

# ANAYASA MAHKEMESİ'NE YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARDA BAŞVURU YOLLARININ TÜKETİLMESİ KOŞULUNUN VERGİ UYUŞMAZLIKLARIYLA İLGİLİ İDARİ BAŞVURULAR EKSENİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

*The Evaluation of the Condition to Deplete the Ways of Application in the  
Individual Applications to the Constitutional Court Within the Scope of  
Administrative Applications in Tax Disputes*

Dr. Osman SARIASLAN<sup>1</sup>

Geliş Tarihi: 07.12.2017

Kabul Tarihi: 09.02.2018

## ÖZET

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruları, esas incelenmesine geçmeden önce iki aşamalı bir usul incelemesine tabi tutmaktadır. Usule ilişkin incelemenin ilk safhasını başvurunun şekline ilişkin hususlar oluşturmakta iken; ikinci safhasını kabul edilebilirlik incelemesi oluşturmaktadır. Kabul edilebilirlik incelemesinin kriterlerinden biri de başvuru yollarının tüketilmesidir. Başvuru yollarının tüketilmesinin kural alanı, bireysel başvurunun üzerine inşa edildiği hukuki süreçlerin toplamından oluşmaktadır. Bu süreçler hem adli hem de idari başvurulardır. Vergilendirme işlemlerinden kaynaklı hak ihlallerinin giderilmesinde de adli ve idari başvurular bulunmaktadır. Ayrıca vergi uyuşmazlıkları ile ilgili idari başvurularda, hangi başvurunun zorunlu bir yol olarak tüketilmesi gerektiği, daha sonra gidilecek yargı yolu ve yapılacak bireysel başvurunun usulden reddedilmemesi için önem arz etmektedir. Dolayısıyla idari başvuru sürecinin doğru ve usulüne göre tüketilmesi, hem yargılama aşamasında hem de bireysel başvuruda yapılacak esas incelemesi için bir gerekliliktir. Çalışma, bu gerekliliğin özelik arz eden hususlarını ortaya koymak ve vergi uyuşmazlıklarında hak arama süreçlerinin daha başlangıcından itibaren doğru bir zemin ve istikamette yürütülmesine katkı sağlamak amacıyla kaleme alınmıştır. Temel savı doğru bir başlangıç yapılmadan doğru sonuç elde edilemeyeceğidir. Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili kararları ise çalışmanın referans noktalarıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Bireysel Başvuru, Kabul Edilebilirlik Kriterleri, Başvuru Yollarının Tüketilmesi, Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Başvurular, Anayasa Mahkemesi Kararları

## ABSTRACT

The Constitutional Court subjects the individual applications to a two phased procedural examination before the substantial examination. Whereas the first phase of the procedural examination is composed of the issues upon the ways of application, the examination of acceptability forms the second phase. One criteria of the examination of acceptability is that all the ways of application are depleted. The rule base of the depletion of application ways comprises the whole sum of judicial processes depending on individual application. These processes are both judiciary and administrative applications. Judiciary and administrative applications are also applied in the compensation of violations of rights derived from taxation procedures. Furthermore, concerning the administrative applications for tax disputes, the determination of which type of application to be necessarily depleted stands to be crucial in deciding on the next judicial remedy and not allowing the individual application to be declined. Therefore, the fact that the process of administrative application is depleted in the proper and right procedure is a requirement for the substantial examination for both the phase of judgment and individual application. The study is set for the goal to put forward the important issues of this requirement and contribute to operating the processes of legal remedies on a right basis and direction from the very beginning. The main argument of the study is that it is not possible to attain an accurate result without an accurate beginning.

**Keywords:** Individual Application, Criteria of Acceptability, Depletion of the Ways of Application, Tax Disputes, Administrative Applications, Constitutional Court Resolutions

<sup>1</sup> Zonguldak Vergi Mahkemesi Başkanı (Anayasa Mahkemesi Eski Raportörü), sariaslanosman@yahoo.com

## GİRİŞ

Bireysel başvuru hukuk sistemimize girmeden önce “hak” arama süreci idari ve yargısal olmak üzere iki aşamaya sınırlıydı ve yargısal anlamda verilen en son kararlar bu süreç sonlanmaktaydı. Ancak 23.9.2012 tarihinden itibaren idari ve yargısal yollara başvurdukları halde hâlen haklarının ihlal edildiğini düşünenler Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) bireysel başvuru yapabilmeye imkânına kavuştular. Böylece anılan tarihten itibaren yargısal sürecin sonuna eklenen maddi vakıa denetiminden bağımsız hak temelli bir değerlendirmenin hukuk sistemimize dâhil edildiği yeni bir dönem başlamıştır.

Bu yeni dönemde milat 2010 yılı Anayasa değişikliğidir. Anayasa'nın 148. maddesine 2010 yılında 5982 sayılı Kanunun 18. maddesiyle yapılan ek düzenlemeyle AYM, klasik görevlerinin yanı sıra Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuruları incelemekle de görevlendirilmiştir. Lakin AYM'nin bireysel başvuruyu inceleyebilmesi, *olağan kanun yollarının tüketilmiş olması* şartına bağlanmıştır.

Olağan kanun yollarının tüketilmesi gereği, başvurunun esasının incelenebilmesi için en temel koşuldur. Zira bireysel başvuru özü itibarıyla bir hak ihlali iddiasının, daha önce devletin adli ve idari mercileri önünde ileri sürülmesine rağmen sonuç alınamamasından yakınma halidir. Dolayısıyla bireysel başvuru süreci bir hak ihlali iddiasının olağan kanun yollarında ileri sürülmesine rağmen giderilmemesi üzerine inşa edilmiştir. Bu durum 'bireysel başvurunun ikincilliği' diye ifade edilmektedir. Buna göre kişiler bireysel başvuruya konu haklarının ihlal edildiği iddialarını ilk önce devletin adli ve idari mercileri önünde dile getirip bu süreçlerin tamamını tüketmeleri gerekmektedir. Anılan süreçlerin sonunda hak ihlali hâlâ giderilmemiş ise bireysel başvuruda bulunabileceklerdir. Zira Anayasa'da yer alan temel hak ve özgürlüklere saygı gösterilmesini sağlama, onları uygulama ve yerine getirme görevi öncelikle AYM'ye değil adli ve idari organlara aittir.<sup>2</sup>

Öte yandan vergi uyuşmazlıkları, mahiyeti gereği devletin egemenlik hakkı ile kişilerin mülkiyet hakkı arasında yaşanan ihtilaflardan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bir vergi uyuşmazlığının temelinde, çoğu kez, mülkiyet hakkının ihlali iddiası vardır.<sup>3</sup> Dolayısıyla kişiler, vergi uyuşmazlıklarının çoğunda, vergi

---

<sup>2</sup> Hakan Sabri Çelikyay, “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararlarının ‘Başvuru Yollarının Tüketilmemesi’ Ölçütü Açısından Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LXXIII, 2015, S.1, s. 23

<sup>3</sup> Tabiidir ki bu, diğer hak ihlallerinin vergi uyuşmazlıklarında yaşanmadığı veya bunlara ilişkin iddiaların olmadığı anlamına gelmez. Özellikle adil yargılanma hakkının ihlali iddiası tüm uyuşmazlık türlerinde olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da oldukça fazla ileri

kanunlarında ortaya konulan ölçütler ve usullerin dışında vergilendirildiklerini iddia etmektedirler.

Bununla beraber hukukumuzda, çoğu vergi uyuşmazlığı yargısal yollara başvurmaksızın idari başvurularla da çözüme kavuşturulabilmektedir. İdari aşamada çözüm sağlanamamış veya ihlal giderilmemiş ise bu kez yargısal yolların tüketilmesi gerekmektedir. Bireysel başvuru ise yargı sürecinin de netice vermemesi ya da vermediği iddiası üzerine gidilebilecek bir yoldur.

Bu durum çerçevesinde; vergi uyuşmazlıklarının bireysel başvuru yoluna taşınmadan, uyuşmazlığın niteliğine göre, hangi adli ve idari süreçlere konu edilmesi gerektiğinin ortaya konulması önem kazanmaktadır. Bireysel başvurunun kendisinin de bir hak olduğu düşünüldüğünde; kişiler bu haklarından kendi eksik ve hatlarından ötürü mahrum kalmamak adına anayasal ve yasal düzeyde belirlenen koşul ve usulleri yerine getirmek durumundadırlar. Aksi takdirde başvurular, esasa girilmeksizin, kabul edilemez bulunarak incelenmemektedir. Öte yandan AYM'nin usule ilişkin konularda verdiği kabul edilemezlik kararları bireysel başvurunun detaylarına ilişkin bir usul haritası sunmaktadır. Bu nedenle çalışmanın konusu ve temel gayesi, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı bir hak ihlali iddiasının, ihlalin olduğu andan itibaren, ihlalin muhatabı tarafından vergi uyuşmazlıklarına özgü idari süreçlerin hangilerinde ve ne şekilde ileri sürülmesi gerektiğini ortaya koymaktır. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde kısaca kabul edilebilirlik kriterlerinden söz edilecek; ikinci bölümünde kabul edilebilirlik kriterlerinden başvuru yollarının tüketilmesi üzerinde durulacak. Üçüncü bölümünde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvuru idari ve genel olarak da yargısal süreçlere değinilecek. Dördüncü ve son bölümde ise AYM'nin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tüketilmesi gereken başvuru yollarına bakış açısı bazı karar örnekleri üzerinden değerlendirilmeye çalışılacaktır.

## I. KABUL EDİLEBİLRLİK KRİTERLERİ

Bireysel başvurunun Türk Hukuk Düzenine dâhil edilmesini öngören 2010 yılı Anayasa değişikliği ile birlikte Anayasa Mahkemesinin kuruluş ve işleyişine ilişkin 2949 sayılı Kanun ilga edilmiş, yerine 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunla yeni duruma uygun yasal düzenleme yapılmıştır. Buna göre bireysel başvurunun, başvuru koşullarıyla inceleme usulleri 6216 sayılı Kanunun 45, 46, 47 ve 48. maddelerinde ortaya konulmuştur. Ayrıca Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünde<sup>4</sup> de bireysel başvuru

---

sürülebilmektedir. Ancak bu ihlal iddiaları dahi mülkiyet hakkı gibi çekirdek bir hakkın korunmasına yöneliktir.

<sup>4</sup> Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü'nün Üçüncü Kısım Dördüncü Bölümünde, diğer bir ifadeyle 59 ve 84. maddelerinde arasında bireysel başvuruya ilişkin süreçler detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

süreci oldukça detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Anılan bu düzenlemelerin ilham kaynağı çoğunlukla (AİHS) ve bunun içtihadı anlamda pratiğini ortaya koyan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları olmuştur. Dolayısıyla AYM, anılan mevzuat gereğince önüne gelen bir bireysel başvuru dilekçesini, tıpkı AİHM gibi, öncelikle başvuru şartları/koşulları yönünden incelemektedir. Esas incelemesinden önce yapılan bu 'ön inceleme' esasında iki safhadan oluşmaktadır. Bunlardan ilki AYM'de oluşturulan bireysel başvuru bürosu tarafından başvurunun şekline (ve tespit edildiği haliyle süresine) ilişkin hususlarda yapılan incelemedir.<sup>5</sup> Bu inceleme, Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünde "ön inceleme" diye adlandırılmıştır. Ancak mahiyeti itibariyle bir eksiklik incelemesidir. Zira inceleme; başvuru formu ve eklerinin, İçtüzüğü'nün 59. maddesinde belirlenen şartları taşıyıp taşımadığı ve aynı İçtüzüğü'nün 60. maddesinde belirlenen ilkelere uygunluğu ekseninde yapılmaktadır. İncelemenin sonunda şayet İçtüzüğü'nün 59 ve 60. maddelerine aykırılık tespit edilirse başvuru veya kanuni temsilcisine onbeş gün geçmemek kaydıyla bir süre verilerek eksikliğin (veya eksikliklerin) giderilmesi istenmektedir; şayet verilen sürede eksiklik giderilmez ise "idari ret" kararı verilerek başvuru süreci daha başlamadan sonlandırılmaktadır. Söz konusu idari ret kararı, AYM Komisyonlar Başraportörü tarafından verilmektedir; yargı kararı değildir. Bu karara karşı yedi gün içinde Komisyon'a itiraz edilebilir. İtiraz üzerine verilen karar bir yargısal karardır ve kesindir. Dolayısıyla herhangi bir hak kaybının yaşanmaması için bireysel başvuru formlarının ve eklerinin, mevzuata uygun bir şekilde, eksik ve hatasız hazırlanması fevkalade önemlidir.

