunda bulunulmuş ise de, AYM konumuzla ilgili olarak sadece Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak “*özel yeminli mali müşavirlik sınavı*”na ilişkin hükümlerin iptaline karar vermiştir.⁵

Bu çalışmada, 3568 sayılı Kanun’da 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, sınav şartı aranmaksızın YMM olma hakkı bulunan kamu görevlilerine⁶ sınav şartı getiren düzenlemeye ilişkin olarak 3568 sayılı Kanun’a eklenen geçici 9’uncu maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenlemenin⁷ AYM’nin çeşitli tarihlerde verilen kararları ile yakın tarihli iki kararındaki içtihadından farklı olarak Anayasa’ya aykırı bulunmaması “*kazanılmış hak*”, “*hukuki güvenlik*” ve “*haklı beklenti*” kavramları ile değerlendirilecek ve AYM’nin bu konuya ilişkin kararı yorumlanmaya çalışılacaktır.⁸

⁵ 18/05/2011 tarih, 2008/80 esas ve 2011/81 karar numaralı AYM Kararı’nda “5786 sayılı Kanun’un: ... 2- 5. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun’un 9. maddesinin değiştirilen son fıkrasının Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE... 8- 20. maddesiyle, 3568 sayılı Kanun’a Geçici 8. maddesinden sonra gelmek üzere eklenen; a- Geçici 9. maddenin, aa- Birinci fıkrasının (b) bendinin, “Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi doldürmemiş olanlar” yönünden Anayasa’ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, OYBİRLİĞİYLE, bb- Son fıkrasının Anayasa’ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE ...18.5.2011 gününde karar verildi” ifadelerine yer verilmiştir., www.anayasa.gov.tr, (Erişim tarihi: 12/01/2012)

⁶ 5786 sayılı Kanun öncesinde YMM unvanını kazanmada sınav muafiyeti hakkına sahip olan 2 grup söz konusudur. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10 yıllık çalışma süresini tamamlamış olanlar ilk grupta yer alırken; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında profesörlük unvanını almış bulunanlar ikinci grupta yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirmeler, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış kamu görevlileri üzerinden yapılacaktır. Ancak bu değerlendirmelerin ikinci grup içerisinde yer alanlar açısından da yapılabileceği açıktır.

⁷ “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik, sınav şartı aranmaz.”

⁸ Çalışma ile amaçlanan, değişiklik öncesinde sınav şartı aranmaksızın YMM olma hakkı bulunanların bu haklarının ellerinden alınmasına yönelik olarak yapılan düzenlemenin farklı AYM kararlarındaki içtihatlar ile benzer bir konuya ilişkin olarak çok yakın tarihlerde verilmiş olan AYM kararlarının aksine AYM tarafından Anayasa’ya aykırı bulunmamasının irdelenmesidir. Bu nedenle, çalışmada bu değişikliğe ilişkin hususlar üzerinde durulacak, 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Kanun’da yapılan diğer değişiklikler değerlendirmeye alınmayacaktır.

2. 5786 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikler ile Bu Değişikliklerden Etkilenen Kamu Görevlileri Durumu

2.1 5786 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Öncesindeki Durum

Meslek mensubu olmanın genel şartları 3568 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde sayılmış iken, 9'uncu maddede YMM olmanın özel şartları hüküm altına alınmıştır. Değişiklik öncesinde YMM unvanı 2 farklı şekilde kazanılmakta idi. Bunlardan birincisi, 3568 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi kapsamında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yapılan sınav iken, ikincisi kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında profesörlük unvanını almış bulunanların sınav şartı olmaksızın YMM olmalarıdır.⁹ Nitekim bu ikinci husus, Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde¹⁰ de açık olarak belirtilmiştir. Buna göre 3568 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi uyarınca YMM olabilmek için, en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, YMM'lik sınavını vermiş olmak ve YMM ruhsatını almış olmak gerekirken; kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve meslekî yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile maddede sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmamaktadır. Bu kişilerin 10 yıllık süreyi¹¹ doldurup YMM ruhsatı almaları ile YMM olabilecekleri öngörülmüştür. Değişiklik öncesinde YMM sınavı, 3568 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi uyarınca TÜRMOB tarafından yapılmaktaydı.

⁹ 3568 sayılı Kanun'un 5786 sayılı Kanunla değiştirilen 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrası değişiklik öncesinde; "*Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında profesörlük unvanını almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.*" şeklinde idi.

¹⁰ "*Kanun'un 9'uncu maddesinin son fıkrasındaki Yeminli Mali Müşavir adayları sınava tabi olmazlar.*"

¹¹ 3568 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir.

2.2 5786 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Sonrasındaki Durum

3568 sayılı Kanun'da 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile söz konusu Kanun'da sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için öngörülmüş olan sınav muafiyeti kaldırılmış ve YMM unvanının iki farklı sınav ile kazanılması öngörülmüştür. Bu sınavlardan birincisine ilişkin hususlar 3568 sayılı Kanun'un 5786 sayılı Kanun ile değiştirilen 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, YMM'lik sınavı TÜRMOB tarafından yazılı olarak yapılacak ve Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkili olacaktır.

Bu değişiklik ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavı vermiş olanların da TÜRMOB tarafından yapılan sınav ile YMM olabileceği öngörülmüş ancak sınava giriş zamanına ilişkin olarak özel bir belirleme yapılmıştır. Buna göre, 5786 sayılı Kanun ile anılan Kanun'un 9'uncu maddesine üçüncü fıkra olarak eklenen *"Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki¹² süreyi tamamlamaları şarttır."* hükümleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanların 10 yıllık süreyi beklemeden YMM'lik sınavına girebilmelerine imkân tanınmış ancak bu kişilerin YMM'lik ruhsatını alabilmeleri için söz konusu 10 yıllık süreyi tamamlamaları gerektiği belirtilmiştir.

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında öngörülen ikinci sınav ise, 3568 sayılı Kanun'a eklenen geçici 9'uncu maddede yer alan, usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek yine bu Bakanlık tarafından yapılacak olan ve sadece söz konusu madde-

¹² 3568 sayılı Kanun Md.9/1-a: *"En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak"*

nin yürürlüğe girdiği tarihten önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen 10 yıllık süreyi tamamlamamış bulunanların girebileceği özel YMM'lik sınavıdır.

2.3 5786 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişikliklerden Etkilenen Kamu Görevlilerinin Durumu

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, söz konusu Kanun'un yayım tarihi olan 26/07/2008 itibarıyla kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış kamu görevlileri açısından aşağıdaki gibi 3 farklı sınıflandırma yapılabilir:

a) Birinci grup: Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olup 10 yıllık süreyi tamamlamış olanlar.

b) İkinci grup: Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi tamamlamamış olanlar.

c) Üçüncü grup: Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ancak mesleki yeterlilik sınavını henüz vermemiş olanlar.

3568 sayılı Kanun'a 5786 sayılı Kanun ile eklenen geçici 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (b) alt bendinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi¹³ tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için YMM'lik sınav şartının aranmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile "birinci grup" içerisinde yer alan söz konusu kişilerin "kazanılmış haklarının"¹⁴ korunması amaçlanmıştır. Bir anlamda bu kişilerin söz konusu düzenlemeden etkilenmemeleri sağlanmıştır.

¹³ 10 yıl

¹⁴ AYM yakın tarihli bir kararında kazanılmış hakkı şu şekilde tanımlamıştır: "Kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır.", 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı AYM Kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

3568 sayılı Kanun'a 5786 sayılı Kanun ile eklenen geçici 9'uncu maddenin ikinci fıkrası ile de "ikinci grup" içerisinde yer alan kamu görevlilerinin YMM olabilmelerine yönelik genel uygulamadan ayrı özel bir düzenleme yapılmış ve bu kişilerin usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ve yine bu Bakanlık tarafından yapılacak "özel YMM'lik sınavı"nda başarılı olmaları kaydıyla YMM unvanını almaya hak kazanmaları öngörülmüştür.

Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslara göre sadece bir kez yapılması öngörülen "özel YMM'lik sınavı" 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 26/07/2008 tarihinden yaklaşık 3 yıl sonra ancak AYM'nin söz konusu düzenlemeyi iptal ettiğini açıkladığı 18/05/2011 tarihinden kısa bir süre önce 09/04/2011 tarihinde, genel usullere göre 10 farklı oturumda ve klasik usulde yapılan YMM'lik sınavından¹⁵ farklı olarak 100 soruluk test usulü ile yapılmıştır.

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında sınav şartı olmaksızın YMM unvanını alma hakkını kaybeden ve "ikinci grup" içerisinde yer alan kamu görevlilerinin önemli bir kısmı Maliye Bakanlığı tarafından yapılan özel YMM'lik sınavına katılma imkânı bulmuş ve sınava katılanların çok büyük bir kısmı bu unvanı almaya hak kazanmıştır.¹⁶

Diğer taraftan, "üçüncü grup" içerisinde yer alan, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ancak henüz mesleki yeterlilik sınavını vermemiş olan kamu görevlileri için ise, 5786 sayılı Kanun ile herhangi bir özel düzenleme veya geçiş hükmü öngörülmemiştir. "Üçüncü grup" içerisinde yer alan bu kişilerin YMM unvanını kazanabilmek için "ikinci grupta" yer alanlardan farklı olarak genel usullere göre yapılan YMM'lik sınavında başarılı olmaları gerekmektedir. Bu noktada yeni bir düzenleme olarak değerlendirilebilecek tek husus, 3568 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrada yer alan "... yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler..." ifadesidir. Buna

¹⁵ Genel usullere göre yapılan YMM'lik sınavı ifadesinden kasıt, TÜRMOB tarafından yılda iki kez 10 ayrı oturumda ve klasik yazılı usulde gerçekleştirilen YMM'lik sınavıdır.

¹⁶ <http://finanskariyer.blogspot.com/2011/08/ozel-ymm-snav.html>, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

göre, “üçüncü grup”ta yer alanlar mesleki yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren 10 yıllık süreyi beklemezsizin açılacak YMM’lik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilecekler, ancak bunlar, YMM ruhsatlarını 10 yıllık sürenin dolmasının ardından alabileceklerdir.

3. Kazanılmış Hak, Hukuki Güvenlik ve Haklı Beklenti Kavramları

5786 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikler ile bu değişikliklere ilişkin AYM tarafından verilen 18/05/2011 tarih, 2008/80 ve 2011/81 karar numaralı karar, T.C. Anayasası’nın 2’nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından olan kazanılmış hak, hukuki güvenlik ve haklı beklenti kavramları kapsamında değerlendirileceğinden öncelikli olarak bu kavramların neyi ifade ettiği tartışılacaktır.

