



Karar Düzeltme İsteminde Bulunan (Davalı) : Türkiye Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odası

Vekili : Av. Gülseren Ömerbaş
Gençlik Cd. No:107

Anıttepe/ANKARA

Karşı Taraf (Davacılar) : 1-Ankara Yeminli Mali
Müşavirler Odası Başkanlığı
2-Antalya Yeminli Mali
Müşavirler Odası Başkanlığı
3-İzmir Yeminli Mali Müşavirler
Odası Başkanlığı
4-Adana Yeminli Mali
Müşavirler Odası Başkanlığı
5-Bursa Yeminli Mali Müşavirler
Odası Başkanlığı
6-Gaziantep Yeminli Mali
Müşavirler Odası Başkanlığı
7-Eskişehir Yeminli Mali
Müşavirler Odası Başkanlığı

Vekili : Av.Metin Günday
Büyükelçi Sokak No:20/5

Kavaklıdere/ANKARA

İstem Özet : Danıştay İdari Dava Daireleri
Kurulu'nca verilen ve Danıştay Sekizinci Dairesi'nin 22.1.2003 günlü, E:2001/4384,
K:2003/295 sayılı kararının onanmasına ilişkin bulunan 29.12.2005 günlü, E:2003/875,
K:2005/3352 sayılı karara karşı, davalı idare kararın düzeltilmesi isteminde bulunmaktadır.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Aylin Bayram'ın Düşüncesi : İstem reddi gerektiği
düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Hüseyin Yıldız'ın Düşüncesi: Kararın düzeltilmesi dilekçesinde
ileri sürülen nedenler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı
nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nca gereği görüldü:

Danıştay Dava Daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında ancak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı nedenlerle kararın düzeltilmesi istenebilir. Kararın düzeltilmesi dilekçesinde öne sürülen hususlar ise adı geçen yasa maddesinde yazılı nedenlerden hiçbirisine uymamaktadır.

Bu nedenle kararın düzeltilmesi isteminin REDDİNE, 6.11.2008 gününde dava konusu işlemin 5. maddesinin 3. fıkrası, 19. maddesinin "avukatlıkla" ilgili kısmı ve 20. maddesinin 3. fıkrası yönünden oybirliği ile, 20. maddesinin 2. fıkrası yönünden oyçokluğu ile karar verildi.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu

Danıştay Başkanvekili Sinan Yörükoğlu	13. Daire Başkanı Faruk Öztürk	12. Daire Başkanı Yücel Irmak X
10. Daire Başkanı Mehmet Ünlüçay	2. Daire Başkanı Kamuran Erbuğa	6. Daire Başkan V. Banu Dilçin
11. Daire Başkan V. Ahmet Hamdi Ünlü	5. Daire Başkan V. Salih Er	6. Daire Üyesi Nazlı Koçer
2. Daire Üyesi Murat Cebeci	5. Daire Üyesi Günay Erden	11. Daire Üyesi Nihat Turan
13. Daire Üyesi Suna Türkoğlu	6. Daire Üyesi Levent Artuk	2. Daire Üyesi Kırdar Özsoylu



T.C.
DANIŞTAY
İDARİ DAVA DAİRELERİ
KURULU
Esas No:2006/1625
Karar No:2008/1882



5. Daire Üyesi
Sadri Bozkurt

13. Daire Üyesi
Turan Karakaya

2. Daire Üyesi
Ayla Güneç

13. Daire Üyesi
Zümrüt Öden

6. Daire Üyesi
Zeynep Yılmaz

12. Daire Üyesi
Efser Koçakoğlu

10. Daire Üyesi
Nüket Yoklamacıoğlu

5. Daire Üyesi
Hayrettin Kadioğlu

10. Daire Üyesi
İbrahim Berberoğlu

12. Daire Üyesi
Muzaffer Dilek

11. Daire Üyesi
Hüseyin Poroy

12. Daire Üyesi
Erkan Cantekin

10. Daire Üyesi
Tülin Özdemir

11. Daire Üyesi
M.Temel Koçaklar

T.C.
DANIŞTAY
İDARİ DAVA DAİRELERİ
KURULU
Esas No:2006/1625
Karar No:2008/1882

KARŞI OY

X- Kararın düzeltilmesi isteminin kabulü ile Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 29.12.2005 günlü, E:2003/875, K:2005/3352 sayılı kararında yer alan karşı oyda belirtilen gerekçeyle Danıştay Sekizinci Dairesi kararının dava konusu işlemin 20. maddesinin 2. fıkrasına ilişkin bölümünün bozulması gerektiği oyuyla çoğunluk kararının bu kısmına katılmıyorum.