Bireysel başvuruların usul aşamasına ilişkin ikinci safha "kabul edilebilirlik" incelemesidir. Bu inceleme salt bir usul incelemesi olmadığı gibi esas incelemesi de değildir. Bir yönüyle usule bir yönüyle de esasa dokunmaktadır. Bireysel başvurunun niteliği gereği eksiklik incelemesinden geçmiş başvuruların, hem kabul edilebilirlik hem de esas incelemesine tabi tutulması gerekir. Zira bireysel başvuru incelemesi kabul edilebilirlik ve esas incelemesini kapsayan tek bir zemin üzerine inşa edilmiştir. Ancak hem AİHM hem de AİHM uygulamasını örnekleyen AYM, bireysel başvuru formunda 'açık kabul edilemezlik' tespit ettiği takdirde, esasa ilişkin diğer hususları incelemeksizin kabul edilemezlik kararı vermektedir.<sup>6</sup> Bununla birlikte kabul edilebilirlik kriterlerinin bireysel başvurunun her aşamasında gözetildiğini de vurgulamak gerekir. Yani kabul

---

<sup>5</sup> Hüseyin Turan, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Başvuruların İncelenme Usulü", Ed. Hüseyin Turan-Recep Kaplan, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015, s. 16

<sup>6</sup> AİHM tarafından yapılan kabul edilebilirlik incelemeleri için bkz. David Harris ve diğerleri, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi)**, Çev. Mehveş Bingöllü Kılıcı-Ulaş Karan, Avrupa Konseyi (Türkçe birinci baskı), Şen Matbaa, Ankara, 2013, ss. 785-837

edilebilirlik incelemesi yalnızca AYM’de Komisyon aşamasına hasredilmiş bir “ön ve/veya ilk inceleme” değildir. Ancak AYM Komisyonlarının odaklandığı nokta kabul edilebilirlik incelemesidir. Böylece başvuruların ayıklanması hedeflenmektedir. Tıpkı AİHM’de olduğu gibi aşırı işyükünün önlenmesi, niteliksiz ve bazı nedenlerden ötürü incelemeye gerek olmayan başvuruların biran evvel sonlandırılarak, asıl mesainin nitelikli başvurular üzerine harcanması maksadıyla, esas incelemesinden ayrı ön bir incelemenin pratik faydasına binaen geliştirilmiştir. Dolayısıyla Anayasa başta olmak üzere ilgili mevzuata ve AYM’nin verdiği ilke kararlarına göre kabul edilebilir bulunmayan başvurular Komisyon aşamasında iki üyenin kararı ile kabul edilemez bulunarak başvuru kesin olarak sonlandırılmaktadır. Buna mukabil Komisyon aşamasında yapılan incelemede ortada herhangi bir kabul edilemezlik nedeni yok ve iddialar açıkça dayanaktan yoksun değilse, esasın incelenmesi için başvuru Bölüm’e sevk edilmekte ve burada başvuru daha kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmaktadır.

Kabul edilebilirlik incelemesi, kabul edilebilirlik kriterleri üzerinden yapılmaktadır. Bu kriterler, başta Anayasa olmak üzere 6216 sayılı Kanun, Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nde belirtilen hususlar ile AYM tarafından verilen ilke kararları ekseninde şekillenmiştir.<sup>7</sup> Literatürde kabul edilebilirlik kriterleri, genelde, usule ilişkin olanlar ile esasa ilişkin olanlar olmak üzere iki ana başlıkta ifade edilmektedir.<sup>8</sup>

### **A. Usule İlişkin Kabul Edilebilirlik Kriterleri**

Usule ilişkin kabul edilebilirlik kriterlerini başvurucuya ilişkin olanlar ve AYM’ye ilişkin olanlar şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Öyle ki bir bireysel başvurunun aktif süjesi olan başvurucunun hukuken tüm süreç ve koşulları yerine getirdikten sonra başvuru yapması beklenirken; bu başvuruyu inceleyen mercinin yani AYM’nin de konu (mevzuat) ve zaman bakımından yetkili olması gerekir.

#### **1. Başvurucuya İlişkin Kabul Edilebilirlik Kriterleri.**

Mevcut mevzuat ve içtihatlarla göre bireysel başvuruda başvurucuyla doğrudan alakalı olan kabul edilebilirlik kriterlerini en genel hatlarıyla şu şekilde ifade etmek mümkündür. Başvurunun;

---

<sup>7</sup> AİHS hükümleri ve AİHM içtihatları da dikkate alınmaktadır.

<sup>8</sup> Serdar Güleler, “Mukayeseli İnsan Hakları Hukukunda Temyiz Mercii Şikâyetlerinin İstisnai Bir Alanı Olarak ‘Keyfilik’ Kriteri”, **Bireysel Başvuru İncelemeleri-1**, Editörler: Musa Sağlam, Serdar Güleler, Recep Kaplan; Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2013, s. 55. Bu çalışmada Güleler, AİHS’i, baz alarak kabul edilebilirlik kriterlerini üçlü bir ayrımla betimlemiştir. Buna göre usule ilişkin olanlar, Mahkemenin yetkisine ilişkin olanlar ve esasa ilişkin olanlar. Oysa Mahkemenin yetkisine ilişkin hususlar da esasında usule ilişkindir.

- Süresinde yapıp yapılmadığı,<sup>9</sup>
- Başvuru yollarının usulüne uygun bir şekilde tüketilip tüketilmediği,<sup>10</sup>
- Mükerrer olup olmadığı,<sup>11</sup>
- Bireysel başvurunun gereksiz ve hakkın kötüye kullanılarak yapıp yapılmadığı<sup>12</sup>
- Başvuruyu yapan kişinin mağdur sıfatının bulunup bulunmadığı<sup>13</sup> yönlerinden incelenmektedir.

Görüldüğü üzere bireysel başvurunun usulüne ilişkin ilk aşamada yer alan kriterlerin özünde bireysel başvurunun taşınması gereken asgari koşullar ile geçmesi (ya da tüketmesi) gereken aşamaların varlığı yatmaktadır. Zira bireysel başvurunun süresinde yapıp yapılmadığı<sup>14</sup>, başvuru yollarının tüketilip tüketilmediği, kişinin ihlal iddiasında bulunduğu hak ile arasında hukuki bir bağ gerçekten de bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla mağdur statüsü taşıyıp taşımadığına ilişkin hususlar<sup>15</sup> başvurunun başvuruca bakan yönüne ilişkin kabul edilebilirlik kriterleridir.

Bu kriterler içinde bireysel başvurunun ikincillik niteliğine vurgu yapan ve sistemin temelini oluşturan “başvuru yollarının tüketilmesi” koşulu oldukça önemlidir. Öyle ki bu koşul, usule ilişkin diğer koşulların varlığı halinde aranan ve deyim yerindeyse usulden esasa giden inceleme sürecinde usule dair son istasyondur. Aşağıda ayrıca incelenecektir.

## 2. Mahkemenin Yetkisine İlişkin Kabul Edilebilirlik Kriterleri

Bireysel başvuru sürecinin usule ilişkin kabul edilebilirlik kriterlerinin ikinci boyutunu AYM'nin yetkileri belirlemektedir. Bunlardan ilki Mahkemenin zaman bakımından yetkili olmasıdır. Esasında bireysel başvuru ülkemiz açısından yeni bir hukuki süreç değildir. Türkiye 1987 yılında AİHM'e yapılacak bireysel başvuru hakkını tanımış; 1990 yılında da AİHM'in yargısal yetkisini kabul etmiştir. Buna göre 1987'den beri Türk vatandaşları veya Türkiye'nin siyasi

---

<sup>9</sup> Süre koşuluyla ilgili bkz. Recep Kaplan, Hasan Saraç, Yılmaz Çınar; “Bireysel Başvuru Süresi (30 Gün Kuralı)”, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, Editörler: Recep Kaplan, Muharrem İlhan Koç; Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss. 33-49

<sup>10</sup> Bu konuya çalışmanın ilerleyen kısmında daha detaylı değinilecektir.

<sup>11</sup> Konu hakkında bkz. Muharrem İlhan Koç, “Mükerrer Bireysel Başvuru”, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, a.g.e. ss. 27-29

<sup>12</sup> Açıklamalar için bkz. Muharrem İlhan Koç, “Bireysel Başvuru Hakkının Kötüye Kullanılması”, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, a.g.e. ss. 27-29

<sup>13</sup> Detaylı açıklamalar için bkz. Melek Karali Saunders, “Bireysel Başvuruda Kişi Bakımından Yetki Kuralı”, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, a.g.e. ss. 123-172

<sup>14</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *Ali Kederli*, B.No.: 2014/16355, 30/12/2014.

<sup>15</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *Mahmut Tanal ve Diğerleri* [GK], B.No.: 2014/18803, 10/12/2014.

ve hukuksal egemenlik alanında yaşanan fiili ve/veya hukuksal durumlarla alakalı hak ihlali yapıldığını iddia eden yabancı ülke vatandaşları (bazı istisnalar hariç) ülkemizdeki iç hukuk yollarını tükettikten sonra AİHM'e bireysel başvuru yapma imkânına sahiptiler. Bununla birlikte 2010 referandumuyla birlikte kabul edilen Anayasa değişikliği ile AYM de 23.9.2012 tarihinden itibaren bireysel başvuruları kabul etmeye ve incelemeye başlamış; böylece anılan tarihten itibaren AYM klasik fonksiyonun yanı sıra bireysel başvuruları da inceleyen bir hüviyet kazanmıştır.<sup>16</sup>

Diğer yandan AYM'nin bireysel başvuruları kabul etme ve inceleme yetkisi yeni bir durum olmakla birlikte Anayasanın belirlediği alanlarla sınırlıdır. Zira Anayasanın 148. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir*" hükmü uyarınca 'kesişen haklar' veya Anayasa ile AİHS'in 'ortak koruma alanında olan haklar' bazında yapılan bireysel başvurular AYM'nin görevine girmektedir. Dolayısıyla AYM'nin bireysel başvurulara ilişkin fonksiyonu, zaman ve konu bakımından sınırlandırılmış olmaktadır.

Bu durum mahkemenin önüne gelen başvuruları incelerken *zaman ve konu* yönlerinden yetkili olup olmadığı hususunda, kabul edilebilirlik incelemesi yapmasını ve bu konuda bir karar vermesini gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda yukarıda da ifade edildiği üzere 6216 sayılı Kanunun 76/a maddesi gereğince bireysel başvurunun kapsamı, yalnızca belirli bir zaman diliminden sonraki (23.09.2012 sonrası kesinleşen) hukuki süreçlere ilişkin olmak kaydıyla AİHS ile Anayasa'da düzenlenmiş *ortak koruma alanında* kalan haklarla sınırlı tutulmuştur. Dolayısıyla AYM, zaman ve konu bakımından yetkili olmadığı başvurular için kabul edilemezlik kararı vermektedir.<sup>17</sup>

Ayrıca zaman ve konu bakımından yetki koşulunun yanı sıra AYM içtihadında fazlaca yer almasa da diğer bir ifadeyle çok karşılaşılan bir durum olmasa da AYM'nin başvuru konuyla ilgili *yer yönünden yetkili* olması da bir kabul edilebilirlik kriteridir. Bu kriter AİHM tarafından sıklıkla başvurulmaktadır. En genel haliyle AİHS'e taraf olmayan bir ülkeye karşı yapılan bireysel başvurular

---

<sup>16</sup> Bu durum AYM'nin, AİHM'den önce tüketilmesi gereken en son başvuru merci olması anlamına gelmektedir.

<sup>17</sup> Dolayısıyla 23.9.2012'den önce kesinleşmiş hukuki süreçler AYM'nin zaman bakımından yetkisi dışında kalmaktadır. Benzer şekilde çalışma hakkı, Anayasanın 49. maddesinde düzenlenmiş anayasal bir hak olmasına karşın, AİHS kapsamında olmadığından "ortak koruma alanında" yer almadığı için bu hakka ilişkin ihlal iddiaları konu bakımından yeksizlik gerekçesiyle AYM tarafından kabul edilemez bulunmaktadır. Örnek karar için bkz. AYM, *Oğuz Oyan* [GK], B.No.: 2015/8818, 14/7/2015

AİHM tarafından yer yönünden yetkisiz bulunarak kabul edilemezlikle sonuçlandırılmaktadır.<sup>18</sup> Konuya AYM özelinde bakıldığında ise, AYM'nin denetiminde olan hak ihlallerinin yer yönünden sınırı Türkiye Cumhuriyeti Devletinin hükümler alanıdır. Bu alan siyasi sınırların yanı sıra egemen bir devlet olarak Türkiye'nin hukuki sınırlarını kapsamaktadır. Dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti'nin siyasi ve hukuki sınırları dışında kalan ülke makamlarının her hangi bir kamu gücü kullanmadığı durumlara ilişkin bireysel başvuru şikâyetleri AYM'nin yer yönünden yetkisi dışında kalmaktadır.<sup>19</sup>

### **B. Esasa İlişkin Kabul Edilebilirlik Kriterleri**

Usule ilişkin kabul edilebilirlik kriterlerinde sorun görülmemiş bireysel başvurularda, daha ilk aşamada yani kapsamlı bir incelemeye gerek duyulmaksızın yapılan incelemede, ihlal iddiaları açıkça dayanaktan yoksun olarak değerlendirilebilir. Ya da ihlalin ortaya çıkardığı sonucun Anayasal bir önemi bulunmayabilir. Bu gibi durumlarda da yine kabul edilemezlik kararı verilmektedir. Şüphesiz bu kabul edilemezlik kararı yukarıda ifade edilen usule ilişkin verilen kabul edilemezlik kararlarından mahiyet olarak farklıdır. Zira usule ilişkin bir kabul edilemezlik nedeni bulunmayan durumlarda ve işin esasına dayalı olarak verilmektedir. Dolayısıyla bireysel başvuru şikâyeti şayet;

- Açık ve görünür bir ihlale ilişkin değilse<sup>20</sup>,
- Karmaşık ve zorlama ise<sup>21</sup>
- Kanun yolu şikâyeti niteliğindeyse<sup>22</sup> ve
- Temellendirilememiş (önceki kararlarda “kanıtlanamamış” ifadesi kullanılırdı) ise<sup>23</sup>

“açıkça dayanaktan yoksun” olduğu değerlendirilerek kabul edilemezlik kararı ile sonuçlandırılmaktadır.