3.1 Kazanılmış Hak Kavramı

“Kazanılmış hak” hukukun en sık kullanılan kavramlarından birisi olmasına rağmen doktrinde üzerinde uzlaşılan net bir tanım bulunmamaktadır. Bununla birlikte kazanılmış hakka yönelik olarak “doğumu anında hukuka uygun olarak tamamlanmış ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi nedenlere rağmen hukuk düzenince korunması gereken hak” şeklinde bir tanım yapılabilir.¹⁷

Kazanılmış hak Danıştay’ın bir kararında¹⁸, “Eski kanun yürürlükte iken kesin bir surette kazanılan yani hukukça korunmakta bulunan ve bir iddia haline gelen haklardır.” şeklinde tanımlanmış iken; AYM’nin yakın tarihli bir kararında¹⁹ ise, “Kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır.” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁷ Yücel Oğurlu, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Ankara, 2003, s:28

¹⁸ Danıştay Birinci Dairesinin 13/07/1992 tarih,1992/224 esas ve 1992/238 karar numaralı kararı, Danıştay Dergisi, Ankara, 1993, Sayı:87, s:62

¹⁹ AYM’nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararı

AYM'nin bir başka kararında²⁰ ise kazanılmış hak, "Gerek öğretide ve gerek uygulamalarda tanımı çeşitli görüşe ve kabule elverişli bir kavram olan (kazanılmış hak), özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında bireyler açısından önemli bir konudur ve genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunması anlamında kabul edilebilir." şeklinde ifade edilmiştir.

AYM'nin 3568 sayılı Kanun'a ilişkin 2011/81 karar numaralı Kararı'nda ise "Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden birisi olup hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucudur. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır." ifadelerine yer verilmek suretiyle kazanılmış hak kavramı açıklanmıştır.

Kazanılmış bir hakkın varlığından bahsedilmek için; birel işlem ile düzenleyici işlemin somutlaştırılması, hakkın yürürlükteki kanunlara uygun olarak tüm sonuçları ile fiilen elde edilmiş olması ve işlemin hukuka uygun olması gerekir.

3.2 Hukuki Güvenlik Kavramı

Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Hukuk devleti ilkesi, "vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır."²¹ AYM'ye göre "hukuk devleti", hukuk normlarının öngörülebilir olduğu, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabildiği, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçındığı devlettir.²² Hukuki güvenlik ilkesi ise hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından birisidir ve hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.²³

²⁰ AYM'nin 10/03/1977 tarih, 1976/51 esas ve 1977/16 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/11/2011)

²¹ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 8. Baskı, 2004, s:113

²² AYM'nin 04/05/2006 tarih, 2006/64 esas ve 2006/54 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

²³ AYM'nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararı

Hukuki güvenlik ilkesi, devlet faaliyetlerinin önceden öngörülebilir olması anlamını taşır. Bu kapsamda bu ilke vatandaşların devlet faaliyetlerine duyduğu güveni ifade ettiği gibi aynı zamanda vatandaşların yürürlükteki mevzuatın devam edeceğine olan inancını da ifade eder. Hukuk devletinde, devletin bu ilke doğrultusunda işlem tesis etmesi beklenir.²⁴

AYM'nin yakın tarihli bir kararında²⁵ hukuki güvenlik kavramı, *"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."* ifadeleri ile açıklanmıştır.

Hukuki güvenlik kavramına ilişkin olarak AYM'nin son dönemde vermiş olduğu kararlardan bir diğerinde²⁶ ise, *"... Kişilere hukuk güvenliğinin sağlanması, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuk devleti, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk güvenliğinin sağlanması, bu doğrultuda yasaların geleceğe yönelik öngörülebilir belirlemeler yapılabilmesine olanak verecek kuralar içermesini gerekli kılar. Geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz. ... Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerekli kılar."* şeklinde değerlendirmede bulunulmuştur.

AYM kararlarında da ifade edildiği gibi, yasama faaliyetlerinin gayesi kamu yararının gerçekleştirilmesidir.²⁷ 2011/81 karar numaralı

²⁴ Mehmet Altundış, "Hukuki Güvenlik İlkesi", Yasama Dergisi, Ankara, 2008, Sayı:10, s:62

²⁵ AYM'nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararı

²⁶ AYM'nin 22/12/2011 tarih, 2010/7 esas ve 2011/172 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 15/02/2012)

²⁷ AYM'nin 12/05/2011 tarih, 2009/24 esas ve 2011/75 karar numaralı kararı, www.

AYM Kararı'nda belirtildiği üzere genel, objektif ve adil kurallar içermesi gereken kanunların; kamu yararının sağlanmasını amaç edinmesi, hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi ve kazanılmış hakları ihlal etmemesi hukuk devleti olmanın gereğidir.

Bu kapsamda kanun koyucu kamu yararını gerçekleştirmek gayesiyle mevcut kuralları günün değişen koşullarına göre değiştirebilir veya kaldırabilir. Buna göre yeni düzenlemeler tüm olay ve kişileri kapsayacak şekilde uygulanır. Ancak kimi durumlarda getirilen düzenlemelerin yürürlük tarihleri ileriki bir tarih olarak belirlenebildiği gibi kimi durumlarda da geçici maddeler yoluyla kazanılmış hakların/ hukuki güvenlik ilkesinin dikkate alınması söz konusu olabilmektedir.

AYM, 12/12/1989 tarih, 1989/11 esas ve 1989/48 karar numaralı kararında²⁸ yapılan yeni düzenlemenin devam etmekte olan işlemlere etkisini şu şekilde açıklamıştır: *“Temelde aslî bir yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan yasa ile bağlı bir yetkiyle çıkarılan tüzük, yönetmelik, kararname gibi yürütmenin genel düzenleyici işlemlerini içeren kural işlemler, nesnel ve genel hukuksal durumlar yaratırken düzenledikleri konularda statü oluştururlar. Kişilerin bu statülere alınmaları özel ve kişisel bir işlemle (şart işlemle) olanaklıdır. Nesnel ve genel hukuksal durumun bu şart işlemle özel hukuksal duruma dönüşmesi kazanılmış hak yönünden yeterli değildir. Nitekim bir kişinin memur ya da emeklilik statüsüne sokulması, bu statüde hiç bir halde değişiklik yapılmayacağı anlamına gelmez. Kural işlemler her zaman değiştirilebilir ya da yargı organları tarafından Anayasa'ya veya yasaya aykırı görülerek iptal edilebilir. Kural işlemin değişmesi ya da ortadan kaldırılması, ona bağlı kişi ile ilgili şart işlemi de etkiler. Bu durumda ilerisi için kazanılmış haktan söz edilemez. Ancak kişi, yeni kural tasarrufa göre oluşan statüde yerini alır. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan (maaş gibi), tahakkuk etmiş ve kendisi yönünden kesinleşmiş, kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haklar için söz konusudur.”*

AYM'nin 28/09/1988 tarih, 1988/12 esas ve 1988/32 karar numaralı kararındaki²⁹, *“Öbür yandan, Kanun Koyucunun bir kamu hizmetinde*

anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

²⁸ AYM'nin 12/12/1989 tarih, 1989/11 esas ve 1989/48 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

²⁹ AYM'nin 28/09/1988 tarih, 1988/12 esas ve 1988/32 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

görevin gerektirdiği niteliklerin saptanmasını ve saptanmış niteliklerin değiştirilmesini, Anayasa çerçevesi içinde kalmak kaydıyla, görevin ve ülkenin gereklerine ve zorunluluklarına göre serbestçe takdir edebileceğini kabul etmek yerinde olur. Çünkü bu gerek ve zorunlulukları en iyi bilecek durumda olan Kanun Koyucudur. Burada değişikliğin tarihinden önce kazanılmış hakların korunup korunmamış olduğunun önemi vardır.” ifadeleri ile 10/03/1977 tarih, 1976/51 esas ve 1977/16 karar numaralı kararındaki, “Diğer hukuk alanlarında olduğu gibi kamu hukuku alanında da Anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici tasarruflarla konmuş kurallar, kamu hizmetinin gerekleri, gereksinimleri gibi nedenlerle ve kondukları yöntemlere uyulmak, Anayasa’ya ve yasalara uygun düşmek kaydıyla her zaman değiştirilebilirler veya kaldırılabilirler. Tersine bir kural getirilmedikçe bu değiştirme ve kaldırışlarla doğan yeni duruma uyulmak, o statü içindeki herkes, her kamu hizmetlisi için zorunludur.” ifadeleri yürürlükteki kanunların daha sonra yürürlüğe girecek kanunlar ile kısmen veya tamamen değiştirilebileceğine işaret etmektedir.

Bu noktada cevabı aranması gereken soru, kanun koyucunun mevcut durumu değiştirebilme yetkisinin bir sınırının olup olmadığıdır. Bu sınır Anayasa’nın 2’nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin en önemli koşullarından birisi olan hukuki güvenliğin zedelenmemesidir. Kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerektiği ifade eden AYM’ye göre, kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemeyecektir.³⁰

AYM, hukuki güvenlik ilkesine yönelik olarak, emeklilik yaşını kademeli olarak altmış beşten altmış bire indiren 08/07/2003 tarih ve 4919 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’a ilişkin olarak verdiği, 08/10/2003 tarih, 2003/67 esas ve 2003/88 karar numaralı kararında³¹ şu değerlendirmede bulunmuştur: “Öte yandan, 61 ilâ 65 yaş arasında olup, devlet bürokrasisinin üst kademelerinde yer alan ve kamu hizmetinin başarı ile sürdü-

³⁰ AYM’nin 18/05/2011 tarih, 2008/80 esas ve 2011/81 karar numaralı kararı

³¹ AYM’nin 08/10/2003 tarih, 2003/67 esas ve 2003/88 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

rülebilmesi için gerekli bilgi, birikim ve deneyime sahip çok sayıdaki kişinin görevine, hukuk güvenliğini sarsmayacak biçimde makûl ve ölçülü bir geçiş süreci öngörülmezsizin yasa ile son verilmesinin kamu hizmetinin görülmesini olumsuz yönde etkileyeceği açıktır.