12. Daire Başkanı
Yücel İrmak

A/D-11.11.2008-13.11.





Temyiz İsteminde Bulunan (Davalı) : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler
Odaları Birliği

Vekili : Av.Gülseren Ömerbaş
Gençlik Cad. No:107-Anıttepe/ANKARA

Karşı Taraf (Davacılar) : 1-Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası
Başkanlığı
2-Antalya Yeminli Mali Müşavirler Odası
Başkanlığı
3-İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası
Başkanlığı
4-Adana Yeminli Mali Müşavirler Odası
Başkanlığı
5-Bursa Yeminli Mali Müşavirler Odası
Başkanlığı
6-Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler
Odası Başkanlığı
7-Eskişehir Yeminli Mali Müşavirler
Odası Başkanlığı

Vekili : Av.Metin Günday
Büyükelçi Sokak No:20/5

Kavaklıdere/ANKARA

İstemin Özeti : Danıştay Sekizinci Dairesinin 22.1.2003
günlü, E:2001/4384, K:2003/295 sayılı kararının iptale ilişkin kısmının temyizden incelenerek
bozulması davalı idare tarafından istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Danıştay Sekizinci Dairesince verilen
kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu ve temyiz dilekçesinde öne sürülen nedenlerin,
kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği
savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Yakup Bal'ın Düşüncesi : Temyiz isteminin reddi ile Daire
kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Cem Erbük'ün Düşüncesi : Danıştay dava dairelerince
verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü
Kanununun 49. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.



Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunca gereği görüldü:

Dava, 18.10.2001 günlü, 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı"nın 5. maddesinin 3 ve 4. fıkraları ile 19. maddesinin avukatlıkla ilgili kısmının ve 20. maddesinin 2 ve 3. fıkralarının iptali istemiyle açılmıştır.

Danıştay Sekizinci Dairesi 22.1.2003 günlü, E:2001/4384, K:2003/295 sayılı kararıyla, muhasebe ile ilgili defter tutma dışında denetim, müşavirlik ve tasdik gibi geniş yetkileri ve bunun karşılığında sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirlerin bu yetki ve sorumluluklarını yadsıyan, görev alanlarını daraltan dolayısıyla mevzuatta yer almayan bir kural getiren 5. maddenin 3. fıkrasında mevzuata uyarılık görülmediği, gerek 3568 sayılı Kanun gerekse meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte meslekle bağdaşan işler arasında avukatlığa yer verilmediği, bu haliyle avukatlığın meslekle bağdaşabileceği yolundaki meslek ahlak kuralının 19. maddesinde "avukatlık" ibaresine yer verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı, yine 3568 sayılı Kanun ve meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte denetim yapan ruhsatlı serbest muhasebeci mali müşavir veya bir yeminli mali müşavirin başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleneyeceği yolunda bir hükme yer verilmediği, dava konusu edilen 20. maddenin 3. fıkrasının sıkı ve gerçekçi bir inceleme olanağını, meslektaşların yardımlaşarak görev üretmelerini engellediği, bu durumda 20. maddenin 2 ve 3. fıkralarında da mevzuata uyarlık bulunmadığı, 5. maddenin 4. fıkrasında dayanağı kanun ve yönetmeliğe aykırı bir husus görülmediği gerekçesiyle dava konusu Meslek Kararının 5. maddesinin 3. fıkrası, 19. madde de yer alan "Avukatlık" ibaresi ve 20. maddenin 2 ve 3. fıkralarının iptaline, 5. maddenin 4. fıkrasına yönelik olarak davanın reddine karar vermiştir.

Davalı idare daire kararının dava konusu maddelerin iptaline ilişkin kısmının yerinde olmadığını ileri sürerek temyizen incelenerek bozulmasını istemektedir.