Bunların yanında bireysel başvuruya konu edilen ihlal iddiası, Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmeye gerek bulunmayacak derecede önemsiz ise, bu kez de yine ihlalin varlığı ya da yokluğu incelenmeksizin kabul edilemezlik kararı verilmektedir.<sup>24</sup>

---

<sup>18</sup> Harris ve diğerleri, a.g.e., ss-828-829

<sup>19</sup> Konu hakkında açıklamalar için bkz. Muharrem İlhan Koç, “Bireysel Başvuruda Yer Yönünden Yetki Kuralı”, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, a.g.e. ss. 87-90

<sup>20</sup> Bu kapsamda örnek karar için bkz. AYM, *Sait Şahin*, B.No.: 2013/4338, 4/11/2015.

<sup>21</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *Ahmet Doğan*, B.No.: 2014/11359, 16/9/2015.

<sup>22</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *Ali Osman Köksal*, B. No.: 2014/1073, 17/11/2014.

<sup>23</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *İrfan Sarı*, B. No.: 2014/1397, 30/6/2014.

<sup>24</sup> Anayasal ve kişisel önemden yoksunluk gerekçesiyle verilen kabul edilemezlik kararı için bkz. AYM, *K.V.[GK]*, B. No.: 2014/2293, 1/12/2016.



## II. BAŞVURU YOLLARININ TÜKETİLMESİ

### A. Genel Olarak

Bireysel başvurunun ikincil niteliği gereği, başvuruya konu edilen hak ihlali iddiasının, AYM'ye taşınmadan önce yetkili ve görevli mercilerin önünde ileri sürülmesi gerekmektedir. İnsan hakları ihlallerinin önlenmesi, yasaların uygulanması ve Anayasa'nın üstünlüğünün sağlanması öncelikle yasama organı, idare ve olağan yargı mercilerinin görevidir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılabilmesi için öncelikle ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmuş idari ve yargısal yollar tüketilmelidir.<sup>25</sup> Dolayısıyla diğer idari ve/veya yargı mercilerine söz konusu hak ihlali iddialarını değerlendirme ve gerektiğinde ihlalin sonuçlarını giderme imkânı tanınmaksızın doğrudan yapılan bireysel başvurular, AYM tarafından başvuru yollarının tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunarak reddedilmektedir.

Tüketilmesi gereken başvuru yolları, esasında bireysel başvuru sürecinin üzerine inşa edildiği hukuki zemini oluşturmaktadır. Başka bir anlatımla bireysel başvuru hak arma sürecinin en son halkası olarak tanzim edildiğinden ilk önce hak arama zincirinin gerekli tüm halkalarının *usulüne göre*<sup>26</sup> takip edilerek tüketilmesi gerekmektedir. Zira bireysel başvuru anılan süreçlerin oluşturduğu hukuki yapının üzerine konumlandırılmıştır.

Bununla beraber vurgulamak gerekir ki, başvuru yollarının sadece biçimsel olarak tüketilmesi kâfi değildir. İçerik olarak da ihlalin dile getirilip giderilmesi için çaba sarf edilmesi gerekmektedir.<sup>27</sup> Diğer bir anlatımla kişilerin biçimsel olarak tükettikleri başvuru yollarının her bir aşamasında aynı zamanda yakındıkları işlem, eylem ya da ihmalin AİHS ve Anayasa'nın ortak koruma alanında kalan haklarından birini ihlal ettiğini ileri sürmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla başvuru yollarının hem biçimsel hem de içerik olarak tüketilmesi gereği, bir yönüyle bireysel başvurunun olağanüstü bir hak arama yolu olduğu ilkesine vurgu yaparken bir yönüyle de AYM ile diğer mahkemeler arasında yetki ve görev dağılımının belirginleşmesine katkı sağlamaktadır.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Mehmet Ekinci, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Bir Kabul Edilebilirlik Koşulu Olarak 'Başvuru Yollarının Tüketilmemesi'", **Teorik Açidan ve Temel düzenlemeler Çerçevesinde Tutuklama, Kesinleşme, Geçici Tedbir, Başvuru Yollarının Tüketilmesi ve Uzun Yargılama**, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları, Ankara, 2013, s. 140.

<sup>26</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *Ayşe Sena Sezgin Arslan*, 2014/13367, 15/4/2015.

<sup>27</sup> Örnek karar için bkz. AYM, *Güley Uğur ve Diğerleri*, B. No.: 2013/9083, 7/7/2015.

<sup>28</sup> Çelikyay, a.g.e., s. 24.

## B. Tüketilmesi Gereken Başvuru Yolları

Kişiler bireysel başvuru yapmadan önce idari ve yargısal başvuru yollarından *mevcut, etkili ve erişilebilir* olanları tüketmekle yükümlüdürler. Dolayısıyla mevcut olsa dahi etkili ve erişilebilir olmayan başvuru yollarının tüketilmesine gerek yoktur. Diğer bir anlatımla eğer bir başvuru yolu gerçekte yoksa ya da etkili değilse kişilerin bireysel başvuru yapmadan önce bu yolu (veya yolları) tüketme zorunluluğu bulunmamaktadır.<sup>29</sup>

Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında bireysel başvurudan önce var olan hukuk yollarının hangi nitelikleri ile AYM tarafından tüketilmesi gereken başvuru yolu olarak kabul edildiğine ve istisnalarına değinilecektir. Böylelikle çalışmanın konusunu oluşturan vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı hak ihlallerinin giderilmesine ilişkin idari başvuru yollarının bireysel başvuru sürecindeki yerinin belirlenmesine bir zemin hazırlanmış olacaktır.

### 1. Başvuru Yolunun Mevcut, Etkili ve Ulaşılabilir Olması

Büyük ölçüde AİHM içtihatlarına göre şekillenen AYM'nin içtihat alanında da *mevcut, etkili ve erişilebilir* olan hukuk yolları tüketilmesi gereken başvuru yolu olarak kabul edilmektedir. Buna göre bir hak ihlalinin giderilmesi yolunun mevcut olması, hak ihlalinin ortaya çıktığı anda var ve ulaşılabilir olmasını ifade etmektedir.<sup>30</sup> Ancak son dönem AİHM ve AYM uygulamalarında, hakkın ihlal edildiği zaman diliminde mevcut olmasa da konuya ilişkin çözüm üretmek amacıyla oluşturulan idari ve/veya yargısal süreçler, tüketilmesi gereken başvuru yolları olarak değerlendirilmekte ve bireysel başvurular, başvuru yolları tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunmaktadır.<sup>31</sup> Bu uygulama, AYM'den önce devletin diğer organlarına ihlali ortadan kaldırmak için fırsat veren, devletin tüm organ ve mercileri tarafından insan haklarına saygılı olması hedefine matuf ve bu hedef için proaktif işlem ve eylemlerden sakınılmasını gerekli gören bir yaklaşımın sonucudur. Bireysel başvurudan hedeflenen kamu yararına da uygundur.

Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin ihlali iddialarına karşı bir başvuru yolunun "mevcut" olması tek başına kuralın mutlak surette uygulanması sonucunu doğurmamaktadır. Mevcut yolun ulaşılabilir ve etkili olması da gereklidir. Başka deyişle bireysel başvuruda bulunmak isteyen kişiler, erişilebilir

---

<sup>29</sup> Ekinci, a.g.e., s. 143

<sup>30</sup> Ekinci, a.g.e.,s. 144

<sup>31</sup> 6384 sayılı Kanunla Adalet Bakanlığının bünyesinde uzun yargılama şikâyetlerini inceleyip ihlalin tespiti halinde tazminat verilmesine ilişkin oluşturulan İnsan Hakları Tazminat Komisyonu AİHM tarafından tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu olarak kabul edilmiş ve daha önceden yapılan başvurular dahil kendisine yapılan başvuruları, başvuru (iç hukuk) yollarının tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulmuştur. Bu kapsamda verilmiş karar için bkz. AİHM, *Ayşe Durusoy ve 1283 diğer başvuru*, B. No.: 34600/2004, 21/5/2013.

ve şikâyetlerine bir giderim sağlayabilecek ve de makul ölçüde başarı şansı sunan hukuk yollarını tüketmek durumundadırlar.<sup>32</sup>

Başvuru yolunun etkili olması ise, söz konusu hak arama yolunun yakınılan hak ihlalini önleme ya da mevcut bir ihlal varsa onu ortadan kaldırma veya uğranılan zararın tazmini ile ihlalin sonuçlarını ortadan kaldırma noktasında çözüm üretme kapasitesini ifade etmektedir.

Diğer yandan söz konusu başvuru yolunun ilgisince erişilebilir nitelikte olması da gereklidir. Erişilebilirlik ilgili dönemde o yolun ilk önce var olmasını gerekli kılar. İkinci olarak da başvurucunun o yola ulaşabilmesini başvuru yönünden engelleyen bir durumun yokluğunu gerektirir. Dolayısıyla şayet kişi yakındığı bir hak ihlalden ötürü kanunda düzenlenen başvuru mercine erişemiyor ya da söz konusu başvuru yolunun kendisi için “engellenmiş” olduğunu ileri sürüyor ise bu halde de söz konusu yolun ilgili kişi açısından tüketilmesi gerekli değildir. Ancak bu durumların varlığına ya da yokluğuna ve tabii ki geçerliliğine AYM karar vermektedir. Bu durum, uygulamada *başvuru yollarının tüketilmesi kuralının esnekliği* olarak ifade edilmektedir.<sup>33</sup> Bu kapsamda kişinin kendi başvuru sürecini bizzat kendi kabulleriyle inşa etmesi AYM nezdinde iddiadan öte bir anlam ifade etmemektedir. AYM, başvuru sürecinin özellik arz eden durumlarını dikkate alarak başvuru yollarının tüketildiğine ya da tüketilmediğine kendisi karar vermektedir.<sup>34</sup>

## 2. Tüketilmesi Gereken Başvuru Yollarının “Olağan” Olması

AYM'nin görev ve yetkilerinin düzenlendiği Anayasanın 148. maddesine 2010 yılına eklenen 3. fıkrasının ikinci cümlesinde, *“Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.”* hükmüyle bireysel başvuru yoluna başvurulması için olağan kanun yollarının tüketilmesinin şart olduğu düzenlenmiştir. Söz konusu hükümde yer alan *“olağan kanun yolları”* ifadesi burada önem arz etmektedir. Zira bu kavram haliyle *“tüm kanun yolları”* ifadesinden farklı ve daha dar kapsamlıdır. Dolayısıyla bireysel başvuruda bulunabilmek için ilgililerin Kanunda yer alan ve sadece olağan kanun yolu kabul edilen hukuki süreçleri usulüne göre tüketmeleri gerekmektedir. Yoksa olağanüstü kanun yollarının tüketilmesine gerek bulunmamaktadır. Öyleyse *“olağan kanun yolları”* ifadesinden ne anlaşılmalıdır?

---

<sup>32</sup> Şen, a.g.e., ss. 92-93

<sup>33</sup> Bu konu hakkında detaylı açıklama için bkz. Murat Şen, *“Başvuru Yollarının Tüketilmesi Kuralı”, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri*, a.g.e., ss. 91-92

<sup>34</sup> Örneğin AYM, uzun tutukluktan ötürü açılacak tazminat davalarında daha önce *Hamit Kaya*, B.No.: 2012/338, 2/7/2013 tarihli kararı ile geliştirdiği içtihadından Yargıtay'ın konuyla ilgili verdiği kararları dikkate alarak değişikliğe gitmiştir. Yeni içtihadını İrfan Gerçek, B.No.: 2014/6500, 29/9/2016 kararında görmek mümkündür.

Bilindiği üzere “olağan kanun yolu” ifadesi, yaygın kullanım itibarıyla, yargısal süreçlere ilişkin olup, yargılama hukukuna ilişkin bir kavramdır. Anayasa’da yer alan düzenleme bu olmakla birlikte, 6216 sayılı Kanun 45. maddesinin 2. fıkrasında “*İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.*” hükmü yer almaktadır. Fark edileceği üzere Kanunda, Anayasa’dan farklı olarak “*olağan kanun yolları*” ifadesi yerine “*kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yolları*” ifadesi kullanılmıştır. Bu durum doğal olarak Kanunun, Anayasal yükümlülüğü genişlettiği ve hakkı daralttığı eleştirilerini de beraberinde getirmiştir. Konu AYM’ye taşınmış ve Yüksek Mahkeme bireysel başvuru yolunun hukuki mahiyetini tartışarak verdiği 01.03.2012 gün ve E:2011/59 K:2012/34 sayılı kararı ile 6216 sayılı Kanunun anılan hükmünü Anayasa’ya aykırı bulmamıştır.<sup>35</sup> Dolayısıyla AYM tarafından bireysel başvurudan önce konuyla ilgili kendi Kanunlarında yer alan idari ve yargısal yollar, tüketilmesi gereken olağan başvuru yolları olarak kabul edilmektedir.