Geçici 215. maddenin birinci fıkrasıyla yeni uygulamaya intibak için basamaklar saptanırken daha uzun bir zaman dilimi yerine 1 ilâ 6 ay arasında değişen kısa bir geçiş sürecinin benimsenmesi, kişilerin yarınlarından kaygı duymamaları, bu bağlamda istikrarlı bir çalışma yaşamı sürdürülebilmeleri için gerekli olan hukuk güvenliği ilkesini sarsıcı niteliktedir."

Diğer taraftan, kazanılmış hak söz konusu olmamasına rağmen, hukuki güvenlik ilkesi gereği iptal kararı verilmesi gerektiğini düşündüğümüz olayda AYM, yarıbaşıktan albaylığa terfi etmesine bir buçuk ay kala terfiye ilişkin koşulların çıkarılan bir kanun ile ağırlaştırılması sonucu terfi edemeyen bir subayın durumuna ilişkin olarak verdiği 1977/16 karar numaralı kararında, "Yasa koyucunun, bir kamu hizmetinde söz gelimi askerlik alanında görevin gerektirdiği nitelikleri ve koşulları saptamasını ya da saptanmış olanları değiştirmesini, Anayasa çerçevesi içinde kalmak kaydıyla, görevin ve ülkenin gereklerine ve zorunluklarına göre serbestçe takdir edebileceğini kabul etmek yerinde olur. Çünkü bu gerek ve zorunlukları en iyi bilecek durumda olan yasa koyucudur, itiraz konusu kural ile de yapılmış olan budur. Burada değişiklik tarihinden önce bir kazanılmış hak bulunup bulunmadığı önem kazanmaktadır.... Buna karşılık Anayasa'ya aykırı olmak koşuluyla, yürürlükteki yasaların günün gereksinmelerine göre değiştirilmesi veya kaldırılması ve koyduğu yasa kurallarının, kamu hizmetinin gerektirdiği biçimde belli tarihlerde yürürlüğe konulması yasa koyucunun Anayasal görevleri ve yetkileri içindedir. Bu bakımdan itiraz konusu yasa kuralının idarî istikrarı bozduğu savı da yersizdir." ifadelerine yer vermiştir.

AYM, iptal davasına konu kanunun yürürlüğünden önce kısmi yaşlılık aylığına hak kazanmış olanlarla, emekliliklerine 2 yıl veya daha az kalmış olanların hakları saklı tutularak kayıpları önleyen; emeklilik sürelerine 2 yıldan fazla kalanların ise 15 yıllık prim ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeleri koşuluyla, emeklilik için kalan sürelerinin dikkate alınarak yaş sınırlarının kademelendirilmesi esasını getiren düzenlemenin hukuk devletinde gözetilmesi gereken adil ve makul ölçüler aşılmadığından Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.³²

³² AYM'nin 27/02/2001 tarih, 1999/43 esas ve 2001/46 karar numaralı kararı, www.

AYM bir başka kararında³³ ise, “Sigortalı olarak çalışanların yaşlılık aylığından yararlanabilmeleri için, sigortalılık süresi, yaş ve ödenmesi gereken prim konusunda (B) bendinde yapılan kademeli geçişe ilişkin düzenleme, makul, adil ve ölçülü olmadığından Anayasa’nın 2., 5. ve 60. maddelerine aykırıdır.” ifadelerine yer vermek suretiyle beklenen haklar konusunda yapılacak düzenlemelerin Anayasa’ya aykırı olup olmadığına, düzenlemenin makul, adil ve ölçülü olup olmadığına bakılarak belirleneceğini ifade etmiştir.

Diğer taraftan AYM, yakın tarihli bir kararında³⁴ 3568 sayılı Kanun’da 5786 sayılı Kanun’la getirilen değişikliğe çok benzer bir hususa ilişkin olarak yapılan değişikliği “hukuki güvenlik” ilkesi kapsamında değerlendirerek Anayasa’ya aykırı bulmuştur.

AYM’nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararında, karara ilişkin itirazın konusu, 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu’na 06/04/2001 tarih ve 4638 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun ile eklenen geçici 20’nci maddesinde yer alan “Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce, dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenler ile...” ibaresinin Anayasa’nın 2 ve 10’uncu maddelerine aykırılığı savıdır.³⁵

anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)
³³ AYM’nin 23/02/2001 tarih, 1999/42 esas ve 2001/41 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

³⁴ AYM’nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararı

³⁵ İptal talebine ilişkin başvuruda, komiser yardımcılığı kursuna başladığı tarihte geçerli olan kurallara göre (A) grubu polis amiri olması gereken davacının itiraz konusu kural ile kazanılmış haklarının ihlal edildiği, kuralın davacının aleyhine olarak geçmişe yürütüldüğü ve hukuk devleti ilkelerinden belirlilik, devlete güven ve devlette istikrar kavramlarını ihlal ettiği, hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu, davacıdan bir dönem önce dört yıllık bir yükseköğretim kurumundan mezun olan ve komiser yardımcılığı kursunu bitirenlerin (A) grubu polis amiri olarak atanmalarına rağmen itiraz konusu kural nedeniyle davacının (B) grubu polis amiri olarak atanmasının eşitlik ilkesine aykırı olduğu, kamu görevlilerinin hakları ve yetiştirilmelerine ilişkin statü hukuku kurallarının düzenlenirken kazanılmış hak, beklenen hak ve kazanılmış avantaj ilkelerine uygun hareket edilmesinin hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu, kazanılmış hakları korumak ve hukuksal güvenliği sağlamak amacıyla getirilen itiraz konusu kuralın davacılar bakımından hukuki bir koruma içermediği ve bu nedenle de Anayasa’nın 2 ve 10’uncu maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu'na 4638 sayılı Kanun ile eklenen geçici 20'nci maddede³⁶, 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenler ile bulunduğu rütbede dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olup (B) grubundan (A) grubuna geçen polis amirlerinin, (A) grubunda değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

AYM'nin söz konusu kararında *"kanun önünde eşitlik"* kavramı *"Yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu-*

³⁶ AYM'nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararında konuya ilişkin olarak şu ifadelerle yer verilmiştir: "Polis amiri rütbelerine yapılacak atama ve terfilere ilişkin usul ve esaslar, 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu'nun 55'nci maddesinde düzenlenmiştir.

25/09/2000 tarihinde yürürlüğe giren 611 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 1'nci maddesiyle 3201 sayılı Kanun'un 55'nci maddesi değiştirilmiş ve *"Polis amirlerinden Polis Akademisi mezunları, Polis Akademisi mezunu sayılanlar ile Emniyet Genel Müdürlüğüne eleman yetiştirmek üzere Polis Akademisi bünyesinde en az 4 yıllık fakülte ve yüksek okullarından mezun olanlar (A), komiser yardımcılığı kursunu başarıyla bitirmiş olanlar (B) grubunu oluşturur."* hükmü getirilmiştir.

Söz konusu değişiklikten önce, dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olan polis memurlarından en az altı aylık komiser yardımcılığı kursunu başarıyla tamamlamış olanların da (A) grubu polis amiri olmaları öngörüldüğünden, bu kişilerin kazanılmış haklarının korunmasına yönelik olarak 611 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 3201 sayılı Kanun'a geçici 20'nci madde eklenmiş ve bu maddede *"Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihten önce, 4 yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenler ile bulunduğu rütbede 4 yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olup (B) grubundan (A) grubuna geçen polis amirleri, (A) grubunda değerlendirilir."* hükümlerine yer verilmiştir.

611 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, dayanağı olan 4588 sayılı Yetki Kanunu'nun iptal edilmiş olması nedeniyle yasal ve anayasal dayanaktan yoksun kaldığı gerekçesiyle AYM'nin 31/10/2000 tarihli, 2000/69 esas ve 2000/42 karar sayılı kararıyla iptal edilmiş ve 3201 sayılı Kanun'un değişik 55'nci maddesi ile geçici 20'nci maddesinin de aralarında yer aldığı 611 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin bazı maddelerine yönelik iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. AYM'nin kararı 07/11/2000 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

4638 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, 21/04/2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4638 sayılı Kanun'un, 1'nci maddesiyle değiştirilen 3201 sayılı Kanun'un 55'nci maddesinde, (A) ve (B) polis amiri gruplarının kapsamını belirleyen 611 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'deki hükme aynen yer verilmiş, 4'üncü maddesiyle 3201 sayılı Kanun'a eklenen geçici 20'nci madde ile de bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce (A) grubu olarak atanan veya (B) grubundan (A) grubuna geçen polis amirlerinin kazanılmış hakları korunmuştur."

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

Bu noktadan hareketle AYM'ye göre, 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirmiş olanlar ile söz konusu tarihte henüz komiser yardımcılığı kursunu tamamlamamış olanlar aynı hukuksal konumda bulunmadıklarından bunlar arasında eşitlik karşılaştırması yapılamaz. Diğer taraftan, kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır.³⁷

Bu kapsamda AYM, bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar kazanılmış hak niteliği taşımadığından, 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce (A) grubu polis amiri unvanını kazanmamış olan kişilerin (A) grubu polis amirliği yönünden kazanılmış haklarından söz edilebilmesine imkân bulunmadığını ifade etmiştir. AYM'ye göre 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.

AYM söz konusu kararında, "3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu'nun 55'inci maddesini değiştiren 611 sayılı Kanun Hükmünde

³⁷ AYM'nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararı

Kararname'nin Anayasa Mahkemesi'nce iptaline rağmen, Emniyet Genel Müdürlüğü'nce 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 Kanun ile Emniyet Teşkilatı Kanunu'na eklenen geçici 20'nci maddede, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenlerin (A) grubunda değerlendirileceği yolundaki düzenlemenin kapsamına anılan Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursuna devam edenlerin alınmamış olması, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Açıklanan nedenle, dava konusu kural Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırıdır. İptali gerekir." ifadelerine yer vermek suretiyle, yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı sınavına devam edenlerin kazanılmış bir haklarının olmamasına rağmen, bu kişilerin "hukuk güvenliği" ilkesi gereğince yapılan düzenlemeden ayırık tutulmaları gerekirken bu yönde bir düzenleme yapılmaması nedeniyle kanun değişikliğini Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

3.3 Haklı Beklenti Kavramı

Haklı beklenti kavramı, hukuki güvenlik ilkesinin bir unsuru olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda AYM'nin 17/03/2011 tarih, 2010/106 esas ve 2011/55 karar numaralı kararında³⁸ haklı beklenti ve hukuki güvenlik ilkesi kavramlarına vurgu yapılarak bir iptal kararı verilmiştir.