Temyiz edilen kararla ilgili dosyanın incelenmesinden; Danıştay Sekizinci Dairesince verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenlerinin kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından, davalı idarenin temyiz

T.C.
DANIŞTAY
İDARİ DAVA DAİRELERİ
KURULU
Esas No: 2003/875
Karar No: 2005/3352

isteminin reddine, Danıştay Sekizinci Dairesinin 22.1.2003 günlü, E:2001/4384, K:2003/295 sayılı kararının dava konusu 5. maddenin 3. fıkrası ile 19. maddenin "avukatlıkla" ilgili kısmının 20. maddenin 3. fıkrasının oybirliği ile 20. maddenin 2. fıkrasının oyçokluğu ile ONANMASINA, 29.12.2005 günü karar verildi.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu

Başkanvekili Tansel Çölaşan	2.Daire Başkan V. Engin Kumrulu	11.Daire Başkanı Mustafa İlhan Dinç
6.Daire Başkanı Acar Oltulu X	5.Daire Başkan V. Salih Er	13.Daire Başkanı M.Faruk Öztürk
10.Daire Başkanı Ali Güven	12.Daire Başkanı Yücel Irmak X	2.Daire Üyesi Kamuran Erbuğa
12.Daire Üyesi Sabriye Köprülü	2.Daire Üyesi Mustafa Yücel Özbilgin	10.Daire Üyesi Mehmet Rıza Ünlüçay
6.Daire Üyesi Sinan Yörükoğlu	13.Daire Üyesi Z.Ayla Perктаş	11.Daire Üyesi Ahmet Hamdi Ünlü
6.Daire Üyesi Nazlı Koçer	11.Daire Üyesi İzge Nazlıoğlu	13.Daire Üyesi Ali Öztürk
10.Daire Üyesi Ahmet Başpınar	5.Daire Üyesi Günay Erden	5.Daire Üyesi Esen Erol



T.C.
DANIŞTAY
İDARİ DAVA DAİRELERİ
KURULU
Esas No: 2003/875
Karar No: 2005/3352



11.Daire Üyesi
M.Nihat Turan

2.Daire Üyesi
Ayfer Özdemir

6.Daire Üyesi
Habibe Ünal

10.Daire Üyesi
Kırdar Özsoylu

5.Daire Üyesi
Sadri Bozkurt

13.Daire Üyesi
Turan Karakaya

12.Daire Üyesi
Zeynep Kavlak

12.Daire Üyesi
Efser Koçakoğlu

T.C.
DANIŞTAY
İDARİ DAVA DAİRELERİ
KURULU
Esas No: 2003/875
Karar No: 2005/3352

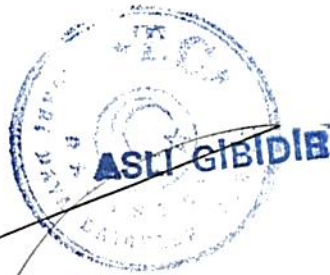
KARŞI OY

Meslek Kararının dava konusu edilen 20. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenleme ile meslek mensuplarının aynı işletmeyi denetlemeleri sonucu ortaya çelişkili raporlar çıkmasının önlenmesinin amaçlandığı, bu haliyle düzenlemede kamu yararı ve meslek ilkelerine aykırılık bulunmadığı, dolayısıyla daire kararının 20. maddenin 2. fıkrasının iptaline ilişkin kısmının bozulması gerektiği oyuyla çoğunluk kararının bu kısmına katılmıyoruz.

6.Daire Başkanı
Acar Oltulu

12.Daire Başkanı
Yücel Irmak

K/G



T.C.
DANIŞTAY
SEKİZİNCİ DAİRE
Esas No : 2001/4384
Karar No : 2003/295

Davacılar : 1- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı
2- Antalya Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı
3- İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı
4- Adana Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı
5- Bursa Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı
6- Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı
7- Eskişehir Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığı

Vekilleri : Av.Metin Günday
Büyükelçi Sok. No:20/5 - Kavaklıdere/ANKARA

Davalı : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı
Gençlik Cad. No:107 - Anıttepe/ANKARA

Vekili : Av.Gülseren Ömerbaş (Aynı yerde)

İstemin Özeti : 18.10.2001 gün ve 24557 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik İviesiek Meslek Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı"nın 5. maddesinin 3 ve 4. fıkraları ile 19. maddesinin avukatlıkla ilgili kısmının ve 20. maddesinin 2 ve 3. fıkralarının iptali istemidir.