Bununla birlikte; kanun yolunun *kanunda* düzenleme koşulu da AYM tarafından esnetilerek uygulandığını ifade etmek gerekir. Öyle ki Yüksek Mahkeme, 16/4/2013 tarih 2012/1315 başvuru numaralı kararında Yargıtay içtihadı ile oluşturulan ve AİHM tarafından da etkili kabul edilen başvuru yolunun tüketilmesini gerekli görmüştür.<sup>36</sup> Bu durum da yine bireysel başvuru kurumunda başvuru yollarının tüketilmesi koşulunun esnekliğine işaret etmektedir. Söz konusu esneklik, başvuru yollarının tüketilmesi koşulunun,

<sup>35</sup> Kararın tam metni için bkz. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bae8fd21-ec86-466c-b2df-159dc30b15ee?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2017)

<sup>36</sup> Şen, a.g.e., ss. 97-98. AYM, *Erdem Yurdaer*, B. No.: 2013/1315, 16/4/2013. Söz konusu kararın ilgili kısmı şöyledir: “31. Nitekim AİHM, benzer bir şekilde, başvurunun tazminat ödenmesizin taşınmazının elinden alınması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürdüğü 15/5/2012 tarih ve 42936/07 numaralı *Altunay/Türkiye* kararında, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun, Kasım 2009 tarihinde daha önceki içtihadında değişikliğe gittiğini, AİHM’nin bu konudaki içtihatlarına dayanarak, tapu kayıtlarındaki yanlış kayıtlardan kaynaklanan aynı hak ya da menfaatleri kaybolmuş ya da kısıtlanmış olanların tapu kayıtlarındaki düzensizliklerden dolayı Devleti sorumlu tutabileceğine hükmettiğini, kişilerin tapularının ait olduğu arazilerin orman arazisi olması nedeniyle iptal edildiğinde 4721 sayılı Kanun’un 1007. maddesi uyarınca tazminat talep edebileceklerini ilan ettiğini, tazminat miktarının söz konusu arazinin kullanılma şekli, niteliği ve değeri temelinde muhtemel getirisi ve emsal değerlerin dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerektiğine dikkat çektiğini, bu başvuru yolunun halen düzenli olarak kullanılmakta olduğunu, ulusal mahkemelerin AİHM’nin içtihatlarını ve AİHS’ye Ek 1 No’lu Protokolün 1. maddesine dayanarak ilgili mevzuat hükümlerini uyguladıklarını, başvurunun tapu belgesinin iptali yönündeki kararın kesinleşmesinden itibaren 10 yıl içinde tazminat talebinde bulunabileceğini belirterek, iç hukuk yolları tüketilmediği gerekçesiyle başvurunun kabul edilemez olduğuna hükmetmiştir.”

açıkça dayanaktan yoksunluk alanı kadar olmasa da, AYM'nin takdirine göre şekillendiğini göstermektedir. Bu yönüyle başvuru yollarının tüketilmesi koşulu canlı ve değişken bir kural alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Mevzuatta ve/veya içtihatla hak ihlallerinin giderilmesine ilişkin bir değişiklik ya da yenilik olduğunda, bu koşul AYM tarafından olayına özgü olarak yeniden değerlendirilmektedir.<sup>37</sup>

Bireysel başvurudan önce olağan kanun yollarının tüketilmesi gereği, doğal olarak 'olağan olmayan kanun yollarının' tüketilmesinin gerek olmadığını da ifade etmektedir. Daha somutlaştırarak ifade etmek gerekirse bir konu hakkında olağanüstü bir kanun yolu olan yargılanmanın yenilenmesi talep edilerek bu talebin reddi üzerine ilk davanın özüne ve usulüne ilişkin bireysel başvuruda bulunmak mümkün değildir. Zira AYM, bu başvurularda kabul edilebilirlik incelemesini (özün önceliği gereği) ilk karar yönünden yapmaktadır. Bu da haliyle başvurunun süre yönünden kabul edilemez bulunmasına neden olmaktadır.<sup>38</sup>

### 3. Başvuru Yollarının Tüketilmesi Koşulunun İstisnaları

Başvuru yollarının tüketilmesi gereği, olayın mahiyetine göre mevzuatta ya da içtihatla yaşanan bir değişim AYM tarafından olağan etkili ve erişilebilir bir kanun yolu olarak değerlendirilmesine bağlıdır. Bu durum henüz AYM tarafından incelenmemiş hukuksal süreçler için bir belirsizlik anlamına gelse de, bazı yargısal süreçler AYM tarafından incelenmiş ve başvuru yollarının tüketilmesi gereğine ilişkin kuralın istisnasını oluşturan bazı durumlar netleştirilmiştir. Başvuru yollarının tüketilmesi koşulu, her an değişebilen canlı bir kural alanına sahip olmasının bir sonucu olarak ciddi bir istisna alanına sahiptir.

Başvuru yollarının tüketilmesi kuralının mevcut içtihatlarla göre istisnalarını genel hatları ile şu şekilde ifade etmek mümkündür.

---

<sup>37</sup> Örneğin başvuru tarihinde henüz tam anlamıyla kurulmamış olan OHAL İnceleme Komisyonu kurulduktan sonra AYM burayı etkili bir hukuk yolu olarak değerlendirmek suretiyle başvuru yollarının tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı vermiştir. Söz konusu karar: *Remziye Duman*, B. No.: 2016/25923, 20/7/2017. Aynı şekilde AİHM de OHAL komisyonunu etkili bir iç hukuk yolu olarak görmüş ve iç hukuk yollarının tüketilmediğine karar vermiştir. Bu kapsamda bkz. AİHM, *Gökhan Köksal*, Application no.: 70478/16, 12/6/2017 ([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-174629"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)) (28.11.2017).

<sup>38</sup> Dolayısıyla olağan yollarla birlikte bu yolları da tüketmek ya da olağan kanun yollarını tüketmeksizin bu yolları tüketerek yapılan bireysel başvurular ya süre yönünden ya da başvuru yollarının tüketilmemesi gerekçesiyle kabul edilemez bulunmaktadır. Örneğin yargılanmanın yenilenmesi talebine dayalı yapılan başvuruda özün önceliği ekseninde verilen süre aşımı kararı için bkz. AYM, *Halil Aslan*, B. No.: 2014/3038, 10/12/2014, §§ 33-39 ile AYM, *Murat Boyunuz*, B. No.: 2014/7478, 25/2/2015.

- Makul sürede yargılanma hakkının ihlaline ilişkin şikâyetler,<sup>39</sup>
- Devam eden tutukluluğun makul süreyi aşması nedeniyle özgürlük ve güvenlik hakkının ihlaline ilişkin şikâyetler,<sup>40</sup>
- Başvuru yollarının etkisiz kalacağına açık olduğu durumlar,<sup>41</sup>
- Gecikmesi halinde temel hak ve özgürlüklerin telafisi imkânsız şekilde ihlal edilecek olması, halleridir.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> Özü itibarıyla yargılama faaliyetinin uzamasından kaynaklı bir adil yargılanma hakkı şikâyeti olması nedeniyle yargılamanın sonuçlanmasını beklemenin hem korunmak istenen hak ile tezat oluşturması hem de bu yönde bir şikâyetin tazmin edileceği ve/veya uzun yargılamanın önlenmesini sağlayacak etkili bir hukuk yolunun bulunmaması nedeniyle AYM tarafından, AİHM uygulamasıyla uyumlu olarak, başvuru yollarının tüketilmesi gereği kuralının istisnası olarak kabul edilmiştir. Örnek karar için bkz. AYM, *Güher Ergun ve Diğerleri*, B. No.: 2012/13, 2/7/2013, §§ 27-28.

<sup>40</sup> Bir ceza yargılamasında, yargılamanın selameti açısından tedbir niteliğinde bir uygulama olan tutukluluğun cezalandırmaya dönüşmemesi ve şayet olayda hak ihlali varsa kişinin asıl olan tutuksuz yargılanmasını teminen AYM tarafından tutukluluk sürecine ilişkin başvuru yolları tüketilmek kaydıyla esas yargılamanın sonuçlanmasını beklemeden bireysel başvuruda bulunabileceği kabul edilmiştir. Örnek karar için bkz. AYM, *Hamit Kaya*, B. No.: 2012/338, 2/7/2013

<sup>41</sup> Bu kapsamda, yargısal süreçlerde olağan bir kanun yolu olan karar düzeltme başvurusu, söz konusu duruma verilebilecek ilk örnektir. Karar düzeltme başvurularının etkinliği hususunda mevzuattan kaynaklı daraltmalar, ilgili yargı mercilerinin kararlarına dayalı olarak bu yolu etkili görmekte; bu yol tüketilmeksizin yapılan başvuruları kabul edilebilir bulmaktadır. Ancak kişi bu yola başvurmuş ise AYM bu başvurunun sonucunu hem kendisi dikkate almakta hem de ilgisinin almasını istemektedir. Konuyla ilgili uygulamada sıkça karşılaşılan bir diğer örnek, bozmaya uyma kararlarıdır. Şayet bozmaya uyma kararı daha önce ısrar edilmiş bir karara ilişkin ise bu kez olağan kanun yollarının görüşleri ortaya çıkmış ve netlik kazanmış olduğundan ilgilisi tarafından yeniden temyiz yoluna başvurulmaksızın, doğrudan AYM'ye bireysel başvuruda bulunulabilir. Bu yönde verilmiş karar için bkz. AYM, *Deniz Baykal*, B.No.: 2013/7521, 4/12/2013.

<sup>42</sup> AYM'nin verdiği kamuoyunda 'twitter' ve 'youtube kararı' olarak bilinen kararlar bu konuda verilebilecek çok çarpıcı iki örnektir. Zira bu kararlar Türk ve Avrupa kamuoyları nezdinde oldukça ses getirmiştir. Hem sosyal hayatta bulunduğu karşılık hem de bireysel başvuru sürecine ilişkin ortaya koyduğu istisnai uygulama buna neden olmuştur. Zira her iki kararda da idare mahkemesi nezdinde devam eden yargılamalarının sonucu beklenmeksizin yani başvuru yollarının tüketilmesi koşulu aranmaksızın, yürütmenin durdurulması kararından sonra yapılan başvurular kabul edilebilir bulunmuştur. Nitekim AYM, kamuoyunda "twitter kararı" olarak bilinen *Yaman Akdeniz ve Diğerleri*, B.No.: 2014/3986, 2/4/2014 tarihli kararında; "(...) 26. Ülkemizde milyonlarca kullanıcısı olan sosyal paylaşım sitesine erişimin engellenmesinin bu kişilerin demokratik toplumun temellerinden olan ifade özgürlüğünü sınırlayıcı etkisi dikkate alındığında, bu tür sınırlamaların hukuka uygunluğunun acilen denetlenmesi ve hukuka aykırılık tespiti halinde sınırlamanın hemen kaldırılması demokratik hukuk devleti ilkesinden kaynaklanan bir zorunluluktur. Söz konusu idari uygulamaya ilişkin yukarıda ihlal iddiasına konu olan twitter.com isimli siteye erişimin halen mümkün olmadığı görülmektedir. (...) Bu durumda yargı kararının yerine getirilerek siteye erişimin ne zaman sağlanacağı konusundaki belirsizliğin sürmesi karşısında ihlali ve olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmak bakımından etkili ve erişilebilir nitelikte sağlandığının söylenemeyeceği

### III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA TÜKETİLMESİ GEREKEN İDARİ VE YARGISAL BAŞVURU YOLLARI

#### A. Genel Olarak

Anayasanın 74. maddesinde<sup>43</sup> “*Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir.*” hükmü yer almaktadır. Buna göre kişiler, idareye başvuru anlamında başlı başına bir hak ve serbestiyete sahiptirler. Anılan hükme göre idari başvuru yolu Anayasal bir hak olarak tanzim edilmiştir. Dolayısıyla mevcut Anayasa hükmüne göre en genel anlamıyla idari başvuru yolları kişinin iradesine göre şekillenen hukuki süreçlerdir. Ancak bazı idari başvuru yolları bizzat kanunkoyucu tarafından belirli bir alanda meydana gelmiş ihtilafların çözümü için ayrıca tanzim edilmiştir. Bu başvurular, yerine göre, yargıya başvurmadan önce ilgilisi tarafından tüketilmesi gereken başvurular ile kişinin tercihine bırakılmış başvurular olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle bazı idari başvurular, kanunkoyucu tarafından o konuyla ilgili itilafın çözümü için yargısal süreçler başlatılmadan önce tüketilmesi zorunlu kabul edilmiştir. İşte çalışmanın ana ağırlık noktasını da bu kapsamda kalan vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik başvurular oluşturmaktadır.