AYM'nin, 2011/55 karar numaralı kararında iptali istenen düzenleme, çalışmanın bir önceki bölümünde ayrıntılı olarak bahsedilen 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı AYM kararında belirtilen 4683 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe ilişkin olarak 3201 sayılı Kanun'a eklenen geçici 20'nci maddede yer alan "...bulunduğu rütbede dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olup..." ifadesidir. 2008 yılında verilen kararda, değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihte dört yıllık yük-

³⁸ AYM'nin 17/03/2011 tarih, 2010/106 esas ve 2011/55 karar numaralı kararı, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

seköğretim kurumlarından mezun olmuş ancak komiser yardımcılığı kursunu henüz bitirmemiş olanların hukuki güvenliklerinin dikkate alınmamış olması Anayasa'ya aykırı bulunmuş iken; 2011 yılında verilen karara konu başvuruda 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursunu bitiren ancak, dört yıllık yükseköğretime devam eden polisler için düzenleme yapılmamasının hukuki güvenlik ve eşitlik ilkeleri kapsamında Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilmiştir.³⁹

³⁹ Diyarbakır Birinci İdare Mahkemesi tarafından yapılan başvuruda; 4638 sayılı Kanun öncesinde, dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olan polis memurlarından en az altı aylık komiser yardımcılığı kursunu başarıyla tamamlamış olanların (A) grubu polis amiri olmaları mümkün iken, 4638 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu yolun kapatıldığı, 4638 sayılı Kanun öncesinde (A) grubu polis amiri olabilmek için gerekli koşulları yerine getirmek üzere olan kişilerin kazanılmış haklarının korunmasına yönelik olarak da 3201 sayılı Kanun'a geçici 20'nci maddenin eklendiği, ancak geçici 20'nci maddenin yürürlüğe girdiği 21/04/2001 tarihinden önce 1999 yılında komiser yardımcılığı kursunu bitirmiş olmakla birlikte bu tarihte dört yıllık yüksek öğretime devam eden davacının, 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden yaklaşık 45 gün sonra dört yıllık okuldan mezun olduğu, 4638 sayılı Kanun yürürlüğe girmeseydi, davacının 45 gün sonra 3201 sayılı Kanun'un o tarihte yürürlükte olan 55'nci maddesi uyarınca (A) grubu polis amiri olarak atanacağı konusunda her hangi bir ihtilaf bulunmadığı, zira davacının (A) grubu polis amiri olabilmek için gerekli koşullardan ilkinin 1999 yılında komiser yardımcılığı kursunu bitirmek suretiyle yerine getirdiği, ikinci koşul olan dört yıllık yüksek öğretim kurumundan mezun olma koşulunu ise bitirme aşamasına geldiği, nitekim 45 gün sonra da koşulu tamamladığı, davacının kendiliğinden değil, 3201 sayılı Kanun'un o tarihte geçerli olan 55'nci maddesi hükmüne dayanarak bu yola girdiğinin açık olduğu, mevcut Kanun maddesine güvenerek bu yola girmiş ve belli bir aşamaya gelmiş olan davacının 4638 sayılı Kanun ile 3201 sayılı Kanun'un 55'nci maddesinde yapılan değişiklik ile (A) grubu polis amiri olmak imkanının kalmadığı, bir başka anlatımla davacı ve davacıyla aynı pozisyonda olanlara (A) grubu polis amiri olma yolunun kapatıldığı, AYM'nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararında belirtildiği üzere "...yasanın yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursuna devam edenlerin yasa kapsamına alınmamış olması ..." nasıl hukuki güvenlik ilkesine aykırılık taşıyor ise, aynı şekilde "yasanın yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursunu bitiren ve dört yıllık yüksek öğretime devam edenlerin..." kanun kapsamına alınmamasının da bir eksiklik olduğu, iptale konu edilen geçici 20'nci maddede yer alan; "bulunduğu rütbede dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olup" şeklindeki ibarenin, o tarihte henüz mezun olmamış olan davacıyı kapsamadığından, bir başka anlatımla geçici 20'nci maddedeki bu ibarelerin (A) grubu polis amiri olmak için gerekli koşulları yerine getirme sürecine giren ve mevcut yasal düzenlemeye güvenerek haklı bir beklenti içerisinde bulunan davacının hakkını koruyucu olacak şekilde düzenlenmediğinden ya da gelinen noktada davacının (A) grubu polis amiri olarak atanmasına engelini geçici 20'nci maddede yer alan ibareler olduğundan, anılan ibarelerin Anayasanın 2 ve 10'ncü maddelerine aykırılığı olduğu ifade edilmiştir.

AYM'nin gerekçeli kararında;

Eşitlik ilkesinin amacının, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu, bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlalinin yasaklandığı, yasa önünde eşitliğin herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmediği, durumlarındaki özelliklerin kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebileceği ve aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesinin zedelenmeyeceği belirtilerek 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenler ile bu tarihte anılan kursu bitirmekle birlikte henüz dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olmayanların aynı hukuksal konumda bulunmadıklarından eşitlik karşılaştırmasına esas alınamayacağı,

Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük beklenen haklar, kazanılmış hak niteliği taşımadığından 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce (A) grubu polis amiri unvanını kazanmamış olan kişilerin (A) grubu polis amirliği yönünden kazanılmış haklarından söz edilebilmesinin olanaklı olmadığı; diğer taraftan hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasının amaçlandığı, hukuk güvenliği ilkesinin hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kıldığı,

3201 sayılı Kanun'un terfi ve atamaları düzenleyen 55'inci maddesinin 4638 sayılı Kanun ile değiştirilmesinden önceki hükümlerine göre, dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olan polislerden komiser yardımcılığı kursunu başarıyla tamamlamış olanların da (A) grubu polis amiri olma hakkının bulunması nedeniyle, anılan mevzuat hükümlerine güvenerek (A) grubu polis amiri olma beklentisiyle bir kısım polislerin yükseköğretim mezunu iken, Polis Akademisinde komiser yardımcılığı kursuna katıldığı, diğer bir

kısının ise komiser yardımcılığı kursunu bitirdikten sonra, yükseköğretime girdiği ve her iki grupta bulunan kişilerin bir süre sonra komiser yardımcılığı kursunu veya yükseköğrenimi bitireceğinin açık olduğu,

İtiraz konusu kuralla (A) grubu polis amiri olarak atanmak için gerekli olan her iki şartı taşıyan kişilerin kazanılmış haklarının korunması amaçlanmakta iken, (A) grubu polis amiri olmak için gerekli koşullardan birini tamamlayıp diğerini yerine getirme sürecine giren ve mevcut yasal düzenlemeye güvenerek haklı bir beklenti içerisinde bulunanların (A) grubu polis amiri olma beklentilerinin engellendiğinin görüldüğü, nitekim itiraz konusu kuralın ilk halinde yer alan ve komiser yardımcılığı kursunu bitirmemiş olanları etkileyen kısmının da AYM'nin anılan kararıyla hukuk güvenliği ilkesinden bahisle iptal edildiği, 4638 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte komiser yardımcılığı kursunu bitirerek dört yıllık yükseköğretime devam eden kişilerin de hukuk güvenliği ilkesinden yararlandırılmaları gerektiği,

ifade edilerek, komiser yardımcılığı kursunu tamamlayarak yüksek öğrenime devam etmekte iken çıkarılan 4638 sayılı Kanun ile Emniyet Teşkilatı Kanunu'na eklenen geçici 20'nci maddede, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce dört yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu bitirenlerin (A) grubunda değerlendirileceği yolundaki düzenlemenin kapsamına anılan Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte yüksek öğrenime devam edenlerin alınmamış olmasının, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturduğu belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2'nci maddesine aykırı olduğu ve iptalinin gerektiği ifade edilmiştir.⁴⁰

AYM söz konusu kararında, haklı beklenti kavramını "*hukuki güvenlik ilkesi*" kapsamında değerlendirmiş ve mevcut yasal düzenlemelere güvenerek hareket eden kişilerin beklentilerinin korunması gerektiğini belirtmiştir. Kanun koyucunun bir hakkın elde edilmesine yönelik şartları değiştirebileceği kuşkusuzdur. Ancak bunun sınırı, kazanılmış hakların korunması ve hukuki güvenliğin bertaraf edilmemesidir.

⁴⁰ AYM'nin 17/03/2011 tarih, 2010/106 esas ve 2011/55 karar numaralı kararı

4. 5786 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler ile AYM'nin 2011/81 Karar Numaralı Kararı'nın Değerlendirilmesi

5786 sayılı Kanun ile YMM unvanının alınmasına ilişkin olarak 3568 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında değişiklik yapılarak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, işletme, maliye, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında profesörlük unvanını almış olanlar için öngörülmüş olan sınav muafiyeti kaldırılmıştır.

Ancak bu düzenleme yapılırken, 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 26/07/2008 tarihinde kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan; mesleki yeterlilik sınavını vermiş ve 10 yıllık çalışma süresini tamamlamış olanların kazanılmış hakları 3586 sayılı Kanun'a eklenen geçici 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (b) bendi ile korunmuş, mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık çalışma süresini tamamlamamış olanların Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak özel YMM'lik sınavına katılmaları öngörülmüş iken, henüz mesleki yeterlilik sınavını almamış olanlara yönelik bir düzenleme yapılmamış ve bunların genel usullere göre yapılacak olan YMM'lik sınavı ile YMM unvanını alabilecekleri belirtilmiştir.

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklere ilişkin olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) sunulan kanun tasarısında⁴¹ değişikliklerin gerekçelerine sadece "genel gerekçe" kısmında yer verilmiştir. Maddede yapılan değişikliğe neden gereksinim duyulduğunu ve hangi amaçla bu değişikliğin yapıldığını belirten "madde gerekçeleri"nde ise bu yönde bir bilgiye yer verilmemiştir.⁴² Yapılan değişiklikler genel

⁴¹ 3568 sayılı Kanun'da yapılacak değişikliklere ilişkin kanun tasarısı 13/03/2008 tarihinde TBMM'ye sunulmuş ve 1/549 esas numarası ile kayda alınmıştır. Söz konusu tasarısı, 5760 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ismi ile kanunlaşmış ancak bu Kanun Cumhurbaşkanı tarafından bir daha görüşülmek üzere 07/05/2008 tarihinde TBMM'ye geri gönderilmiştir.