Savunmanın Özeti : 3568 sayılı Yasanın 29. maddesi uyarınca mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapılması, meslek mensuplarının menfaatlerini, meslek ahlak, düzen ve gelenekleri korumanın, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemenin birliğin görevleri arasında olduğu, yine aynı Yasanın 33. maddesinin 1. bendine göre, uyulması mecburi meslek kararlar almanın genel kurulun görevleri arasında sayıldığı, iptali istenen meslek ahlak kurallarının yasaya uygun olduğu gerekçesiyle davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Erkan DEMİRTAŞ'ın Düşüncesi : Mesleki kararın dava konusu 5. maddesinin 4. fıkrasının iptali isteminin reddi, 5. maddesinin 3. fıkrasının 19 ve 20/2,3 maddelerinin ise iptalinin gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Cem ERBÜK'ün Düşüncesi : Dava; Serbest Muhasebecilik. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararının 5 inci maddesinin 3 ve 4 üncü fıkraları, 19 uncu maddesi ile 20 nci maddesinin 2 ve 3 üncü fıkralarının iptali istemiyle açılmıştır.

14.9.1996 tarihinde yapılan TÜRMOB 7 nci olağan genel kurul toplantısının 9/c maddesinde; Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararındaki değişiklik önergesi doğrultusunda değiştirilmesi ve bu konuda yönetim kuruluna redaksiyon yani, yazılı-metin üzerinde gereken düzeltmeleri yaparak yayıma hazır hale getirme yetkisi verilmiş bulunmaktadır.



T.C.
DANIŞTAY
SEKİZİNCİ DAİRE
Esas No : 2001/4384
Karar No : 2003/295

Belirtilen yetki uyarınca "Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararının" 5 inci maddesinin 3 ve 4 üncü fıkralarında önerge doğrultusunda değişiklik yapılmış, önergede yer almaması nedeniyle 19 uncu maddede değişikliğe gidilmemiş 20 nci maddenin 2 ve 3 üncü fıkralarında değişiklik önerisi olmadığı halde yabancı kelimeler Türkçeleştirilmiş, hatalı cümleler düzeltilmiştir.

Belirtilen durumda; genel kurulca, yönetim kurulan önerge doğrultusunda değişiklik ve gerekli düzeltmeleri yapabilme konusunda yetki verilmiş bulunduğu ve yönetim kurulu 3568 sayılı Yasanın 36/a maddesine göre genel kurulun kararlarını yerine getirmekle yükümlü olduğundan, verilen yetki çerçevesi içerisinde mecburi meslek kararında yapılan değişiklik ve düzeltmelerde, yetki yönünden hukuka aykırılık görülmemiştir.

Diğer taraftan davalı idarece, Meslek Ahlak Kurallarında müeyyide içeren, zorlayıcı hükümlere yer verilmediği, sadece özendirmenin amaçlandığı ileri sürülmekte ise de, 3568 sayılı Yasanın 29/d, 33/f ve 48 inci maddenin 2 nci bendinde uyulması zorunlu meslek kurallarından sözedilmiş, bu kurallara uymamanın kınama cezasını gerektirdiği hükme bağlanmış olup, Meslek Ahlak Kurallarının dava konusu edilen hükümlerinin incelenmesinden de, bunların özendirici değil zorlayıcı nitelikte olduğu kanısına varılmış olduğundan, davalı idarenin aksi yöndeki savunması yerinde görülmemiştir.