Bu doğrultuda herhangi bir işlem, eylem veya ihmalden ötürü mağdur olduğunu ya da haksızlığa uğradığını düşünenler; mevcut, etkili, erişilebilir ve olağan idari ve yargısal yollara başvurmak suretiyle mağduriyetlerinin giderilmesini ya da zararlarının tazminini isteyebilirler. Ancak bu istemlerin Kanun ve/veya ilgili mevzuatta belirlenen usul ve sürelerle göre yapılması gerekir. Zira modern hayatta, yaşam pratikleri kadar bunlardan kaynaklı sorunların çözümüne ilişkin yollar da oldukça karmaşıktır. Doğal olarak uzmanlık gerektiren ilişkiler, iş ve işlemler oldukça fazladır. Bu nedenle idari ve (idari rejimin benimsendiği ülkemizde) yargısal merciler özgülendikleri maksadın mahiyetine göre teşekkül ettirilmiş ve işlevlerine uygun yetki ve alt yapı ile donatılmışlardır. Dolayısıyla kişi, yakındığı bir olay ya da durumla alakalı olarak, hak arama sürecine girişmeden, Kanunda o konuda belirlenmiş özel idari ya da yargısal başvuru yolunun varlığına veya yokluğuna göre hareket etmek durumundadır. Bu durum hassaten idari başvuru yollarının varlığında

---

*ve böylece başvuruların idare mahkemelerine başvurmalarının etkili bir yol olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.*” gerekçesiyle idari yargılamaya ilişkin tüm yargı sürecinin olayına özgü olarak etkili bir hukuk yolu olmadığını değerlendirmiştir.

Benzer yönde AYM, *Youtube Llc Corporation Service Company ve Diğerleri* [GK], B. No.: 2014/4705 29/5/2014 kararı.

<sup>43</sup> Öyle ki maddenin 2010 yılında değişmeden önceki başlığı “Dilekçe Hakkı”ydı. Yeni başlığı ise “Dilekçe Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı”dır.

önem arz etmektedir. Şayet bir konu hakkında özel olarak düzenlenmiş bir idari başvuru yolu var ise, o yolun yargıya başvurulmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu bir yol olup olmadığı ayrıca önemlidir. Bunun için idari yargı mercilerinin konuyla ilgili verdikleri kararlar iyi bir rehber konumundadır. Öyle ki idari yargı mercileri tarafından tüketilmesi zorunlu kabul edilmeyen idari başvuru yolları, AYM tarafından da (şimdiye kadarki uygulamasında) tüketilmesi gerekli başvuru yolu olarak kabul edilmemiştir.

Bu nedenle mevcut idari başvurudan sonra yargılama ve yerine göre bireysel başvuru süreçlerinin sıhhati, yakınılan bir hak ihlalinin giderilmesi için idari başvuru sürecinin doğru başlatılmasına bağlıdır. Bunun için ilk adımı doğru atılması sonraki süreçlerin de akamete uğramaması için elzemdir.

Şu halde hangi idari başvurular bireysel başvuru sürecinde, tüketilmesi gereken başvuru yolu olarak dikkate alınmalıdır? Bu sorunun cevabını, geniş ve karmaşık idari başvuru imkânları sunan hukuk sistemimizde, sayma yöntemiyle vermek mümkün değildir. Dahası söz konusu başvurulardan hangilerinin AYM tarafından etkili ve erişilebilir kabul edilmektedir (ya da edilecektir) bunu şimdiden ortaya koymak bireysel başvurunun mazisi de dikkate alındığında, oldukça zordur. Ancak bireysel başvuru süreçleriyle alakalı mevzuattan ve AYM içtihatlarından ilkesel sonuçlar çıkarmak mümkündür. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıkları ekseninde tüketilmesi gereken idari başvuru yollarının tespiti, ilgili başvuru yollarının spesifik olarak incelenmesi ile mümkün olabilir.

## **B. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne Yönelik İdari Başvuru Yolları**

Bilindiği üzere Türk Vergi Hukukunun genel ilkeleri ve usul anlamında hukuki güvenceleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenmiştir. Dolayısıyla tahsil işlemleri hariç diğer vergisel işlemlerin yapılış usulleri, bazı idari süreler ve idari usule ilişkin birçok konu VUK'ta belirlenmiştir. Söz konusu Kanun ayrıca bazı özel idari başvuru yolları da öngörmüştür. Bu başvuruların bir kısmı dava açılmasından önce yapılması tercihe bırakılmışken; bir kısmı da dava şartı gibi zorunlu kabul edilmektedir. Bu çerçevede VUK'ta düzenlenen uzlaşma, düzeltme ve şikâyet başvurularının niteliğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Öte yandan vergi yargılamasında çözüme kavuşturulan uyuşmazlıklar arasında gümrük idarelerinin tesis ettiği işlemler de bulunmaktadır. Bu işlemler de tıpkı 213 sayılı Kanun gibi ilgisine yasal bir koruma kalkını sunan 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında tesis edilmektedirler. Bu Kanunda da yine VUK'ta olduğu gibi özel idari başvuru yolları düzenlenmiştir. 4458 sayılı Kanun kapsamındaki başvurular, uzlaşma başvurusu, 6. madde başvurusu, 211. madde iade başvurusu, 242. madde uyarınca yapılan itiraz başvurusudur.



Bunlarla birlikte 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunda (İYUK) düzenlenen 10. madde, 11. madde ile 13. madde başvuruları vergi uyuşmazlıklarında uygulanma kabiliyeti olduklarından çalışma kapsamında incelenecektir.

Bu başlık altında son olarak şu hususu ifade etmekte yarar vardır. Kişiler isterlerse idare ile aralarında ortaya çıkan (geniş anlamda) vergilendirmeye ilişkin bir ihtilafı Ombudsman'a ve/veya konuyla ilgili olduklarını varsaydıkları diğer idari kurum, kuruluş ve/veya makamlara (Başbakanlık BİMER, Cumhurbaşkanlığı vs.) başvurmak suretiyle de çözüme kavuşturulmasını isteyebilirler. Ancak bu başvurular Anayasanın 74. maddesi kapsamında kalan genel başvurulardır. Bunlar, vergilendirmeden kaynaklı şikâyet edilen hak ihlalinin giderilmesi noktasında doğrudan etkili ve yetkili olmadıklarından, hak arama sürecinin son aşaması olan dava aşamasında dikkate alınmazlar. Bu nedenle de çalışmanın kapsamının dışında bırakılmışlardır. Burada, yalnızca bireysel başvuru sürecinde dikkate alınan ve/veya dikkate alınması muhtemel olan ve amacı vergilendirmeden kaynaklı ihtilafı çözmek olan, etkili ve erişilebilir idari başvurular incelenecektir.

## **1. Vergi Usul Kanunda Yer Alan İdari Başvurular**

### **a. Uzlaşma**

Uzlaşma, 213 sayılı VUK'un ilk halinde bulunmamasına karşın ihtiyaca binaen 1963 tarih ve 205 sayılı Kanunla eklenen idari bir başvuru yoludur. Mükellef ile idarenin, beyan esasının dışında bir usulle tesis edilen vergilendirme işlemlerinde, durumun niteliğine göre tarhiyat öncesinde veya sonrasında, ödenecek vergi ve/veya cezanın karşılıklı anlaşılarak belirlenmesi suretiyle uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini amaçlamaktadır. Taraf iradelerine göre şekillenen bir sürece ilişkin olması nedeniyle verginin kanuniliği ilkesinin ağır bir istisnasını oluşturmakta; bu yönüyle ciddi şekilde eleştirilmektedir.<sup>44</sup> Ancak uygulamada sunduğu pratik fayda uzlaşmadan vazgeçilmesini mümkün kılmamaktadır.

Öte yandan uzlaşma, Kanunda belirtilen birkaç istisna dışında söz konusu uyuşmazlığı kesin bir şekilde çözüme kavuşturması bakımından önemlidir.<sup>45</sup> Ancak konuya bireysel başvuru ekseninde bakıldığında, kişilerin diğer idari ve yargısal yollara başvurmadan önce tüketmeleri kendilerinden beklenen bir yol değildir. Uzlaşmaya başvurma tamamen ilgilinin kendi tercihine

---

<sup>44</sup> Yani uzlaşılan vergi ve cezalara karşı dava açılmaz. Açıldığı takdirde vergi mahkemeleri işin esasını incelemeyen ret kararı vermektedirler. Uzlaşma başvurusunun kapsam ve detayları için bkz. Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2016, ss. 259-455

<sup>45</sup> Örneğin Zonguldak Vergi Mahkemesinin 17.8.2017 gün ve E:2017/603 K:2017/767 sayılı kararı. Karar yayımlanmamıştır.

bırakılmıştır. Dolayısıyla kanuni koşulları taşıyan bir kişi, hakkında yapılmış bir vergilendirme için uzlaşmaya gitmeden diğer hak arama yollarını kullanma hak ve serbestisine sahiptir.

## b. Düzeltme

Düzeltme başvurusu, 213 sayılı VUK'un 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu başvurunun özü, söz konusu Kanunun 116. maddesinde tanımlanan 'vergi hatalarını' düzeltmektir.<sup>46</sup> Ancak burada vurgulanması gereken husus, Kanunkoyucunun söz konusu düzenlemelerden maksadının hatalı vergilendirmenin düzeltilmesidir. Zira düzeltme sadece mükelleflerin talepleri üzerine yapılmayıp ilgili vergi dairesinin Kanunda belirlenen yetkilileri tarafından re'sen de yapılabilmektedir. Vergi idarelerince yapılan düzeltmeler mükellefler açısından lehe veya aleyhe sonuç doğurabilir.

Düzeltme başvurusu, herhangi bir vergilendirme işleminden sonra ve "düzeltme zamanaşımı" diyebileceğimiz beş yıllık zaman dilimi içerisinde ilgili (mükellef ya da sorumlu) tarafından idari bir başvuruya iddia edilen hatanın ilgili vergi dairesinden düzeltilmesinin talep edilmesidir. Ancak burada dava açma süresinin geçip geçmemesi önem arz etmektedir. Zira kişi, hakkında yapılan bir vergilendirme işleminde "hata" yapıldığını düşünüyorsa ve söz konusu vergilendirmeye karşı dava açma süresi henüz geçmemiş ise doğrudan vergilendirme işlemine karşı idari dava açabilir; ya da isterse düzeltme yoluna başvurabilir. Dolayısıyla dava açma süresi geçmemiş vergilendirme işlemlerinde hata yapıldığı iddiasıyla düzeltme yoluna başvurulması elzem değildir. Ancak kişi hatalı olduğunu düşündüğü vergilendirme işleminden sonra dava açma süresi geçmiş ise, bu kez söz konusu "hata" iddiasını yargı mercilerinin önüne taşıyabilmesi için düzeltme başvurusu yapmak zorundadır. Zira düzeltme talebinin reddi halinde ret işlemine karşı dava açabilir. Ancak Danıştay'ın yaygın uygulamasına göre bu durumda da doğrudan dava açılmaz. Şikâyet yoluna başvurulmalı ve en son şikâyet merci tarafından verilen ret kararına karşı idari dava açılmalıdır.<sup>47</sup>

Dolayısıyla düzeltme başvurusu, dava açma süresi içindeki hata iddiaları için ihtiyari bir idari başvuru yoluken; dava açma süresi geçmiş hata iddiaları için konunun vergi yargısına taşınabilmesinin başlangıç noktasını teşkil etmesi bakımından zorunlu bir başvuru yoludur. Bu zorunluluk Danıştay uygulamasında şikâyet başvurusuna da teşmil edilmiştir. Yani hakkında yapılan

---

<sup>46</sup> Düzeltme ve şikâyet başvurusu ile İYUK 11. madde başvurularının mahiyetini ortaya koymak adına mukayeseli bir inceleme için bkz. Osman Sariaslan, "Düzeltme (ve Şikâyet) Başvurusunun İYUK 11. Madde Başvurusu ile Karşılıklı İncelenmesi, Benzerlikler ve Farklılıklar", **Vergi Dünyası**, Temmuz/2012, Y: 31, S.: 371, ss. 118-126.

<sup>47</sup> Bu doğrultuda bkz. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18.10.2017 E:2013/1809 K:2017/7010 sayılı kararı.

vergilendirmede hata olduğunu düşünen kişiler şayet dava açma süresini kaçırmışlarsa düzeltme başvurusu yaptıktan sonra netice alamadıkları takdirde Gelir İdaresi Başkanlığı'na (belediye gelirleri için Belediye Başkanlığına) şikâyet başvurusu yapmak zorundadırlar. Şikâyet başvurusu da reddedilirse, en son verilen ret işlemine karşı vergi yargısı nezdinde idari dava açılabilecektir.

Son tahlilde, vergilendirme işleminden sonra dava açma süresi geçmiş ise, VUK'un kabul ettiği anlamda hata iddiasıyla hak arama sürecini başlatacak kişiler için düzeltme başvurusu zorunludur. Esasında bu başvuru, beş yıllık düzeltme zaman aşımı süresi içinde idari ve yargısal süreçlerin başlatılmasının tek yoludur. Bu idari usul diğer bir ifadeyle bu başvuru yolu, tüketilmeden yapılacak bireysel başvurular, vergi yargısı tarafından usulden, AYM tarafından da başvuru yollarının usulüne uygun tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunarak reddedilecektir.