⁴² Madde gerekçesinde, "Öte yandan bazı meslek mensuplarına sağlanan yeminli mali müşavirlik sınav muafiyeti kaldırılmaktadır. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanı almış olanların da yeminli mali müşavir olabilmeleri için, yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmaları şartı getirilmektedir." ifadelerine yer verilmiştir. <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss216.pdf>, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

gerekçe kısmında, , "... meslek mensuplarının uluslararası kabul edilebilirlik konusunda yaşadıkları sorunların aşılması ve meslek mensuplarının kalitesinin ve standartlarının yükseltilmesi amacıyla, "serbest muhasebeci mali müşavir" ve "yeminli mali müşavir" olmak için bazı meslek gruplarına daha önce getirilmiş olan sınav muafiyeti kaldırılarak, prensip itibariyle bu unvanların sınavla kazanılması esası getirilmektedir. ..." ifadeleri ile açıklanmıştır.⁴³

Görüldüğü üzere, genel gerekçe ya da madde gerekçelerinde, uluslararası kabul edilebilirlik sorunlarının neler olduğuna ilişkin net bir bilgi bulunmadığı gibi sınav muafiyetinin kaldırılmasının meslek mensuplarının kalitesinin ve standartlarının artırılmasına nasıl bir katkı yapacağı ya da yapmış olduğu da bir tartışma konusudur.

Bu noktada akla; "Eğer bunlar sağlanmak isteniyorsa, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlar arasında mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık çalışma süresini henüz tamamlamamış olanlara neden özel YMM'lik sınavına katılma imkânı verilmiştir?", "Eğer bu tür sorunlar var ise, halihazırda görev yapmakta olan meslek mensuplarından sınav muafiyeti ile YMM unvanını kazananların uluslararası kabul edilebilirlik sorunlarının aşılması ile kalite ve standartlarının artırılmasına yönelik olarak hangi çalışmalar yapılmıştır/yapılacaktır?" soruları gelmektedir. Zira, kanun tasarısında bu soruların cevaplarına ilişkin bilgiler yer almadığı gibi düzenlemenin kanunlaştığı tarihten bugüne kadar da bu hususlara yönelik bilinen bir gelişme de yaşanmamıştır.

Diğer taraftan, 5786 sayılı Kanun'un ilk hali olan ve Cumhurbaşkanlığı tarafından TBMM'ye bir kez daha görüşülmek üzere geri gönderilen 5760 sayılı Kanun'un TBMM'de gerçekleştirilen görüşmelerinde de, yapılan değişikliklerin gerekçesine yönelik ayrıntı bilgileri yer almamaktadır.⁴⁴ Ancak düzenlemenin lehinde yapılan konuşmalarda,

⁴³ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/549), www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss216.pdf, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

⁴⁴ 5780 sayılı Kanun'una ilişkin tasarı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu 216 numaralı sıra sayısı olarak bastırılmış ve TBMM Genel Kurul'unda TBMM İçtüzüğü'nün 91'inci maddesi gereğince "temel kanun" olarak görüşülmüştür. Buna göre komisyon tarafından oluşturulan metin, bölümler halinde görüşülmüştür. Tasarının geneli ile bölümlere ilişkin olarak yapılan görüşmelerde ise, çoğunlukla TÜRMOB ve bağlı odalarda gerçekleştirilecek seçimlerde uygulan-

3568 sayılı Kanun ile vergi mevzuatına göre vergi inceleme yetkisine sahip olan kişilere geçici maddeler ile tanınan sınav muafiyetinin yargı kararları ile başka meslekleri de kapsayacak şekilde genişletildiği, bu durumun meslek mensubu sayısını büyük oranda hatta meslek mensuplarına olan talebin kaldırabileceğinin çok üzerinde artırdığı, bu durum neticesinde meslek mensuplarının kendi aralarında haksız rekabet ortamına girmelerinin söz konusu olduğu, bir anlamda sayı fazlalığından dolayı piyasada “vahşi” bir rekabet olduğu, bunun tek ve kesin yönteminin sınavsız bütün sistemin ortadan kaldırılması olduğu, bir başka ifadeyle sisteme hiç kimsenin sınavsız girmemesinin gerektiği ifade edilmiştir.⁴⁵

YMM unvanının kazanılmasına yönelik olarak 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin iptal edilmesine ilişkin olarak AYM’ye başvuru yapılmıştır. Söz konusu başvuruda⁴⁶;

Bilgi ve becerisinden şüphe duyulan kişilerin sınava tabi tutulması uygun bir davranış olmakla birlikte Devlet tarafından yapılan yeterlik sınavları ile yeterli düzeyde bilgi ve beceriye sahip olduğu belirlenen ve bu kapsamda yürüttükleri işlemler asıl fonksiyonu teşkil eden ve Devlet adına yetki kullanan vergi inceleme elemanlarının hâlihazırda yaptıkları ve kendilerine kanunla verilen tali bir yetkiyi kullanmakta olan YMM’lerce gerçekleştirilen işlemleri yapabilmek için kendileri vasıtasıyla denetlenmekte olan TÜRMOB tarafından yapılacak bir sınava girmelerinin haklı bir nedeninin bulunmadığı,

Değişiklik öncesinde vergi inceleme yetkisine sahip ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10 yıllık kamu hizmeti süresini henüz doldurmamış olanların bu sürenin tamamlanmasının ardından YMM unvanını kazanabilecek olmalarına rağmen iptali istenen kural ile önceki mevzuat çerçevesinde oluşturulan beklentilerinin ve haklarının ellerinden alınmış olmasının “hukuk güvenliği ilkesi” ile bağdaşmadığı,

cak seçim usulüne ilişkin tartışmalara yer verildiğinden, sınav muafiyetine ilişkin görüşler verilen önergeler üzerine yapılan konuşmalar hariç çok fazla dile getirilememiştir. Söz konusu konuşmalarda, sınav muafiyetini kaldıran düzenlemenin hâlihazırda görev yapmakta olan ancak henüz 10 yıl doldurmamış vergi inceleme elemanlarını kapsamamasının hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmiştir.

⁴⁵ TBMM Tutanak Dergisi, 97’nci Birleşim, 30/04/2008, www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem23/yil2/bas/b097m.htm, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

⁴⁶ 18/05/2011 tarih, 2008/80 ve 2011/81 sayılı AYM Kararı

“Uluslararası kabul edilebilirlik” hususunun, kurumsal olarak uygulama birliği ve akreditasyon sağlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Avrupa Birliği (AB) kurumlarına işaret ettiği, TÜRMOB’un hâlihazırda IFAC’a üye olduğu ve IFAC’ın, vergi inceleme elemanlarının sertifikasyonunu kabul edilebilirlik açısından bir engel olarak görmediği, AB’nin konuyla ilgili 8’nci Direktifinin 9/2’nci maddesinde yer alan *“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 muaftutabilecektir.”* ifadesinin belli durumlarda olan kişiler için muafiyetler getirebilmesine imkân verdiği, ifadelerine yer verilmiştir.

AYM, 18/05/2011 tarihinde yaptığı toplantısında, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10 yıllık çalışma süresini tamamlamayanların sınav muafiyetini kaldıran düzenlemeyi Anayasa’ya aykırı görmemiş ancak, Maliye Bakanlığı tarafından yapılması öngörülen özel YMM’lik sınavının⁴⁷ Anayasa’ya aykırı olduğuna karar vermiştir.

AYM, gerekçesi 15/12/2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2011/81 karar numaralı Karar’da, sınav muafiyetini kaldıran düzenlemeye ilişkin olarak Kanun’a eklenen geçici 9’uncu maddede kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi henüz doldurmamış olanlara yer verilmemesini, bu kişilerin *“kazanılmış haklarının bulunmadığı”* gerekçesi ile Anayasa’ya uygun bulmuştur.⁴⁸ Ancak zaten yapılan iptal başvuru-

⁴⁷ Değişikliğin yapıldığı dönemde, Maliye Bakanlığı tarafından yapılması öngörülen özel YMM’lik sınavının, bir meslek odasının üyelerinin idari vesayet makamınca belirlenmesinin, mesleki birliklerini düzenleyen Anayasa’nın 135’nci maddesi dikkate alındığında Anayasa’ya aykırılık açısından tartışabileceği ifade edilmiştir. Bumin Doğrusöz, SMMM-YMM Kanunundaki Değişiklikler-2, www.radikal-referansarsivi.com/haber.aspx?HBR_KOD=104151, (Erişim Tarihi: 21/10/2011) Nitekim AYM tarafından verilen iptal kararında da, öngörülen düzenlemenin Anayasa’nın 135’inci maddesinde düzenlenen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının idari ve mali denetiminin kanunla düzenleneceği hususunun kapsamına girmediği ifade edilerek, yapılan düzenlemenin merkezi idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun yerine geçerek faaliyet göstermesi anlamında geldiği belirtilmiştir.

⁴⁸ Anayasanın 153’üncü maddesinin birinci fıkrasında, AYM’nin kararlarının kesin

sunda da belirtildiği gibi söz konusu kişiler açısından, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, bir kazanılmış haktan bahsetmek mümkün değildir. Bu kişilerin kazanılmış hakları değil, hukuk güvenliği ilkesi sahip oldukları sınav muafiyeti imkânı ellerinden alınmıştır.

AYM'nin bu kararında, YMM unvanının kazanılmasına ilişkin olarak 3568 sayılı Kanun'da yapılan değişikliğe çok benzer olan ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin olarak 2008/53 ile 2011/55 karar numaralı kararlarındaki içtihatlarından tamamen farklı bir karar verdiği anlaşılmaktadır.

Çalışmanın 2.3. numaralı bölümünde belirtildiği gibi, 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten etkilenen kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış kamu görevlileri 3 farklı grupta sınıflandırılabilir. İçinde bulunulan koşullar farklı olduğundan her bir gruba ilişkin değerlendirme ayrı ayrı yapılacaktır.

4.1 Kanunları Uyarınca Vergi İnceleme Yetkisini Almış ve Mesleki Yeterlilik Sınavını Vermiş Olup 10 Yıllık Süreyi Tamamlamış Olanların Durumu

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişik neticesinde kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanların sınav muafiyeti kaldırılırken, bu kişilerden 10 yıllık çalışma süresini tamamlayanlar için 3568 sayılı Kanun'a özel bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 26/07/2008 tarihinde söz konusu sınav muafiyeti kapsamında olanların bu "kazanılmış hakları" 3568 sayılı Kanun'a eklenen geçici 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi⁴⁹ ile korunmuştur. Bu düzenleme ile değişikliğin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10

olduğu ve iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağı hükümlerine yer verilmiş olmakla birlikte AYM, 18/05/2011 tarihinde yapılan toplantıda alınan iptal kararının hüküm fıkrasını internet sitesinde yayımlamıştır.