İşin esasına gelince;

Dava konusu Mecburi Meslek Kararının 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, muhasebe işlerini ruhsatlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere yaptırmayan işletmelerin işlerini yapamayacakları hükmü yer almış, 3568 sayılı yasanın 12 nci maddesinde; yeminli mali müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerin belgelerini tasdik edeceği, bu konudaki usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hükme bağlanmış, 45 inci maddesinin 2 nci fıkrasında yeminli mali müşavirlerin tasdik edemeyeceği işler belirlenmiş, 2.1.1990 günlü, 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelikle de yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar kurala bağlanmıştır. Belirtilen durumda; dava konusu Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili kararın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının, yeminli mali müşavirlerin ruhsatlı meslek mensuplarıncı hazırlanmayan mali tabloları tasdik ederek sorumlu duruma düşmelerinin önlenmesinin amaçlandığı ileri sürülse dahi, bu düzenleme, muhasebe ile ilgili defter tutma dışında denetim, müşavirlik ve tasdik gibi geniş yetkileri ve bunun karşılığında sorumluluğu bulunan yeminli mali müşavirlerin sayılan bu yetki ve sorumluluklarını yadsıyan, görev alanlarını daraltan ve açıklanan mevzuat hükümlerinde yer almayan bir kuralın getirilmesi biçiminde değerlendirilmektedir.

T.C.
DANIŞTAY
SEKİZİNCİ DAİRE
Esas No : 2001/4384
Karar No : 2003/295

Aynı sebeplerle Meslek Ahlak kurallarının 5 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında da hukuka uyarlık görülmemiştir.

3568 sayılı yasanın 45 inci maddesinde, meslek mensuplarının gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akti ile çalışamayacakları, ticari faaliyette bulunamayacakları, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları yolunda genel bir kural getirmiş, aynı maddenin 3 üncü bendinde de bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliğinin meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmayacağı belirtilmiştir. Öte yandan Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 47 inci maddesi, yasanın 45 inci maddesindeki genel kuralı açıklığa kavuşturmuş ve meslekle bağdaşan işler 6 fıkra halinde tek tek sayılmış olup bunların arasında avukatlığa yer verilmemiştir. Anılan yönetmelik hükmü hukuken geçerliliğini koruduğundan, bu hükümde sayılmayan avukatlığın meslekle bağdaşabileceği yolundaki Meslek Ahlak Kuralının 19 uncu maddesinde "avukatlık" ibaresine yer verilmesinde mevzuata uyarlık görülmemiştir.

3568 sayılı yasanın 50/a. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 3.1.1990 günlü, 20391 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliğin üçüncü bölümünde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esasları belirlenmiş ve bu yönetmelikte "denetim yapan ruhsatlı serbest muhasebeci mali müşavir veya bir yeminli mali müşavirin başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemeyeceği" yolunda bir hükme yer verilmemiştir. Herne kadar meslek mensubu tarafından yapılan denetime diğer meslek mensubunun güvenmesi gerektiği ve uygulamanın da bu yönde olduğu savunulmakta ise de, salt meslek mensuplarının birbirlerine güvenmesi gerekeceği yolundaki bir gerekçe ile yönetmelikte yer almayan bir düzenleme getirilemeyeceği açıktır.

Diğer taraftan aynı yönetmeliğin 18 inci maddesinde, serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalışma konuları üç bent halinde belirlenmiş, bunların arasında mali tablolar ve beyannamelerle hesapların tasdiki konusu yer almamıştır. Dava konusu Meslek Ahlak kuralının 20 nci maddesinin 3 üncü fıkrası ile, yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerinde, karşıt inceleme yaptıkları işletmelerde serbest muhasebeci mali müşavir tarafından denetim yapıldığı takdirde, firmanın kayıtlarında inceleme yapmaları yasaklanmış, yeminli mali müşavirlerin ancak denetim raporunu referans göstermek suretiyle tasdik işlerini yapacakları kuralı getirilmiştir. Bu düzenleme ile serbest muhasebeci mali müşavirlere yeminli mali müşavirlerin



yaptığı karşıt incelemede, yönetmelikte öngörülmeven ve tasdik niteliği taşıyan bir yetki tanınmış olup, anılan hükmün yeminli mali müşavirlerin görev alanlarını kısıtlar nitelikte bulunduğu kanısına varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, dava konusu Meslek Ahlak Kurallarının 5 inci maddesinin 3. ve 4 üncü fıkraları, 19 uncu maddesi ile 20 nci maddesinin 2 ve 3 üncü fıkralarının iptaline karar verilmesi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince duruşma için belirlenen 22.1.2003 gününde davacılar vekili Av. Metin Günday ile davalı Birlik vekili Av. Gülseren Ömerbaş'ın geldikleri anlaşıldıktan karşılıklı sav ve savunmaları ile Danıştay Savcısının düşüncesi dinlendikten sonra işin gereği görüşüldü :

Dava, 18.10.2001 gün ve 24557 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı"nın 5. maddesinin 3 ve 4. fıkraları ile 19. maddesinin avukatlığı meslekle bağdaştıran kısmının ve 20. maddesinin 2 ve 3. fıkralarının iptali istemiyle açılmıştır.