Dava açma süresi geçtikten sonra vergilendirme işlemlerine karşı hata iddialarıyla sınırlı olmak kaydıyla dava açma imkânı sunan düzeltme başvurusu, bazen kapsamı dışındaki iddialar için de kullanılmaktadır. Bu gibi durumlarda vergi yargısının içtihadı kapsam dışılık gerekçesiyle reddir. Yani vergi yargısı düzeltme yolunda VUK'un işaret ettiği anlamda açık hata halini aramakta; hukuki yorum gerektiren iddiaları dava açma süresi içinde açılması gereken idari davada ileri sürülmesi gereken iddialar olduğu gerekçesiyle incelememektedir. AYM de vergi yargısının izinden giderek vergilendirmeye ilişkin bir iddianın açık hata kapsamında incelenemez olduğuna ilişkin yargı kararı var ise düzeltme başvurusu ile hak arama sürecinin ihya edilemeyeceği; bu gibi durumlarda vergilendirme işlemine karşı usulüne uygun bir şekilde dava açılmadığından başvuru yollarının usulünce tüketilmediğini ifade etmiştir.<sup>48</sup>

### c. Şikâyet

Şikâyet başvurusu, yukarıda da ifade edildiği üzere, Kanunda düzeltme başvurusu ile beraber düzenlenmiştir. Özü itibarıyla dava açma süresi geçmiş vergi hatası iddiasıyla yapılan düzeltme başvurularının reddi halinde (dava açma süresi geçmemiş olanların zaten dava açma hakları bulunduğu) hata iddialarının ikinci kez incelenmesini talep edebilmelerini temine yöneliktir. Kanunun lafzına bakıldığında, düzeltme başvurusu reddolunan kişilerin dava açma veya şikâyet başvurusunda bulunma noktasında tercih hakları bulunmaktadır. Ancak uygulamada Danıştay, bazı istisnaların haricinde, içtihatlarıyla dava açma süresi geçmiş tüm düzeltme başvuruları için dava açılmadan önce şikâyet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına (belediye gelirlerinde Belediye Başkanlığı) başvurmayı zorunlu kabul etmektedir.<sup>49</sup> Bu

---

<sup>48</sup> Bkz. 70 numaralı dipnot.

<sup>49</sup> Bu kapsamda örnek karar için bkz. Danıştay Üçüncü Dairesinin 24.3.2015 gün ve E: 2011/1910 K:2015/1558 sayılı kararı

nedenle dava açma süresi geçmiş bir vergilendirme işleminden kaynaklı hata iddiası düzeltme aşamasında reddolunmuş ve bu ret işlemine şikâyet yoluna gidilmeden doğrudan idari dava açılmış ise, vergi yargısı Danıştay içtihatları ekseninde, işin esasına girmeksizin “dilekçenin mercine tevdiine” kararı vermektedir.

Bireysel başvuru ekseninde bakıldığında, yukarıda da açıklandığı üzere, şikâyet başvurusu, dava açma süresi geçmiş ve hata kapsamında olan düzeltme başvurularının reddi halinde idari dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu bir idari başvuru yoludur.

## **2. Gümrük Kanununda Düzenlenmiş İdari Başvurular**

### **a. Gümrük Kanununun 6. Maddesi Kapsamında Gümrük İdaresine Yapılan Başvurular**

4458 sayılı Gümrük Kanununun 6. maddesinde düzenlenen bu başvuru yolu esasında mevcut bir ihtilafın çözümüne özgülenmiş bir idari başvuru yolu değildir. Dolayısıyla hem varsa bir hak ihlali iddiası bunu gidermek hem de yalnızca gümrük mevzuatının uygulanmasını istemek amacıyla başvuru yapılabileceğini düzenlemektedir. Bu düzenlemedeki önemli noktalar, kişilerin haklarında gümrük mevzuatının uygulanmasını isteme hakkına sahip olmaları, bu hak kapsamında yapılan başvurulara karşı idarenin otuz gün içinde karar vermek zorunda olması ve şayet otuz günlük süre yeterli değilse bu süreyi uzatabilecek olmasıdır. Dolayısıyla bu başvuru, herhangi bir özel amaca matuf değildir. İdarenin kendisine gümrük mevzuatının uygulanması talepli başvurular karşısında pozitif yükümlülüklerini düzenlemektedir.

Bireysel başvuru kapsamında değerlendirildiğinde, 6. madde başvurusu herhangi bir gümrük ihtilafında tüketilmesi zorunlu bir başvuru değildir. Ancak bu madde kapsamında yapılan bir başvurunun reddi halinde söz konusu ret işleminin iptali için idari dava açılmadan önce Gümrük Kanununun 242. maddesine göre itiraz başvurusu yapılmalıdır. Yani Gümrük Kanununun 6. maddesinde düzenlenen başvuru tercih ve talebe bağlıyken, şayet bu başvuru reddedilmişse artık bundan sonraki süreç için yargıdan önce tüketilmesi gereken bir idari başvuru süreci bulunmaktadır. Dolayısıyla kişi itiraz başvurusu yapmadan yargıya müracaat ederse, davası (davanın açıldığı zaman dilimine göre kararın sonucu değişkenlik arz etse de) her halükarda usulden reddedilecektir.<sup>50</sup> Anılan bu süreç üzerine inşa edilmiş bireysel başvuru da haliyle başvuru yollarını usulüne uygun bir şekilde tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunacaktır.

---

<sup>50</sup> Davanın açıldığı zaman dilimine göre şayet 6. madde kapsamında yapılan başvurunun reddi işlemine karşı 15 günlük idari itiraz süresince dava açılırsa mercine tevdi; itiraz süresinin geçtiği ikinci on beş günlük sürede dava açılırsa incelenmeksizin ret kararları verilmektedir.

## **b. Gümrük Kanununun 211. Madde/İade Başvurusu**

Gümrük Kanununun 211. maddesinde düzenlenen bu başvuru, mahiyeti itibariyle 213 sayılı VUK'un düzeltme hükümleri ile benzerlik göstermektedir. Buna göre Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verilmesi ile Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılması maksadına yöneliktir. Ancak tıpkı VUK'un düzeltmeye ilişkin hükümleri gibi bu başvuru türü de belirli bir süre ile kısıtlanmıştır. Buna göre kanunen ödenmemesi gereken gümrük vergileri, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edildiği tarihten üç yıl içinde gümrük idaresine yapılacak müracaat üzerine geri verilmekte veya kaldırılmaktadır.

Bu başvuruda da yine VUK'taki düzeltme başvurusunda olduğu gibi tespit edilen hatalar re'sen düzeltilmekte ve gerekli iadeler idare tarafından yapılabilmektedir. Söz konusu iade ve kaldırma (düzeltme) işlemleri için yükümlünün başvuru şartı aranmamaktadır. Ancak idare tarafından yapılacak düzeltmelerde de üç yıllık süre geçerlidir. Bununla beraber bu başvurunun, mahiyeti itibariyle benzeştiği VUK düzeltme başvurusundan en temel farkı, idare tarafından yükümlünün aleyhine bir düzeltme işlemi yapılamamasıdır.

Bu başvurunun bireysel başvuru ekseninde değerlendirilmesinde ise, *"Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verilmesi ile Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılması"* ibaresi önem arz etmektedir. Buna göre, fazladan ödenen gümrük yükümlülüklerinin geri verilmesi ve dolayısıyla mülkiyet hakkına yapılmış bir müdahalenin giderilmesini istemenin, başlangıç noktasını bu idari başvuru oluşturmaktadır. Diğer bir anlatımla itiraz ve dava açma süresi geçmiş ve ödenmiş bir gümrük yükümlülüğünün "iade" hükümlerine göre geri alınabilmesi için işlemin tekamülünden itibaren üç yıl içinde bu başvurunun yapılması gerekmektedir. Ayrıca bu başvurunun reddinden sonra, anılan ret işlemine karşı doğrudan idari dava açılmayacaktır. Bunun için tıpkı 6. madde başvurusunda olduğu gibi itiraz başvurusu yapılmalı ve itiraz başvurusunun reddi üzerine işbu ret kararı üzerine idari dava açılmalıdır. İtiraz başvurusu yapılmadan ilk ret işlemine karşı dava açılması durumunda vergi yargısı davayı yine usulden reddedecek; bu ret kararı üzerine inşa edilmiş bireysel başvuru süreci de AYM tarafından başvuru yollarının usulüne uygun tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunacaktır.

Hülasa 211. madde başvurusu, dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu bir idari başvuru değildir. Ancak maddenin özgülendiği amaç kapsamında olan hukuki durumlardan kaynaklı uyuşmazlıkların giderilmesi maksadıyla (ödenmemesi ve/veya tahakkuk etmemesi gereken gümrük vergileri için) yükümlendirici ilk işlem için dava açma süresi geçmişse üç yıllık zaman aşımı

süresi içinde yapılması ve dolayısıyla da tüketilmesi gereken bir idari başvuru yoludur. Lakin bu başvuru yolu da tıpkı düzeltme başvurusunda olduğu gibi tek aşamadan ibaret değildir. Yargıya başvurmadan önce anılan başvurunun reddine karşı itiraz başvurusunda bulunmak zorunludur.

### **c. Gümrük Kanununun 242. Madde (İtiraz) Başvurusu**

Bu başvuru, Gümrük Kanununun 242. maddesinde, 5911 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde düzeltme ve itiraz olarak iki aşamalı bir yapıya sahipken; anılan değişiklikten sonra yalnızca itiraz başvurusu olarak düzenlenmiştir. İtiraz başvurusunun amacı yükümlülere kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama itiraz ederek iddia ettikleri haksızlığın giderilmesini isteme; idareye de işlemlerini yeniden gözden geçirme ve hukuka uygun olmayan işlemlerini düzeltme imkânını sunulmasıdır.

İtiraz başvurusu, gümrük yükümlüleri tarafından, söz konusu yükümlülüklerinden kaynaklı ihtilaflarda, dava açmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu bir başvuru yoludur. Her ne kadar madde metninde bu yönde çok net bir ifade yoksa da, anılan Kanun maddesinin son fıkrasında yer alan *"İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir."* hükmünü Danıştay, idari dava açılmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu bir başvuru yolu olarak değerlendirmektedir. Dolayısıyla, mevcut uygulamaya göre, gümrük idareleri tarafından haklarında gümrük yükümlülüğü doğuracak bir işlem yapılması veya ceza kesilmesi yahut da idari karara konu edilmeleri nedeniyle yükümlü kılınan kişiler tarafından, doğrudan idari dava açılmamaktadır.<sup>51</sup> Bu işlemlere karşı 242. madde kapsamında itiraz başvurusu yapılmalı; şayet bu başvuru da reddedilmiş ise bu ret işlemine karşı dava açılmalıdır. Dolayısıyla gümrük mevzuatından kaynaklı uyuşmazlıkların büyük bir kısmı idari itiraz başvurusuna konu edilmeden yargı mercileri önüne taşınmamaktadır.

Başvuruyu, bireysel başvuru ekseninde ele aldığımızda itiraza tabi bir idari işlem, itiraz başvurusuna konu edilmeden idari davaya konu edilmesi usule aykırı olduğundan esası incelenemeyecektir. Esası incelenemeyen bir uyuşmazlıkla alakalı olarak yapılan bireysel başvuruda ise başvuru yolları usulüne uygun tüketmediği gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı verilecektir.

---

<sup>51</sup> Vergi yargısı, burada itiraz süresi ile dava açma süresinin farklı olması nedeniyle ikili bir ayrıma gitmektedir. İlk olarak itiraz aşamasını tüketmeden açılan bir davada, dava şayet onbeş günlük idari itiraz süresinde açılmış ise "merciine tevdi kararı" verilmektedir. İkinci olarak dava onbeş günlük idari itiraz aşaması geçirilerek açılmış ise mercine tevdi kararı vermekte hukuki yarar bulunmadığından "incelenmeksizin ret" kararı verilmektedir.

#### **d. Gümrük Uyuşmazlıklarına İlişkin Uzlaşma**

Uzlaşma müessesesi, gümrük mevzuatına 2011 yılında 4458 sayılı Kanunun 244. maddesinin yeniden düzenlenmesi ile girmiştir.<sup>52</sup> Mahiyet itibarıyla 213 sayılı Kanunda düzenlenen ve yukarıda kısaca değinilen uzlaşmaya benzemektedir. Gümrük yükümlüsünün başvurusu ile başlayan ve tarafların iradesine göre şekillenen idari bir süreçtir. Tüketilmesi, diğer bir ifadeyle yargı yoluna başvurulmadan önce gidilmesi gereken bir başvuru yolu değildir. Uzlaşma, ihtilafın yargı mercilerine (hatta Gümrük Kanununda ifade edildiği şekliyle itiraz mercine dahi taşınmadan) çözülmesine yöneliktir.

Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarında cari olan uzlaşma başvuruları, bireysel başvuru süreci açısından tüketilmesi zorunlu olmayan idari süreçlerdir. Uzlaşma sağlanmış ise zaten ortada uyuşmazlık da kalmamıştır.