⁴⁹ 3568 sayılı Kanun'un Geçici 9/1-b maddesi, "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik sınav şartı aranmaz." şeklindedir.

yıllık çalışma süresini⁵⁰ tamamlamış olanlar ile söz konusu Kanun'da belirtilen konularda profesörlük unvanını almış olanların sınava girmeksizin YMM unvanını alabilmeleri mümkün kılınmıştır.

Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden bir tanesidir.⁵¹ Buna göre, 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sırasında kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 10 yıllık çalışma süresini tamamlayanların YMM unvanını kazanmalarında sınav şartının aranmayacağına yönelik olarak yapılan düzenleme evrensel hukuk normlarına uygun nitelikte bir düzenleme olarak nitelendirilebilir. Nitekim AYM'de 2011/81 karar numaralı Kararı'nda, yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihte vergi inceleme yetkisini alarak mesleki yeterlik sınavını vermiş ve 10 yıllık süreyi tamamlamış olanlar için YMM'lik sınav şartının aranmadığını ve bu kişilerin kazanılmış haklarının korunduğunu belirtmiştir.

4.2 Vergi İnceleme Yetkisini Almış ve Mesleki Yeterlilik Sınavını Vermiş Ancak 10 Yıllık Süreyi Tamamlamamış Olanların Durumu

5786 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucunda, vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak henüz 10 yıllık çalışma süresini tamamlamamış olan kamu görevlilerinin hukuki güvenlik ilkesi gereği sahip oldukları sınav muafiyeti kaldırılmış, ancak, bu kişilerin genel uygulamadan farklı olarak özel YMM'lik sınavı ile YMM olmaları öngörülmüştür. Söz konusu kamu görevlileri ile AYM'nin 2008/53 karar numaralı kararında bahsedilen komiser yardımcılarında buldukları hukuksal durumlar açısından birbirlerine çok benzer bir konumdadırlar.

Zira dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olarak komiser yardımcılığı kursunu devam eden kamu görevlileri, değişiklikten önce (A) grubu polis amiri olmak için gereken 2 şarttan birisi olan

⁵⁰ Her ne kadar değişiklik öncesinde 3568 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında 10 yıllık bir süre belirtilmemişse de, sınav muafiyetine sahip olanların YMM unvanını alabilmeleri için 10 yıllık çalışma süresinin doldurulmuş olması gerekiyordu. Zira YMM olabilmenin şartlarından birisi de, en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmaktır.

⁵¹ AYM'nin 07/02/2008 tarih, 2005/38 esas ve 2008/53 karar numaralı kararı

dört yıllık yükseköğretim şartını yerine getirmişler ancak ikinci şart olan komiser yardımcılığı kursuna devam etmekte iken (A) grubu polis amiri olmanın şartları 4638 sayılı Kanun ile bu kişilerin aleyhine değiştirilmiştir. Benzer şekilde, 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde sınav muafiyetine hak kazanabilmek için 10 yıllık çalışma süresini tamamlaması gereken kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olan kamu görevlileri, değişikliğin yapıldığı tarihte vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavlarını vermiş olmalarına rağmen 10 yıllık çalışma sürelerini henüz tamamlamamışlardır. Bir diğer ifadeyle, bu kişiler sınav muafiyetine hak kazanılabilmesi için gereken 3 şarttan ikisini sağlamış ancak diğer şartı henüz sağlayamadan 3568 sayılı Kanun'da aleyhlerine bir düzenleme yapılarak sınav muafiyetlerine son verilmiştir.

AYM'nin 2008/53 karar numaralı Kararı'nda da belirtildiği gibi, bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar, kazanılmış hak niteliği taşımadığından 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 26/07/2008 tarihinde 10 yıllık çalışma süresini tamamlamamış olan kamu görevlileri açısından bir kazanılmış haktan bahsedilmesi mümkün olmamakla birlikte, AYM'nin 2008/53 karar numaralı Kararı'ndaki iptale ilişkin referans noktası olan "hukuk güvenliği" ilkesi gereği, yapılan yeni düzenlemeden ayırık tutulmaları gereken bu kişilere 3568 sayılı Kanun'a eklenen geçici 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer verilmemesi nedeniyle söz konusu düzenlemenin, AYM'nin 2008/53 karar numaralı kararındaki içtihat da dikkate alındığında Anayasa'ya aykırı olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak, AYM 2011/81 karar numaralı Kararı'nda "İptali istenilen kural Kanun'un değiştirilen 9. maddesinin son fıkrasına ilişkin belirtilen gerekçelerle Anayasa'ya aykırı görülmemiştir. İptal isteminin reddi gerekir." ifadelerine yer vermek suretiyle yapılan düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir. AYM'nin 3568 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin son fıkrasına ilişkin gerekçesi, vergi inceleme yetkisini almış olmakla birlikte mesleğinde 10 yılını doldurmamış olanlar için kazanılmış herhangi bir haktan söz edilemeyeceğinden kuralın hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmamasıdır.

AYM'nin vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık çalışma süresini tamamlamamış olanlar için herhangi bir kazanılmış haktan bahsedilmeyeceği tespiti doğrudur, an-

cak zaten bunun aksi de iddia edilmemektir. AYM, 2008/53 karar numaralı Kararı'ndaki görüşünün aksine bu kişiler için hukuk güvenliği ilkesinin göz ardı edilip edilmediğine ilişkin herhangi bir yargıda bulunmamıştır. Diğer taraftan iptal davasına ilişkin başvuruda da bu kişilerin kazanılmış haklarının değil hukuk güvenliği ilkelerinin göz ardı edildiği vurgulanmıştır. AYM verdiği iptal kararlarında, iptal başvurusundaki taleple bağlı fakat gerekçe ile bağlı değildir. Bir diğer ifadeyle iptal başvurusunda belirtilmeyen farklı bir gerekçe ile de iptal kararı verebilir. Ancak kuşkusuz ki, bu gerekçenin de hukuki olması gerekir.

2011/81 karar numaralı Karar'da AYM, söz konusu kişilerin kazanılmış bir hakkın olmadığı açık olmasına rağmen, kazanılmış bir haktan söz edilemeyeceği gerekçesi ile yapılan düzenlemeyi Anayasa'ya uygun bulmuştur. Ancak işin özü ve Anayasa'ya aykırılığın esas nedeni olan hukuk güvenliği ilkesinin bu kişiler açısından zedelenip zedelenmediğine ilişkin hiç bir ifadeye yer vermemiştir. Söz konusu Karar'da *"Kanunlarda yapılan değişiklikler kazanılmış hakları etkilemediği ve hukuk güvenliğini zedelediği sürece bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı oldukları ileri sürülemez."* ifadelerine yer veren AYM'nin somut olayda hukuk güvenliği ilkesinin neden zedelenmediğini, bir diğer ifadeyle vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık çalışma süresini tamamlamamış olan kamu görevlilerinin hukuk güvenliği ilkesinden neden yararlanamadıkları konusuna hiç değinmemesi verilen kararını hukukiliğini de tartışma konusu yapmaktadır.

Bu noktada kanaatimizce, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 41'inci maddesinde yer alan, AYM'nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla itiraz başvurusunda bulunamayacağı hususunun da mevcut olay açısından nasıl anlaşılacağı tartışmalıdır. Zira her ne kadar, AYM tarafından işin esasına girilerek karar verilmiş olsa da kararın gerekçesinin, Anayasa hukuku ve idare hukukunun temel düzenlemeleri kapsamında bahse konu kişilerin zaten sahip olmadıkları kazanılmış hak kavramına referans verilmesi nedeniyle hukuken tartışmalı olduğu düşünülmektedir. Bir diğer ifadeyle, Anayasa'ya aykırılık yoktur kararının hatalı gerekçe ile verildiği düşünülmektedir.

4. 2. 1. Özel YMM'lik Sınavı

5760 sayılı Kanun'a ilişkin olarak TBMM'ye sunulan kanun tasarısında ve TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen metinde yer almayan "özel YMM'lik sınavı"na ilişkin düzenleme, kanun metnine tasarının TBMM Genel Kurulu'nda yapılan görüşmeleri sırasında verilen bir önerge ile eklenmiştir. Önergenin gerekçesi şu şekildedir:

*"Kanunun yürürlük tarihinden önce 10 yılını doldurmuş olanların müktesep hakları korunurken, mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yılını doldurmamış olanlar yönünden herhangi bir düzenleme yapılmadığı takdirde uygulamada birçok hukuki ihtilafın yaratılması kaçınılmaz olacaktır. Bu durumda olanlar için daha yumuşak bir geçiş dönemini teminen özel bir sınava tabi olmalarına yönelik hükümlere yer verilmektedir."*⁵²

Kanun koyucu söz konusu kamu görevlilerinin "hukuki güvenlik" ilkesi gereğince sahip olduğu sınav muafiyetini göz ardı etmiş ancak, bu kişilerin kimi yazarlarca objektifliğinin tartışılabilir olabileceği belirtilen⁵³ özel YMM'lik sınavına girmelerine yönelik düzenleme yapmak suretiyle bu konuda genel usulden farklı bir yaklaşım benimsemiştir. Bunu da, uygulamada hukuki ihtilaflarla karşılaşmamak ve yumuşak bir geçiş dönemi sağlamak amacıyla yapmıştır.

3568 sayılı Kanun'un geçici 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hükümlere göre yapılacak özel YMM'lik sınavına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan usul ve esaslar⁵⁴ 02/03/2011 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) internet sitesinden yayımlanarak ilan edilmiştir. Buna göre sınava başvuru şartları 3568 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesindeki genel şartlara haiz olmak ve geçici 9 uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, 26/07/2008⁵⁵ tarihinden önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olmak şeklinde belirlenmiştir.

⁵² TBMM Tutanak Dergisi, 98'inci Birleşim, 01/05/2008, www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem23/yil2/bas/b098m.htm, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

⁵³ Bumin Doğrusöz, SMMM-YMM kanunundaki değişiklikler-2

⁵⁴ Özel Yeminli Mali Müşavirlik Sınavına İlişkin Usul ve Esaslar, www.gib.gov.tr/fileadmin/duyurular/ozelymmusulesas.html (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

⁵⁵ 5786 sayılı Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihtir.