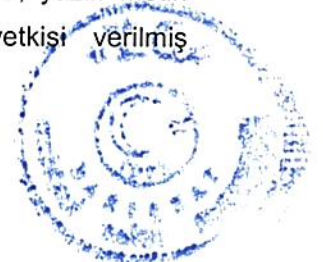
Anayasanın 135. maddesine göre, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kanunla kurulan ve kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali denetime tabi kuruluşlardır.

Devletin vergi denetimi konusundaki yükünü azaltmak, uyuşmazlıkların en aza indirilmesi gibi amaçlarla 3568 sayılı Yasayla, beyan tasdiki gibi Devlet yetkileriyle donanmış uzmanlık ve sorumluluk sahibi meslek mensuplarından oluşan TÜRMOB kurulmuştur.

3568 sayılı Yasanın 29. maddesinde mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmanın, meslek mensuplarının menfaatlerini ahlak , düzen ve geleneklerini korumanın ve uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemenin Birliğin görevlerinden olduğu belirtilmiştir.

Birlik Genel Kurulu'nun görevlerini düzenleyen 33. maddesinin f bendinde "uyulması mecburi mesleki kararları almak" Genel Kurul'un görevleri arasında sayılmış Yasanın 36/a maddesinde ise, Birlik Yönetim Kurulunun görevleri arasında "Genel Kurul kararlarını yerine getirmek" hükmü yer almaktadır.

14.9.1996 tarihinde yapılan TÜRMOB 7. olağan genel kurul toplantısının 9/c maddesinde; Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararındaki değişiklik önergesi doğrultusunda değiştirilmesi ve bu konuda yönetim kuruluna redaksiyon yani, yazılı metin üzerinde gereken düzeltmeleri yaparak yayıma hazır hale getirme yetkisi verilmiş bulunmaktadır.



T.C.
DANIŞTAY
SEKİZİNCİ DAİRE
Esas No : 2001/4384
Karar No : 2003/295

Bu yetki uyarınca Yönetim Kurulu tarafından "Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararının" 5. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında önerge doğrultusunda değişiklik yapılmış, önergede yer almaması nedeniyle 19. maddede değişikliğe gidilmemiş 20. maddenin 2. ve 3. fıkralarında değişiklik önerisi olmadığı halde yabancı kelimeler Türkçeleştirilmiş, hatalı cümleler düzeltilmiştir.

Birlik Genel Kurulunca, yönetim kuruluna önerge doğrultusunda değişiklik ve gerekli düzeltmeleri yapabilme konusunda yetki verilmiş bulunduğu ve yönetim kurulu 3568 sayılı Yasanın 36/a maddesine göre, genel kurulun kararlarını yerine getirmekle yükümlü olduğundan, verilen yetki çerçevesi içerisinde mecburi meslek kararında yapılan değişiklik ve düzeltmelerde, yetki yönünden hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

İşin esasına gelince;

Dava konusu Mecburi Mesleki Kararın 5. maddesinin 3. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, muhasebe işlerini ruhsatlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere yaptırmayan işletmelerin işlerini yapamayacakları hükmü yer almış 5. maddenin 4. fıkrasında ise; yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda muhasebe işlerini yapan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirleri belirtecekleri kuralı yer almıştır.

3568 sayılı Yasanın 12. maddesinde; yeminli mali müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin belgelerini tasdik edeceği, bu konuda usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hükme bağlanmış, 45. maddesinin 2. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin tasdik edemeyeceği işler belirlenmiş, 2.1.1990 günlü, 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikle de yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar kurala bağlanmıştır.