### **3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında Yer Alan İdari Başvurular**

#### **a. 10. Madde Başvurusu**

Bilindiği gibi 2577 sayılı İYUK yargılamaya ilişkin usul yasasıdır. Ancak içerisinde idari süreçlere ilişkin bazı düzenlemeler de yer almaktadır. Zira hukukumuzda, kişilerle idare arasında cereyan eden uyuşmazlıkların çözümünde hem idare hem de yargı aktif olarak görevlendirilmiştir. Öyle ki idari uyuşmazlıkların çözümünde idari ve yargısal süreçler birbirini takip eden halkalar şeklinde kabul edilmiş ve yasal çerçeve buna göre oturtulmuştur. Bu kapsamda İYUK 10. madde başvurusu, kişilerin, idari fonksiyona ilişkin taleplerini dile getirip bunların yerine getirilmesini isteme hakkı sunan idari bir başvuru yoldur. Bu başvurunun en temel özelliği idarenin hareketsiz kalmasına

---

<sup>52</sup> 4458 sayılı Kanunun 244. maddesinin 1. fıkrası: Beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacakları ile bu Kanunda ve ilgili diğer kanunlarda öngörülen cezalar hakkında; yükümlü veya ceza muhatabı tarafından, söz konusu eksiklik veya aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yükümlüler veya cezanın muhatabı ile uzlaşabilir. Uzlaşma talebi, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için yapılır. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, itiraz veya dava açma süresi durur, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlar, ancak sürenin bitimine üç günden az kalmış olması halinde süre üç gün uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.”

Aynı Kanun maddesinin 4. fıkrası ise şu şekildedir: “Gümrük uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilir. Yükümlü veya ceza muhatabı; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz”

hukuki sonuç bağlamasıdır. Şöyle ki, bir durumla alakalı olarak yapılması gerektiği halde henüz o konuda idari bir tasarruf yapılmamış ise veya idari bir işlem yapmak ya da eylemde bulunmak gerektiği halde bunlar henüz yapılmamış ise, idarenin harekete geçmesini yani işlemde ya da eylemde bulunmasını isteme hakkını düzenlemektedir.

İYUK 10. madde başvurusu, idareyi bir talep karşısında sessiz kalarak olayı geçiştirmesine engel olan, muhakkak bir irade göstermesini sağlayan ve bu yönüyle de idari fonksiyonu perçinleyen ve gösterilen iradenin yargısal denetimine imkân tanıyan bir başvuru yoludur. Dolayısıyla idare şayet talebi reddeder veya belirli bir müddet (altmış gün) hareketsiz kalırsa, bu kez ilgilisi konuyu yargıya taşıma imkânına kavuşmaktadır. Yargının olası bir iptal kararı da idareyi talep doğrultusunda hareket etmeye zorlamaktadır.

Bu doğrultuda İYUK 10. madde başvurusu, bir durumla alakalı idarenin bir işlem ya da eylemi bulunmadığı takdirde işletilmektedir. Böylece idari mekanizmayı harekete geçirmek 10. madde başvurusu ile kişinin inisiyatifine bırakılmıştır. Herhangi bir zorunluluğa dayanmamaktadır. Ancak idare hukukunun ilkelerinin geçerli olduğu bir konuda idarenin göreve çağrılmadan, yani istenilen ya da yakınılan bir konuda idareden işlem tesis etmesi istenmeden, doğrudan idari dava açılmayacağı hususu, idari yargı rejiminin geçerli olduğu ülkemizde bilinen en temel kurallardan biridir.<sup>53</sup> Öyle ki bu kural, idarenin iradesinin gerekli olduğu durumlar için -deyim yerindeyse- bir dava şartıdır.

Dolayısıyla 10. madde başvurusunun, idarenin hareketsizliği nedeniyle ortaya çıkan ve idare ile idare hukuku ilkelerine göre çözümlenecek bir ihtilaftan ötürü, iddia olunan hak ihlalinin çözümlenmesi için bir başlangıç noktası teşkil etmesi nedeniyle ilgilerce usulüne göre tüketilmesi gerekmektedir. Diğer bir anlatımla İYUK 10. madde başvurusu, tek başına -ve olası ret halinde devamı süreçler takip edilmeyecekse- tüketilmesi (başvurulması) zorunlu bir idari başvuru yolu değildir. Ancak idarenin konuyla ilgili göreve çağırılması için hak arama sürecinin ilk adımı ve sonrasında açılacak idari davanın konusu olması bakımından tüketilmesi zorunludur.

Bireysel başvuru süreci ekseninde bakıldığında, şikâyet edilen durumla alakalı doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı genel kaidesinin bir sonucu olarak AYM, İYUK 10. madde başvurusunun tüketilmesini çoğunlukla arayacaktır.<sup>54</sup> Zira yakınılan bir ihlal iddiasında, konu idarenin bilgisine sunulmalı

---

<sup>53</sup> İYUK'un 2. maddesinde yer alan amir hüküm uyarınca idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmez kuralının bir gereği olarak talep incelenmeksizin reddedilecektir. Örneğin İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 28.2.2014 gün ve E: 2013/1083 K:2014/456 sayılı kararı. Karar yayımlanmamıştır.

<sup>54</sup> Burada olayları niteliğine göre istisna uygulaması mümkün olabilir diye "çoğunlukla" ifadesi



ve çözüme kavuşturulması talep edilmelidir. Talebin reddi halinde yargıya başvurulduktan ve yargısal süreçler de tüketildikten sonra bireysel başvuruda bulunulmalıdır. Aksi takdirde AYM başvuruyu başvuru yolları usulüne uygun olarak tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulacaktır.

### **b. 11. Madde Başvurusu**

İYUK 11. madde başvurusu, daha önce tesis edilmiş idari işlemlerin üzerine inşa edilmiş bir başvuru sürecidir. Bu başvurunun özü, kişilerle idare arasında cereyan eden uyuşmazlıkta; kişilerin haklarının teslim edilmesi veya mağduriyetlerinin giderilmesi noktasında, idareye konu yargıya intikal ettirilmeden önce ikinci bir şans tanınarak gerekli işlemleri yapması için fırsat verilmesidir. Kanun metninin açık hükmü gereği tamamen tercihe bağlıdır. Başvurulması halinde işlemeye devam eden dava açma süresini durdurması nedeniyle hak arama sürecini genişleten bir yapıya sahiptir.

İYUK 11. madde başvurusunun reddi halinde, duran dava açma süresinin kalan diliminde, başvuruya konu edilen ilk işlemin iptali istemiyle idari dava açılabilir. Dolayısıyla İYUK 11. madde başvurusu, bireysel başvuru süreci için tüketilmesi zorunlu olmayan bir idari süreçtir. Diğer bir ifadeyle kişi, hakkında tesis edilmiş bir işleme karşı, başka kanunlarda bir dava şartı olarak özel itiraz süreçleri ön görülmemiş ise, İYUK 11. madde başvurusu yapmadan, doğrudan iptal davası açarak yargısal süreci başlatabilir.

### **c. 13. Madde Başvurusu (Ön Karar)**

İYUK'un 13. maddesi, idarenin eylemleri nedeniyle kişilerin haklarının ihlal edildiği iddiasıyla tam yargı davası açılmadan önce zararın tazmini için ilgili idareye başvurmayı öngören başvuru sürecini düzenlemektedir. Uygulamada 13. madde başvurusunun tam yargı davası açılmadan önce yerine getirilmesi gereken yasal bir koşul olduğunu vurgulamak için "ön karar" ifadesi kullanılmaktadır. Başvuru, idarenin işlem ve eylemlerinde her daim hukuk içinde kalması gerektiği ilkesinin bir sonucudur. Dolayısıyla bu başvuru, idarenin bir eylemiyle kişi veya kişilere zarar vermesi halinde bunun idarenin bilgisine sunulup zararın bizzat idare tarafından gönüllü giderilmesini isteme veya daha masraflı olan dava sürecinden önce tazmin için söz konusu idareye imkân tanıma esası üzerine kuruludur.

Bu başvuruya göre, idarenin eyleminden ötürü kişi bir veya birden fazla hakkının ihlal edildiğini düşünüyorsa, doğrudan idari dava (tam yargı davası) açamayacaktır. İlk önce zararın tazmini veya hakkının teslimi için ilgili idareye zararı öğrendiği tarihten itibaren bir yıl, her halükârda beş yıl içinde

---

kullanılmıştır. Yoksa kural gereği idarenin çözebileceği bir meseleyi idareden talep etmeden doğrudan idari dava açılması halinde başvuru yolları usulüne göre tüketilmemiştir.

başvurması gerekir. Ancak başvurusunun reddi halinde davasını açabilecektir. Şayet dava bu yol tüketilmeden açılmış ise, idari yargı mercilerince Kanunda belirtilen sürelerin geçmediği düşünülüyorsa “merciine tevdi” kararı verilmektedir. Şayet sürelerin geçmiş olduğu düşünülüyorsa, her ne kadar 13. maddede düzenlenen süreler idari süre olsa da, hak arama sürecini tümünden etkilediğinden ve bu süreç yasal süreler içinde başlatılmadığından “süre ret” kararı verilmektedir.<sup>55</sup> Esası incelenmemiş bir dava sürecinden sonra yapılan bireysel başvurular da başvuru yollarının usulüne uygun olarak tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunacaktır.

Son tahlilde; idarenin bir *eyleminden ve/veya eylemsizliğinden* kaynaklı hak ihlalinin giderilmesi için tam yargı davası açılmadan önce İYUK 13. maddesinde düzenlenen idari başvuru sürecinin tüketilmesi gerekir. Bu yol tüketilmeden açılan tam yargı davasının esası incelenemez olduğundan AYM de (bireysel başvurunun ikincilliği gereği) esası idari ve yargı mercileri tarafından incelenmemiş bir konunun esasını incelemeyecektir.

## 2. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Başvuru Yolları

Bu başlık altında yukarıda anlatılan idari başvurulardan sonra gidilecek yargı yolu ve buna ilişkin kanun yollarına kısaca değinilecektir. Yargı yoluna başvurmak, bireysel başvuru şikâyeti için tüketilmesi zorunlu kabul edildiğinden birbirinden farklı idari başvuru süreçleri gibi karmaşık bir durum arz etmemektedir.

Bilindiği üzere, vergilendirme işlemleri, hem yasal hem de teorik olarak birer idari işlemdir. Dolayısıyla vergilendirmeden kaynaklı uyuşmazlıklar idari yargı kolu içinde teşkilatlandırılan vergi mahkemeleri tarafından çözüme kavuşturulmaktadır. 2014 yılında 2577 sayılı İYUK'ta 6545 sayılı Kanunla yapılan yasal değişiklikten sonra ülkemizde hayata geçirilen iki dereceli yargılama sisteminin bir sonucu olarak, değeri beş bin Türk Lirası olan davalar hariç olmak üzere vergi mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine istinaf başvurusu yapılabilmektedir. İstinafın verdiği ve değeri yüz bin Türk Lirasının üstündeki davalardaki kararlarına karşı da Danıştay'a temyiz yoluna başvurulabilmektedir.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Ancak AYM ve AİHM, İYUK 13. maddesinin her halükarda beş yıl kuralını, zararlı idari eylem arasındaki illiyet bağının kurulduğu tarihten başlayacağına karar vermişlerdir. Bu yönde verilmiş kararlar için bkz. AYM, *Hamza Küçük*, B. No.: 2013/7400, 5/11/2015. AYM, *Haluk Pek*, B. No.: 2013/9094, 4/2/2016. AYM, *Veysi Atlı*, B. No.: 2014/2772, 23/3/2016. AİHM, *Eşim/Türkiye*, B.No.: 59601/09, 17/9/2013 (<http://www.inhak.adalet.gov.tr/ara/karar/esim.pdf>).

<sup>56</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 ve 46. maddeleri. Ayrıca yukarıda açıklanan durum vergi mahkemelerinin görevli olduğu konular için bu şekilde olmakla birlikte; idare mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların yargısal başvuru yolları, ivedi yargılama usulleri de gözetilerek konu bazlı olarak istinaf temyiz süreçleri belirlenmiştir.

Söz konusu yargısal yolları dikkate alarak, idari aşamadan yargıya intikal ettirilmiş ya da doğrudan yargıya başvurulmak suretiyle başlatılan hak arama süreçlerinin üç farklı şekilde bireysel başvuruya konu edilmesi mümkündür.<sup>57</sup>

1- Kişiler, vergi mahkemelerinde beş bin Türk Lirasının altında verilen kararlara karşı söz konusu kararın kesin olması nedeniyle kararın tebliğinden itibaren yasal koşullara göre bireysel başvuruda bulunabilme imkânına sahiptirler.

2- Kişiler, vergi mahkemeleri tarafından verilen ve değeri yüz bin Türk Lirasının altındaki davalarda, istinaf mahkemeleri tarafından onama ya da esasa müessir olmak kaydıyla bozma (ve işin esası hakkında yeniden karar verme) yönündeki kararları için, bu kararlar kesin olduğundan, tebliğ tarihinden itibaren yasal koşullara göre bireysel başvuruda bulunabilme imkânına sahiptirler.

