

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2026/25

Karar Sayısı : 2026/25

Karar Tarihi : 12/2/2026

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Ankara 16. İdare Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen 10. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "...Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle..." ibaresinin Anayasa'nın 124. ve 135. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (Birlik) hazırladığı yönetmeliğin Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülmemesine ilişkin işlemin iptali talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık olduğu kamsına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 10. maddesi şöyledir:

"Yeminli mali müşavirlik sınavı

Madde 10 – (Değişik : 10/7/2008-5786/6 md.)

Yeminli mali müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idari bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir."

II. İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Kadir ÖZKAYA, Hasan Tahsin GÖKCAN, Basri BAĞCI, Engin YILDIRIM, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Selahaddin MENTEŞ, İrfan FİDAN, Kenan YAŞAR, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ve Metin KIRATLI'nın katılımlarıyla 12/2/2026 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Oğuz ÇAKAR tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Anlam ve Kapsam

3. 3568 sayılı Kanun'un 1. maddesinde anılan Kanun'un amacının işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin yararlanmasına tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek olduğu belirtilmiştir.

4. Kanun'un 28. maddesinin birinci fıkrasında serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılacağı Birliğin kurulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında da Birliğin tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olduğu öngörülmüştür.

5. 10. maddede ise yeminli mali müşavirlik sınavına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda anılan maddenin birinci fıkrasında sınavın Birlik tarafından yapılacağı belirtilmiş, ikinci ve üçüncü fıkralarında sınav komisyonunun oluşumu ve komisyon üyeliğine seçimde aranacak şartlar düzenlenmiştir.

6. Maddenin dördüncü fıkrasında ise sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığının (Bakanlık) uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Anılan fıkrada yer alan "...Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle..." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

7. Bu itibarla kurala göre Birlik tarafından söz konusu hususlara ilişkin olarak çıkarılacak yönetmeliğin yürürlüğe girmesi için Bakanlığın görüşünün alınması zorunludur.

B. İtirazın Gerekeçesi

8. Başvuru kararında özetle; kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları üzerinde devletin denetim yetkisinin idari ve mali denetim konularıyla sınırlı olduğu, meslek kuruluşlarının karar ve yönetim organlarının seçimle göreve gelmesinin öngörülmesinin ve sorumlu organlarının görevlerine yargı kararlarıyla son verilebileceğinin hükme bağlanmasının bu kuruluşların özerkliğine işaret ettiği, meslek kuruluşlarının çıkaracağı yönetmeliklerde Bakanlığın uygun görüşünün alınması şartı getirilmesinin bu kuruluşların yönetmelik çıkarma yetkisini ve dolayısıyla özerkliğini anlamsız hâle getireceği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 124. ve 135. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Anayasa'ya Aykırılık Sorunu

9. Anayasa Mahkemesi 16/2/2023 tarihli ve E.2022/142, K.2023/32 sayılı kararında 3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "*Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra...*" ibaresini "*anılan maddenin birinci fıkrasının (k) bendi*" yönünden Anayasa'nın 124. ve 135. maddelerine aykırı bularak iptaline karar vermiştir.

10. Anılan kararda öncelikle Anayasa'nın 135. maddesi uyarınca meslek kuruluşlarının karar ve yönetim organlarının seçimle göreve gelmesinin, devletin idari ve mali denetimine tabi olmasının ve sorumlu organlarının görevlerine ancak yargı kararıyla son verilebilmesinin bu idarelerin özerkliğine işaret ettiği belirtilmiştir (AYM, E.2022/142, K.2023/32, 16/2/2023, § 17).

11. Öte yandan kararda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkaracağı yönetmeliklerin devletin idari denetim kapsamında kullanacağı idari vesayet yetkisi yoluyla denetlenmesinin Anayasa'nın 135. maddesi gereğince mümkün olduğu, denetimin sağlanacağı vesayet aracının seçimi konusunda da kanun koyucunun belli ölçüde takdir yetkisinin bulunduğu ifade edilmiş ancak meslek kuruluşlarının yönetmelik çıkarma yetkisinin idari vesayet yoluyla denetlendiği durumlarda uygulanacak vesayet aracının seçiminde Anayasa'nın 124. maddesine dayanan yönetmelik çıkarma yetkisinin de gözetilmesi ve seçilecek vesayet yöntemi ile Anayasa'nın 124. maddesi uyarınca meslek kuruluşuna verilen yetkinin ortadan kaldırılmaması gerektiğine dikkat çekilmiştir (AYM, E.2022/142, K.2023/32, 16/2/2023, § 22).

12. Kararda ayrıca Bakanlıkça uygun görüş verilmediği sürece yönetmeliklerin Resmî Gazete'de yayımlanamayacak, dolayısıyla yürürlüğe giremeyecek olması nedeniyle idareye tanınan uygun görüş bildirme yetkisinin, niteliği itibarıyla bir onama yetkisi olduğu belirtilmiş; Bakanlık tarafından uygun görüş verilmediği takdirde meslek kuruluşu tarafından yönetmelik çıkarılamayacağı gözetildiğinde kanun koyucu tarafından seçilen vesayet aracının meslek kuruluşunun yönetmelik çıkarma yetkisini ve dolayısıyla özerkliğini anlamsız hâle getirdiği sonucuna ulaşılmıştır (AYM, E.2022/142, K.2023/32, 16/2/2023, §§ 23, 24).