Dava konusu Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı'nın 5/3. maddesi ile, yeminli mali müşavirlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca hazırlanmayan mali tabloları tasdik ederek sorumlu duruma düşmelerini önlemenin ve yeminli mali müşavirlerin, ehliyetsiz kişilerce tutulan muhasebe kayıtları ve hazırlanan mali tablolarla karşılaştıklarında işletmeleri ruhsatlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere yönlendirmelerinin amaçlandığı ileri sürülmektedir.

Bu düzenlemenin; muhasebe ile ilgili defter tutma dışında, denetim, müşavirlik ve tasdik gibi yetkileri ve sorumlulukları bulunan yeminli mali müşavirlerin yetkilerini azalttığı, görev alanlarında kısıntı getirdiği kuşkusuzdur. Özel konumları ve işlevleri nedeniyle yeminli mali müşavirlere yasa ve yönetmelikler dışında sınırlayıcı, uğraş alanını daraltıcı sorumluluklar

getirilmesine hukuken olanak yoktur. Kaldı ki, değinilen söz konusu mesleğin amacı, saygın ve güvenilir bir kayıt düzenini sağlamak olduğuna göre, muhasebe işleri ruhsatlı meslek mensuplarınca yapılmamış işletmelerin işlerini üstlenmemek olası sakıncaları ve olumsuzlukları da ortadan kaldıracaktır.

Bu durumun kamusal yarar sağlayacağına da kuşku yoktur.

Meslek Ahlak kurallarının 5. maddesinin 4. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin düzenledikleri raporlarda, muhasebe işlerini yapan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirleri belirtecekleri yolundaki kural yukarıdaki ilgili değerlendirme karşısında, 3. fıkranın kapsamı dışında işlerini ruhsatlı meslek mensuplarına yaptıran işletmelerle sınırlı bir işlev taşımaktadır. Bu durumla tüm aşamalarla ilgili bölümler içermesi gereken bir raporla ilgili kuralda hukuka aykırılık yoktur.

Meslek kararlarının 19. maddesinin "Avukatlık"la ilgili kısmına gelince;

3568 sayılı Yasanın 45. maddesinde, serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirlerin bu unvanla, yeminli mali müşavirlerin ise bu unvan ve onama yetkisi ile, 2. maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla, gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akti ile çalışamayacakları, ticari faaliyette bulunamayacakları, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları yolunda genel bir kural getirmiş, aynı maddenin 3. bendinde de bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliğinin meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmayacağı belirtilmiştir. Öte yandan 3.1.1990 günlü, 20391 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 47. maddesi, yasanın 45. maddesindeki genel kuralı açıklığa kavuşturmuş ve meslekle bağdaşan işler 6 fıkra halinde tek tek sayılmış olup bunların arasında avukatlığa yer verilmemiştir. Anılan yönetmelik hükmü hukuken geçerliliğini koruduğundan, bu hükümde sayılmayan avukatlığın meslekle bağdaşabileceği yolundaki Meslek Ahlak Kuralının 19. maddesinde "avukatlık" ibaresine yer verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Öte yandan, Dairemizde görülmüş olan bir davada; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43. maddesinde yer alan "meslek mensupları, kendi mesleki çalışmalarını dışında serbest meslek çalışmalarında bulunamazlar" kuralının iptali istemi, Dairemizin 8.4.1991 gün ve 691 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Kaldı ki, 1136 sayılı Avukatlık Yasasında avukatlıkla bağdaşan işler tek tek belirtilmiştir.



T.C.
DANIŞTAY
SEKİZİNCİ DAİRE
Esas No : 2001/4384
Karar No : 2003/295

Meslek Kararının "Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağını" düzenleyen 20. maddesinin dava konusu 2. fıkrasında; "Denetim yapan ruhsatlı bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya bir Yeminli Müşavir başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemez. Bu meslek mensupları bölünme ve birleşme durumlarında yaptıkları denetimlerde diğer meslek mensuplarının raporlarını referans göstermek suretiyle denetim raporları düzenlerler" hükmüne yer verilmiştir.

3568 sayılı Yasanın 45. maddesinin 2. fıkrasında yeminli mali müşavirlerin yapamayacakları işler belirtilmiş olup, yeminli mali müşavirlere, eşi, usul furuundan biri ya da 3. dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından biri olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işlere bakmaları yasaklanmıştır.