02/03/2011 tarihinde yayımlanan usul ve esaslara göre yapılacak olan sınava ilişkin olarak aynı tarihte yapılan duyuruda, başvuruların 07/03/2011 tarihinde başlayıp 18/03/2011 tarihinde sona ereceği belirtilmiş ve sınav tarihi de 09/04/2011 olarak duyurulmuştur. Sınav komisyonunun, Maliye Bakanının belirleyeceği bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı başkanlığında, bir Maliye Müfettişi, bir Hesap Uzmanı, bir Gelirler Kontrolörü ve bir Vergi Denetmeninden oluşması öngörülmüştür. Başarılı sayılmak için sınavdan 100 tam puan üzerinden 65 ve üzeri puan alınması gerekmektedir. Söz konusu Usul ve Esasların 5'inci maddesinde GİB'in sınavı bir defa yapacağı belirtilmiştir.

GİB tarafından 09/04/2011 tarihinde 100 soruluk test sınavı şeklinde yapılan ve yaklaşık 1000 kişinin katıldığı sınavdaki başarı oranının %90'nun üzerinde olduğu tahmin edilmektedir.⁵⁶ 5786 sayılı Kanun'un yayımlanmasının hemen ardından, bu sınava ilişkin düzenleme, meslek mensuplarına yönelik yapılan tüm sınavların TÜRMOB tarafından veya onun katılımı ile yapılmasına karşın Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak sınavın ileride ayrıcalıklı veya göstermelik bir sınav gibi de yorumlanabilecek olması gerekçesiyle eleştirilmiştir.⁵⁷

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı tarafından 09/04/2011 tarihinde gerçekleştirilen özel YMM'lik sınavının dayanağı olan 3568 sayılı Kanun'un geçici 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna karar verilmiş ve bu husus AYM tarafından, sınavın yapıldığı tarihten kısa bir süre sonra 18/05/2011 tarihinde kamuoyuna açıklanmıştır.⁵⁸

Anayasa'nın 153'üncü maddesinin birinci fıkrasında, AYM'nin kararlarının kesin olduğu ve iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, AYM tarafından verilen iptal kararının gerekçesi 15/12/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. AYM'nin söz konusu Kararı'nda " ... Anayasa'nın 135. maddesinin beşinci fıkrasında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerinde Devletin "idari ve mali denetiminden" söz edilmektedir. Bu durumda, merkezi idarenin, kamu kurumu niteliğindeki bir meslek kuruluşu

⁵⁶ <http://finanskariyer.blogspot.com/2011/08/ozel-ymm-snav.html>, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

⁵⁷ Bumin Doğrusöz, SMMM-YMM Kanunundaki Değişiklikler-2

⁵⁸ www.anayasa.gov.tr/index.php?l=gundem&id=326, (Erişim Tarihi: 19/10/2011)

olan TÜRMOB'un yerine geçerek, vergi inceleme yetkisini almış ancak 10 yıllık süreyi tamamlamamış olan kişiler için yeminli mali müşavirlik sınavı yapması, idari ve mali denetim kapsamına girmemektedir. Bu durum, denetimin ötesinde, merkezi idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun yerine geçerek faaliyet göstermesi anlamına gelmektedir. Bu nedenlerle bazı kişilerin gireceği yeminli mali müşavirlik sınavının idari ve mali denetim yetkisini aşacak biçimde merkezi idare içerisinde yer alan Maliye Bakanlığı'na verilmesi Anayasa'nın 135. maddesine aykırı düşer." ifadelelerine yer vermiştir.

Maliye Bakanlığı'nın TÜRMOB'un yerine geçerek belirli şartları sağlayan kamu görevlilerinin gireceği YMM'lik sınavını düzenlemesinin öngörülmesini merkezi idarenin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerindeki idari ve mali denetim yetkisinin aşılması olarak yorumlayan AYM'nin verdiği iptal kararının hüküm kısmı 18/05/2011 tarihinde kamuoyuna duyurulmakla birlikte gerekçesi 15/12/2011 tarihinde yayımlanmıştır.

Her ne kadar Maliye Bakanlığına özel YMM'lik sınavını yapma yetkisi veren düzenleme AYM tarafından iptal edilmiş olsa da, açıklanan usul ve esaslara göre sadece bir kez yapılması öngörülen sınav, iptal kararının hüküm kısmının açıklanmasından kısa bir süre önce gerçekleştirilmiştir. AYM kararlarının geriye yürümediği ve AYM kararının gerekçesinin de 15/12/2011 tarihinde yayımlandığı dikkate alındığında özel YMM'lik sınavının, aksi yönde görüşler mevcut olsa da, hukuken geçerli ancak etik açıdan tartışmalı durumda olduğu söylenebilir.

Kanunları Uyarınca Vergi İnceleme Yetkisini Almış Ancak Mesleki Yeterlilik Sınavını Henüz Vermemiş Olanların Durumu

5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sırasında, 3568 sayılı Kanun'un geçici 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde kanunları uyarınca vergi incelemesi yetkisini almış olmasına rağmen henüz kanun değişikliğinin yayımlandığı tarihte mesleki yeterlilik sınavını vermemiş olanlara yönelik bir düzenlemeye yer verilmeyerek, bu kişilerin de Kanun'un yayım tarihinden sonra bu mesleklere girecek olanlar gibi genel usullere göre yapılan YMM'lik sınavı ile YMM olmaları öngörülmüştür.

AYM, söz konusu düzenlemelere ilişkin olarak açıkladığı kararında, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ancak mesleki yeterlilik sınavını kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihte henüz vermemiş olanların "*haklı beklentilerinin*" dikkate alınmamış olmasını Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Aynı AYM'nin söz konusu kararın açıklandığı tarihten çok kısa bir süre önce verdiği 2011/55 karar numaralı kararında, haklı beklentilerinin göz ardı edildiğini ifade ettiği komiser yardımcılar ile 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten etkilenen kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ancak 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla henüz mesleki yeterlilik sınavlarını vermemiş olanlar sahip oldukları hukuksal durumlar açısından birbirlerine çok benzer bir konumdadırlar.

Nitekim, komiser yardımcılığı kursunu bitirmiş olmakla birlikte değişikliğin yapıldığı tarihte yükseköğrenime devam edenler, değişiklik öncesinde (A) grubu polis amiri olmak için gereken 2 şarttan birisini yerine getirmişler, diğerini yerine getirmek aşamasında iken Kanun değişikliği ile (A) grubu polisi amiri olmanın şartları değişmiş ancak bu kişilerin hukuk güvenliği ilkesi kapsamında sahip oldukları haklı beklentileri karşılanmamıştır.

Benzer şekilde, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ancak 5786 sayılı Kanun'un yayım tarihi itibarıyla henüz mesleki yeterlilik sınavlarını vermemiş olanlar değişiklik öncesi durumda sahip olunan sınav muafiyeti için gereken şartlardan birisini yerini getirmiş, diğer iki şartı yerine getirme aşamasında iken sahip olunan bu hak yapılan kanun değişikliği ile ortadan kaldırılmıştır.

AYM kararında ifade edilen hususa benzer şekilde, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanların bir süre sonra mesleki yeterlilik sınavlarını verecekleri açıktır. Zira bu mesleklerde mesleki yeterlilik sınavının alınması asıl, alınmaması ise istisnadır.⁵⁹ Ayrıca zaten mesleki yeterlilik sınavında başarılı olunamaması halinde bir haklı beklentiden bahsetmek de mümkün olmayacaktır. Diğer taraftan, 26/07/2008 tarihi itibarıyla henüz mesleki yeterlilik sınavını vermemiş olanların tamamına yakını sonraki süreçte bu sınavlarını vermişlerdir. Buna göre, yapılan değişiklik neticesinde sınav muafiyeti

⁵⁹ Maliye Müfettişliği, Hesap Uzmanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü, vb. denetim birimlerinin mesleki yeterlilik sınavlarındaki başarı oranının yüksek olduğu bilinmektedir.

ile YMM olmak için gerekli koşullardan birini tamamlayıp diğerlerini yerine getirme sürecine giren ve mevcut yasal düzenlemeye güvenilecek haklı bir beklenti içerisinde bulunanların YMM unvanını kazanma beklentileri engellenmiştir.

Bu kişiler ile 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin yürürlüğe girmesinden sonra kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisine sahip olunan bir mesleğe girenlerin arasında bir fark olmadığı kabul edilerek, bunların her ikisinin de aynı hukuksal durumda oldukları varsayımı altında aynı sınavla YMM olmaları öngörülmüştür. Hâlbuki bu kişilerin aynı hukuksal haklara sahip olmadıkları ortadadır. Bunlardan birinci kısımda yer alanlar Kanun'un yayım tarihi itibarıyla bu mesleklerde bulunup görev ifa etmekte iken, diğerlerinin bu mesleklerle hiçbir ilgisi bulunmaktadır. Bu yönüyle de yapılan düzenlemenin AYM içtihatlarında yer verilen makul, adil ve ölçülü olma niteliklerini taşımadığı görülmektedir.

Söz konusu düzenlemenin yerine, YMM'lik unvanının genel usullere göre yapılan sınav ile alınması kural olmakla birlikte, memuriyetleri süresince ehil oldukları kabul edilerek görev yapan ve değişikliğin yapıldığı tarihte bu mesleklerde bulunan kamu görevlilerinin kendi mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı oldukları sınavlardan muaf olup diğer sınav konularından sınava girmelerine yönelik bir düzenleme yapılmış olsa idi, haklı beklentileri gözetilen makul, adil ve ölçülü bir düzenlemeden bahsedilebilirdi.

AYM içtihatları kapsamında değerlendirme yapıldığında da, 2011/55 karar numaralı AYM Kararı'ndaki hükümlere benzer şekilde, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavı verme ile 10 yıllık çalışma süresini tamamlama aşamasında olanların hukuk güvenliği ilkesinden yararlandırılmaları gerektiği sonucuna varılmaktadır. Zira bu kişiler, mevcut yasal düzenlemelere güvenerek söz konusu mesleklere girmişlerdir. Bu mesleklerin tercih edilmesinde, sahip olunan diğer imkânların yanı sıra sınav muafiyeti ile YMM unvanını kazanmak da etkilidir. Bu şekilde, geçerli olan hukuk kurallarına göre kariyer planlamasını yaparak bu meslekleri seçen kişilerin haklı beklentilerinin engellenmiş olmasının, konuya ilişkin AYM kararlarındaki içtihatlar da dikkate alındığında, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık oluşturması nedeniyle Anayasa'ya aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte AYM, 2011/81 karar numaralı Kararı'nda söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir. Buna karşın anılan Karar'da, vergi inceleme yetkisini almış ancak henüz mesleki yeterlik sınavını vermemiş olanların "*haklı beklentilerinin*" olup olmadığı, 2011/55 karar numaralı Karar'ın aksine, hiç tartışılmamıştır. (A) grubu polis amiri olmak için gerekli koşullardan birini tamamlayıp diğerini yerine getirme sürecine giren ve mevcut yasal düzenlemeye güvenerek haklı bir beklenti içerisinde bulunanların (A) grubu polis amiri olma beklentilerinin engellendiğinin görüldüğü tespitini yapan AYM, vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş ancak 10 yıllık süreyi doldurmamış ve vergi inceleme yetkisini almış ancak henüz mesleki yeterlilik sınavını vermemiş olanların hukuki güvenliğe/haklı beklentiye sahip olup olmadıklarına hiç değinmemiştir.