13. İtiraz konusu kural bakımından da Anayasa Mahkemesinin anılan kararından ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Kural gereğince Bakanlık tarafından uygun görüş verilmediği takdirde Birlik tarafından yönetmelik çıkarılamayacağı gözetildiğinde

kanun koyucu tarafından seçilen vesayet aracı Birliğin yönetmelik çıkarma yetkisini ve dolayısıyla özerkliğini anlamsız hâle getirmektedir.

14. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 124. ve 135. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

Kadir ÖZKAYA, İrfan FİDAN, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ve Metin KIRATLI bu görtüşe katılmamışlardır.

IV. HÜKÜM

1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen 10. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "...Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Kadir ÖZKAYA, İrfan FİDAN, Muhterem İNCE, Yılmaz AKÇİL, Ömer ÇINAR ile Metin KIRATLI'nın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 12/2/2026 tarihinde karar verildi.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Basri BAĞCI

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Kenan YAŞAR

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL

Üye
Ömer ÇINAR

Üye
Metin KIRATLI

KARŞIOY GEREKÇESİ

Mahkememiz çoğunluğunca, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değiştirilen 10. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "...*Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle...*" ibaresinin Anayasa'nın 124. ve 135. maddelerine aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin 4/5/2023 günlü ve 32180 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinin iptaline ilişkin olan 16/02/2023 günlü ve E:2022/142; K:2023/32 sayılı kararda yer alan "Karşı Oy" da belirtilen gerekçelerle iptal talebinin reddine karar verilmesi gerektiği düşüncesiyle aksi yöndeki çoğunluk görüşüne dayalı iptal kararına katılmıyorum.

Başkan
Kadir ÖZKAYA

KARŞIOY

Mahkememiz çoğunluğunca; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 10. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan, "*Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle...*" ibaresinin Anayasanın 124. ve 135. maddelerine aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir.

İtiraz konusu kural, yeminli mali müşavirlik sınavı için oluşturulacak sınav komisyonunun çalışma usullerinin, sınav konularının ve sınava ilişkin diğer usul ve esasların Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirleneceğini düzenlemektedir.

Çoğunluk görüşünde, Anayasa Mahkemesi'nin 16/2/2023 tarihli ve E.2022/142, K.2023/32 sayılı ve yine 23/7/2024 tarihli 2024/71 E. ve 2024/147 K. sayılı kararlarına atıfla, Bakanlık tarafından uygun görüş verilmediği takdirde meslek kuruluşu tarafından yönetmelik çıkarılmayacağı vurgulanıp, kanun koyucu tarafından seçilen vesayet aracının, meslek kuruluşunun yönetmelik çıkarma yetkisini ve dolayısıyla özerkliğini anlamsız hâle getirdiği sonucuna ulaşılmış ve somut başvuruya konu kurallar bakımından Anayasa Mahkemesinin anılan kararında belirtilen gerekçelerden ayrılmayı gerektirir bir durumun bulunmadığına işaret edilerek iptal sonucuna ulaşılmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 50. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "*Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra...*" ibaresi Anayasa Mahkemesi'nin 16/2/2023 günlü ve E:2022/142, K:2023/32 sayılı kararıyla "*anılan maddenin birinci fıkrasının (k) bendi*" yönünden iptal edilmiştir. Söz konusu karar 04/05/2023 günlü Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Yine 3568 sayılı Kanunun 50. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "*Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra...*" ibaresinin "*anılan maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (m) bentleri*" yönünden Anayasa Mahkemesi'nin 23/7/2024 tarihli 2024/71 E. ve 2024/147 K. sayılı kararıyla iptaline karar verilmiş ve bu karar 10/12/2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararlarında yer alan karşı oylarda belirtilen gerekçeler işbu dava açısından da geçerli olup, iptal isteminin bu nedenlerle reddi gerekmektedir.

Yine dava konusu kural ile ilgili olarak aşağıda belirteceğimiz nedenlerle de iptal isteminin reddi gerekmektedir. Öyle ki, dava konusu kuralın yer aldığı 3568 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yeminli mali müşavirlik sınavının yapılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Maddenin ilk fıkrasında yeminli mali müşavirlik sınavının Birlik tarafından yazılı olarak yapılacağı, Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, sınav komisyonunun biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşacağı, sınav komisyonu başkan ve üyelerinin, dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasında, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçileceği belirtilmiştir. Dava konusu kuralda ise, sınav konuları, komisyonun çalışma usulleri ve sınava ilişkin sair hususların Bakanlığın uygun görüşü alınmak suretiyle Birlik tarafından çıkarılacak Yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere Kanun, sınav komisyonunun oluşumu ve sınavın adil ve tarafsız bir şekilde yapılması hususunda Bakanlığa yetki vermiş olup, Birlik tarafından çıkarılacak Yönetmelik'te sınav komisyonunun oluşumu ve çalışma şeklinin belirlenmesi, sınavın adil ve

tarafsız yapılmasına ilişkin önlemlerin düzenlenmesi hususlarında Bakanlığın uygun görüşünün alınması, Kanun'un Bakanlığa verdiği söz konusu yetki ve görevlerin yerine getirilmesi için zorunluluk arz etmektedir. Hal böyle olunca, dava konusu kuralın meslek kuruluşunun özerkliğini ihlal etmesi söz konusu değildir.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kurala ilişkin iptal isteminin reddi gerektiği kanaatinde olduğumuzdan, aksi yöndeki çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.

Üye
İrfan FİDAN

Üye
Muhterem İNCE

Üye
Yılmaz AKÇİL

Üye
Ömer ÇINAR

Üye
Metin KIRATLI