3568 sayılı Yasanın 50/a. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin üçüncü bölümünde de, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esasları belirlenmiş ve bu yönetmelikte "denetim yapan ruhsatlı serbest muhasebeci mali müşavir veya bir yeminli mali müşavirin başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemeyeceği" yolunda bir hükme yer verilmemiştir. Her ne kadar meslek mensubu tarafından yapılan denetime diğer meslek mensubunun güvenmesi ve itibar etmesi gerektiği, uygulamanın da bu yönde olduğu savunulmakta ise de, bu gerekçeler ile yönetmelikte yer almayan bir düzenlemenin getirilemeyeceği açıktır. Kaldı ki, kayıt ve muhasebe düzeninde kusursuzluğa ulaşmak sınırlanmamış bir inceleme ve denetimi zorunlu kılar. Esasen yeniden yapılacak irdeleme, bir gereksizlik değil, bir özdenetim yöntemidir.

Dava konusu Meslek Ahlak Kararının 20/3. fıkrasında ise; yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerinde, karşıt inceleme yaptıkları işletmelerde serbest muhasebeci mali müşavir tarafından denetim yapıldığı takdirde, firmanın kayıtlarında inceleme yapmaları yasaklanmış, yeminli mali müşavirlerin ancak denetim raporunu referans göstermek suretiyle tasdik işlerini yapacakları kuralı getirilmiştir.

Karşıt inceleme ile güdülen amaç muhasebe ve mali kayıtlarda güvenilirliğin ve doğruluğun saptanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için yapılacak olan sınırlamalardan uzak durmak, olumlu bir eşgüdüm ortamını sağlamaktır.

Uyuşmazlığa konu kural ise, sıkı ve gerçekçi bir inceleme olanağını meslektaşların yardımlaşarak görev üretmelerini engellemektedir. Sözü edilen kuralın anlamındaki zorlukların çelişkili yaklaşımlara etkin olacağı da ayrı bir gerçektir.



T.C.
DANIŞTAY
SEKİZİNCİ DAİRE
Esas No : 2001/4384
Karar No : 2003/295

Açıklanan nedenlerle, dava konusu Meslek Kararının 5/4. maddesine yönelik davanın oybirliği ile reddine, 5/3. maddesinin oyçokluğu ile iptaline, 19. maddesinde yeralan "Avukatlık" sıfatının ve 20/2-3. maddelerinin oybirliği ile iptaline, dava kısmen ret, kısmen iptal ile sonuçlandığından, kararın verildiği tarihte yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 520.000.000.-lira vekalet ücretinin yarısı olan 260.000.000.-liranın davacılar tarafından alınarak davalı Birliğe, 260.000.000.-lira vekalet ücretinin ise davalı Birlikten alınarak davacılar tarafından verilmesine, 44.410.000.-lira yargılama giderinin yarısı olan 22.205.000.-liranın davacı üzerinde bırakılmasına, diğer yarısı olan 22.205.000.-liranın davalı Birlikten alınarak davacıya verilmesine, artan 8.000.000.-lira posta avansının istemi halinde davacıya iadesine, 22.1.2003 gününde karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
Ahmet Nuri ÇOLAKOĞLU	Güngör DEMİRKAN (X)	Şevket APALAK	Sinan TUNCA	Dr. Tacettin ŞİMŞEK

Azlık Oyu (X) : Dava konusu Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Mesleki Kararın 5. maddesinin 3. fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin, muhasebe işlerini ruhsatlı serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere yaptırmayan işletmelerin işlerini yapamayacakları hükmü yer almıştır.

Bu madde ile yeminli mali müşavirlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca hazırlanmayan mali tabloları tasdik ederek sorumlu duruma düşmelerinin önlenmesinin, hem de böylece meslek mensubu olmayanların bu alanda faaliyet göstermelerinin önüne geçilmesinin amaçlandığı anlaşıldığından, kamu yararı taşıyan dava konusu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmadığından, davanın bu kısmının reddi gerektiği görüşüyle, aksi yönde oluşan çoğunluk kararına katılmıyorum.

Üye
Güngör DEMİRKAN