AYM, zaten hukuken mevcut olmayan ve Anayasa'ya aykırılığın da hiçbir şekilde dayanağı olmayan kazanılmış hak hususunun bu kişiler açısından mevcut olmadığını belirterek yapılan düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığını ifade etmiştir. Ancak zaten Anayasa'ya aykırılık nedeni olarak iddia edilen husus, bu kişilerin kazanılmış haklarının yok sayılması değil; söz konusu kişilerin hukuk güvenliği ilkesi gereği sahip oldukları beklentilerinin ellerinden alınmış olmasıdır. Verdiği kararda, kanunlarda yapılan değişikliklerin, kazanılmış hakları etkilediği ve hukuk güvenliğini zedelediği durumlarda bu değişikliklerin hukuk devleti ilkesine aykırı olacağını belirten AYM; mevcut durumu bunlardan sadece kazanılmış hak açısından incelemiş, hukuk güvenliğinin zedelenmesi hususuna ilişkin hiçbir yorum veya tespit bulunmamıştır. Bu haliyle de AYM tarafından verilen kararın gerekçesi hukuken tartışmalı bir niteliğe bürünmüştür.

5. Sonuç

3568 sayılı Kanun'da 5786 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik neticesinde kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavı vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında profesörlük unvanını almış bulunanların sınav şartı olmaksızın YMM olmalarına ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmış ve bu kişilerin de genel usullere göre yapılan YMM'lik sınavı ile YMM olmaları öngörülmüştür.

Kanun tasarısında yapılan değişikliklerin gerekçesi meslek mensuplarının uluslararası kabul edilebilirlik sorunlarının aşılması ile kalite ve standartlarının artırılması olarak belirtilmiş iken, TBMM Genel Kurul'unda meslek mensubu sayısındaki artışın haksız rekabete yol açtığı ve bu durumun ancak ve kesin olarak sınav muafiyetinin kaldırılması ile önlenebileceği ifade edilmiştir.

Yapılan değişiklikler, uygulamada sadece kanunları uyarınca vergi incelemesi yetkisini almış ancak mesleki yeterlilik sınavlarını vermemiş yani mesleklerinde sadece 1-3 yıl arasında kıdeme sahip olan kamu görevlilerini etkilemiştir. Zira yapılan özel düzenlemeler ile bunlardan 10 yılın üzerinde çalışma süresi olanların sınav muafiyetine ilişkin kazanılmış hakları korunurken, 10 yıllık çalışma süresini henüz doldurmayanların Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak "özel YMM'lik sınavı"na girmeleri öngörülmüştür.

AYM 18/05/2011 tarihinde açıkladığı kararında, özel YMM'lik sınavı yapılmasına ilişkin düzenlemeyi iptal ederek, 5786 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiğı 26/07/2008 tarihi itibarıyla henüz 10 yıllık çalışma süresini tamamlamamış kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanların da genel usullere göre yapılan YMM'lik sınavı ile YMM olmaları gerektiğine karar vermiş; ancak, bu kişilerin tamamına yakını Maliye Bakanlığı tarafından 09/04/2011 tarihinde yapılan özel YMM'lik sınavı ile YMM unvanını almaya hak kazanmıştır. Dolayısıyla, yapılan özel YMM'lik sınavının idari yargıda iptal edilmesi durumu hariç, AYM kararının pratikte bir anlamı bulunmamaktadır. Zira, Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan usul ve esaslara göre bu sınav sadece bir kez yapılabilecektir ve sınav zaten AYM kararının açıklanmasından önce gerçekleştirilmiştir.

Devlet faaliyetlerinin önceden öngörülebilir olmasını ifade eden hukuk güvenlik ilkesi gereği, mevcut yasal düzenlemelere güvenerek hareket edenlerin sahip oldukları hakların veya haklı beklentilerinin korunması hukuk devletinin en önemli koşullarından birisidir. Aksi durum, kişiler için hukuki öngörülebilirliği ortadan kaldıracak gibi devletin de kişilerin sahip oldukları hakları dikkate almaksızın işlem tesis etmesi sonucunu doğuracaktır.

Nitekim AYM, (A) grubu polis amiri olabilmenin koşullarını değiştiren düzenlemeye ilişkin olarak verdiği iki farklı kararında, hukuk

devleti ilkesinden hareketle hukuki güvenlik ile haklı beklenti kavramlarına vurgu yaparak düzenlemeden etkilenen kişilerin haklarının göz ardı edilmesini Anayasa'ya aykırı bulmuştur.

Ancak aynı AYM, 3568 sayılı Kanun'da 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde, değişiklik öncesinde sınav muafiyeti ile YMM unvanı kazanabilenlerin bu hakların ellerinden alınmasını Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Yapılan bu düzenlemeden etkilenenlerin, AYM'nin Anayasa'ya aykırı bularak iptal ettiği (A) grubu polis amiri olabilmeye ilişkin husustan etkilenenlerden bir farkı bulunmamaktadır. Çünkü bu kişiler, mevcut yasal düzenlemelere güvenerek belirli mesleklere girmişler ve yürürlükte bulunan mevzuat gereği sahip oldukları hakları temin etmek üzere çeşitli işlemlerde/eylemlerde bulunmuşlardır. Bu hakları elde edebilmek için yerine getirmeleri gereken şartlarının bir kısmını yerine getirmiş, diğerlerini yerine getirme aşamasında iken yapılan değişiklikler ile söz konusu haklar ortadan kaldırılmıştır.

Ancak AYM, değişikliğin yapıldığı tarihte dört yıllık yükseköğretim kurumlarından mezun olup komiser yardımcılığı kursuna devam edenler ile komiser yardımcılığını tamamlayıp dört yıllık yükseköğretime devam edenlerin; hukuk güvenliği ilkesi gereği mevcut yasal düzenlemelere güvenmekten kaynaklanan haklı beklentilerinin olduğuna, yapılan düzenlemeden ayırık tutulmayarak (A) grubu polis amiri olabilmeleri önlenen bu kişilerin beklentilerinin önlendiğine ve hukuk güvenliği ilkesinden yararlanmaları gerektiğine işaret ederek aksi yöndeki düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulurken; kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan mesleki yeterliliklerini vermiş ancak 10 yıllık çalışma süresini henüz doldurmamış olanlar ile henüz mesleki yeterlilik sınavını vermemiş olanların hukuk güvenliği ilkesi kapsamında mevcut yasal düzenlemelere güvenmekten kaynaklanan haklı beklentilerini görmezden gelerek, aksi yönde yapılan düzenlemeyi Anayasa'ya uygun bulmuştur.

AYM Kararı'nın dikkat çeken bir yönü, Karar'da bu kişilerin hukuki güvenliklerinin/haklı beklentilerinin olup olmadığına veya neden olmadığına hiç değinilmemiş olmasıdır. Benzer başka bir konuda bu kavramları uzun uzun tartışan AYM'nin, söz konusu Karar'ında bu konuya hiç değinmemesi verilen kararın hukukiliğini tartışma konusu

haline getirmektedir. Zira aynı Karar'da, yapılan kanun değişikliklerinin hukuk güvenliğini zedelediği müddetçe hukuk devleti ilkesine uygun olacağını belirten AYM, somut olayı bu açıdan hiç irdelememiştir. Bu haliyle de AYM, mevcut yasal düzenlemelere güvenerek kariyer planlamasını yapan ve bu doğrultuda belirli meslekleri seçen kişilerin hukuki güvenliklerini/haklı beklentilerini yok saymıştır.

KAYNAKLAR

- Anayasa Mahkemesi, 10/03/1977 Tarih, 1976/51 Esas ve 1977/16 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 28/09/1988 Tarih, 1988/12 Esas ve 1988/32 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 12/12/1989 Tarih, 1989/11 Esas ve 1989/48 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 23/02/2001 Tarih, 1999/42 Esas ve 2001/41 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 27/02/2001 Tarih, 1999/43 Esas ve 2001/46 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 08/10/2003 Tarih, 2003/67 Esas ve 2003/88 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 04/05/2006 Tarih, 2006/64 Esas ve 2006/54 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 07/02/2008 Tarih, 2005/38 Esas ve 2008/53 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 17/03/2011 Tarih, 2010/106 Esas ve 2011/55 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 12/05/2011 Tarih, 2009/24 Esas ve 2011/75 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr
- Anayasa Mahkemesi, 18/05/2011 Tarih, 2008/80 Esas ve 2011/81 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr

Anayasa Mahkemesi, 22/12/2011 Tarih, 2010/7 Esas ve 2011/172 Karar Numaralı Karar, www.anayasa.gov.tr

Bumin Doğrusöz, SMMM-YMM Kanunundaki Değişiklikler-2, www.radikalreferansarsivi.com

Danıştay Birinci Dairesi, 13/07/1992 tarih, 1992/224 Esas ve 1992/238 Karar Numaralı Karar, Danıştay Dergisi, Ankara, 1993, Sayı:87

Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 8. Baskı, 2004

Mehmet Altundiş, "Hukuki Güvenlik İlkesi", Yasama Dergisi, Ankara, 2008, Sayı:10

Özel Yeminli Mali Müşavirlik Sınavına İlişkin Usul ve Esaslar, www.gib.gov.tr

Özel Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı, <http://finans kariyer.blogspot.com/2011/08/ozel-yymm-snav.html>

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, www.tbmm.gov.tr

TBMM Tutanak Dergisi, 97'nci Birleşim, 30/04/2008, www.tbmm.gov.tr

TBMM Tutanak Dergisi, 98'inci Birleşim, 01/05/2008, www.tbmm.gov.tr

Yücel Oğurlu, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Ankara, 2003