3- Vergi mahkemeleri tarafından verilen ve değeri yüz bin Türk Lirasını aşan davalarda ise hem istinaf hem de temyiz yolu açık olduğundan ilgilisi tarafından önce istinafa, şayet sonuç alınmazsa temyiz yoluna başvurulmalıdır. Temyiz başvurusu da reddedilmiş ise, kişi ya da kişiler (hukumumuzda artık karar düzeltme müessesesi bulunmadığından herhangi bir tereddüt yaşamadan) anılan kararın tebliğinden itibaren yasal koşullara göre bireysel başvuruda bulunabilme imkânına sahiptirler.

Bu başlık altında son olarak ifade etmek gerekir ki derece mahkemelerince verilen bir karara karşı Kanun şayet olağan bir kanun yolu öngörmüş ise bu yol hem biçim hem öz olarak muhakkak usulüne uygun tüketilmeli ve ihlal iddiaları her aşamada dile getirilmelidir.

---

<sup>57</sup> Ancak şunu ifade etmek gerekir ki burada dava değerleri için verilen rakamlar 2577 sayılı Kanunun Ek 1. maddesi uyarınca ilgili yıl için 213 sayılı VUK'un mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanmaktadır. Anlatımda kolaylık sağlama nedeniyle Kanunda belirtilen rakamlar verilmiştir.

#### IV. ANAYASA MAHKEMESİ TARAFINDAN VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN KAYNAKLI BAŞVURULARDA BAŞVURU YOLLARININ TÜKETİLMEDİĞİ GEREKÇESİYLE VERİLEN BAZI KARAR ÖRNEKLERİNİN DEĞERLENDİRLMESİ

Bu başlık altında, yukarıda anlatılanlar ışığında vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bireysel başvurularda, AYM tarafından “başvuru yollarının tüketilmemesi” gerekçesiyle verilen kabul edilemezlik karar örnekleri analiz edilecektir.

- ❖ Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Borcunun Tahsili Amacıyla Tesis Edilen Satış İşleminin İptali İçin Açılan Davada; Haciz İşleminde Satış İşlemine Kadar Geçen Süre İçin MTV Tahakkuk Ettirilmesi Şikâyetinde Ayrıca Dava Açılması Gerektiğinden Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Olayda, vergi dairesi tarafından motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla tesis edilen ve başvuru şirketin maliki olduğu aracın satışı işleminin iptali istemiyle açtığı davada, haciz işleminden satış işlemine kadar geçen süre içinde MTV tahakkuk ettirilmesinden yakınmıştır. Ancak bu şikâyet AYM tarafından “78. Somut olayda, başvurucuya ait aracın haczedildiği tarihten satışına kadar geçen sürede motorlu taşıtlar vergisinin tahakkuk ettirilmesinden şikâyet edilmekte ise de, anılan dönem için tahakkuk ettirilen vergilere karşı idari yargıda sonuç alınabilecek etkili bir dava yolunun bulunduğu, ancak başvuru şirketin motorlu taşıtlar vergisine yönelik şikâyeti hakkında kanunda öngörülmuş yargısal başvuru yollarını tüketmeden bireysel başvuruda bulunduğu görülmektedir.” gerekçesiyle kabul edilemez bulunmuştur.”<sup>58</sup>

Söz konusu karar ile vergilendirme süreçlerinin farkına vurgu yapılmaktadır. Buna göre, satış işleminin yargılandığı dava devam ederken, idarenin aynı konuya ilişkin bazı farklı idari işlemler tesis etmesi halinde, tesis edilen yeni işlemler için de ayrıca başvuru yollarının tüketilmesi gerekmektedir.

- ❖ Adli Yargıda Açılmış ve Konusu Adli Yargının Görevinde Olan Bir Uyuşmazlıkta Vergilendirmeye Alakalı Şikâyetin Karşılansının Mümkün Olmadığı, İdari Yargıda Dava Konusu Edilmesi Gerektiği; Dolayısıyla Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Başvurucuya ait taşınmaz payının kamulaştırma bedelinin Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından Katma Değer Vergisi (KDV) dikkate alınmadan belirlenmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan başvuruda; AYM, konuyla ilgili vergi yargısında ayrı bir dava açılacağı, bu dava sürecinin ihlal iddiasına konu edilen durumla ilgili etkili ve erişilebilir bir başvuru yolu olduğunu değerlendirmiştir. Kararın ilgili kısımları şöyledir:<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> AYM, *Gümüşdere İnşaat Sanayi A.Ş.* B. No.: 2013/5016, 16/4/2015.

<sup>59</sup> AYM, *Say İnşaat San. Paz. Ve Tic. A.Ş.*, B. No.: 2014/3538, 1/2/2017.

“42. Başvuru konusu olayda vergi dairesince re’sen yapılmış bir tarhiyat işlemi bulunmamaktadır. Kamulaştırma bedelinin tespitine ilişkin yargılamanın konusu da doğrudan KDV ile ilgili olmayıp bu yargılama neticesinde, dava konusu taşınmazın kamulaştırılması nedeniyle davalı başvurucuya ödenmesi gereken tazminat miktarı belirlenmiştir. Diğer bir deyişle, adli yargı yerinde görülen ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddia edilen dava sonucu derece mahkemelerince, yalnızca taşınmazın kamulaştırma bedeline esas değeri belirlenmiştir. Başvurucunun ise belirlenen bu bedel yönünden KDV eklenmemesi dışında bir şikâyeti bulunmamaktadır. Bu kamulaştırma bedelinin KDV’ye tabi olup olmadığı veya KDV bedelinden hangi tarafın sorumlu olduğu hususları ise başvuru konusu yargılama ile açıklığa kavuşmuş değildir. Ayrıca taşınmazın kamulaştırılması üzerine açılan bedel tespiti ve tescil davası sonucu hükmedilerek ödenen bedel nedeniyle KDV tahakkuk ettirilip ettirilmemesi hususunda tereddüt yaşayan başvurucunun, verdiği beyannameye ihtirazi kayıt koyarak bu hususu idari bir davaya konu etmesi de mümkündür. Başvurucunun da belirttiği Danıştay içtihatlarına göre bu yolun etkili ve başarılı olma olanağının mevcut olduğu da görülmektedir.

(...)

44. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında da değinildiği üzere etkin ve erişilebilir bir çözüm imkânı sunan hukuk yoluna başvurmaksızın yapılan bireysel başvuruların incelenmesi, bireysel başvuru yolunun ikincilliği ilkesi gereği mümkün değildir (bkz. §§ 32, 33). Sonuç olarak başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin olarak bütün idari ve yargısal başvuru yolları usulünce tüketilmemiştir.”

- ❖ Kesin ve Yürütülmesi Gereken İşlem Yokluğu Gerekeşiyle Verilen ‘İncelenmeksizin Ret’ Kararı Nedeniyle Mülkiyet Hakkının İhlali İddiasında Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Somut olayda; başvurucu şirketin KDV yatırım desteği kapsamında alacağı tutarın, vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumu borçlarından mahsup edilmesi istemli başvurusunun reddi üzerine aynı istemle açılan davada; Erzurum Vergi Mahkemesi, dava konusu edilen işlemin daha önce aynı istemle yapılan başvurulara verilen cevap niteliğinden olduğu ve idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle incelenmeksizin ret kararı<sup>60</sup> vermiştir. Söz konusu karar temyiz ve ilgili dönemde mevcut olan karar düzeltme aşamalarından geçerek kesinleşmiştir. Şirket usulden verilen ret kararı ile mağdur edildiğini, başta mülkiyet ve adil yargılanma hakları

---

<sup>60</sup> Vergi yargısından usulden verilen kararların hukuki nitelik ve sonuçları için bkz. Osman Sariaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 267-332.

olmak üzere anayasal haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Başvuruyu inceleyen AYM, mülkiyet hakkına ilişkin iddiaları başkaca bir açıklamaya gerek duymaksızın “*Somut olayda başvuru hukuk sisteminde mevcut idari ve yargısal yolları tüketmeksizin bireysel başvuruda bulunduğu*” gerekçesiyle kabul edilemez bulmuştur.<sup>61</sup>

- ❖ Açılan İdari Bir Davada Lehine Hüküm Kurulan Davacının, Kararın Gerekçesinde Yer Alan ve Gelecekte Muhtemel Bir Sorumluluğa İşaret Eden İfadeden Ötürü Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiği İddiası Hakkında Henüz İşlem Tesis Edilmediğinden Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Olayda, başvuru şirket tarafından, yurt dışından geçici girişi yapılan eşyaya ilişkin olarak aleyhine tahakkuk ettirilen gümrük vergisi, KDV ve gecikme zammı için idari itirazın reddi sonrası açılan davada İzmir 4. Vergi Mahkemesi tarafından iptal kararı verilmiştir. Karar, kanun yolu aşamalarından geçtikten sonra en son Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) karar düzeltme aşamasında verdiği onama kararı ile kesinleşmiştir.

AYM kararında, söz konusu yargı sürecinin başvuru lehine sonuçlandığını, Ancak başvuru VDDK onama kararının gerekçesinde “*başvuru şirketin borçtan müteselsilen sorumlu olduğu ve 6183 sayılı Kanunla uyarınca tahsil yapılabileceği*” ifadesi nedeniyle borçtan sorumlu olmadığını belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürdüğünü hatırlatmış ve mevcut duruma göre başvuru hakkında tesis edilen tahakkuk işlemi iptal edilmiş ve hâlihazırda başvuruya yönelik icrai bir işlem olmadığını vurgulamıştır. Ancak böyle bir işlemin tesisi halinde (tahsilât işlemleri gibi) gerekli yargısal yolların tüketilmesinden sonra bireysel başvuruda bulunulabileceği, şu aşamada mülkiyet hakkının ihlali iddiasının incelenmeyeceği gerekçesiyle başvuru yollarının tüketilmemesi nedeniyle kabul edilemezlik kararı vermiştir.<sup>62</sup>

- ❖ Normal Beyan Döneminde İhtirazi Kayıt Konulmadan Pişmanlıkla Verilen Beyana İhtirazi Kayıt Konularak Açılan İdari Davada Verilen “İncelenmeksizin Ret” Kararına Dayalı Yapılan Mülkiyet Hakkının İhlaline Yönelik Başvuruda, Başvuru Yollarının Usulüne Uygun Olarak Tüketilmediği

---

<sup>61</sup> AYM, *Datsan Doğu Anadolu Toprak Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No.:2014/4860, 29/12/2015. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

<sup>62</sup> AYM, *Tetaş İç ve Dış Ticaret A.Ş.*, B. No.: 2015/9357, 4/5/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır. Şunu da vurgulamak gerekir ki AYM'nin bu kararında diğer bir kabul edilebilirlik kriteri olan “*kişi bakımından yetkisizlik*” de değerlendirilebilirdi. Zira bireysel başvuru yapıldığı tarihte mülkiyet hakkına yönelmiş somut bir müdahale söz konusu değildir.

Olayda, başvuru 2013 yılı 3. dönemi için ihtirazi kayıt ve pişmanlıkla verdiği beyannameye istinaden yapılan tahakkuk işleminin iptali, ödenen gelir vergisi stopajı ve istihkaktan kesilen damga vergisinin iadesi ile pişmanlık zammının da yine iptali istemiyle İstanbul 9. Vergi Mahkemesine dava açmıştır. Anılan Mahkeme, ihtirazi kaydın ancak beyanname verme süresi içinde verilmesi gereken beyannameler için uygulanan bir dava açma yöntemi olduğu, vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin nedenleri, koşulları ve sonuçlarının farklı olduğu, süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması tahakkuk eden verginin dava konusu edilmesini olanaklı kıldığı halde, geç tahakkuktan dolayı vergi ziyayı doğduktan sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının ilgiliye dava açma olanağı vermesine hukuken imkân bulunmadığı gerekçesine dayalı olarak işin esasını incelemeksizin ret kararı vermiştir. Kişi anılan kararlar mahkemeye erişim hakkı ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

AYM kararında, *ihtirazi kayıt hakkının süresinde verilmesi gereken beyannameler için kullanmadığı ve süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere bağlanan hukuki sonucu doğurmadığı* gerekçesiyle hukuk sisteminde mevcut idari ve yargısal yollar tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulduğu gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı vermiştir.<sup>63</sup>

Vurgulamak gerekir ki ihtirazi kayda dayalı dava açılması, hangi beyanların ihtirazi kayda konu edilebileceği vs. gibi hususlar vergi yargısının tartışmalı alanlarından biridir. Bireysel başvuru süreciyle tartışmaya artık AYM de dâhil olmuştur. Ancak AYM, yukarıda ifade edilen kararlar, bu tartışmaya ağırlığını koymamış, konuyu vergi yargısına hâkim olan görüş ekseninde değerlendirmiştir. Ancak yakın gelecekte mahkemeye erişim hakkı kapsamında kişilerin yargısal korunma taleplerinin daha fazla karşılanacağı bir içtihat alanına geçilmesi oldukça muhtemeldir.

❖ İYUK 11. Madde Başvurusundan Sonra Süresinde Açılmayan Davadan Sonra Yapılan Bireysel Başvuruda, Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Olayda, başvuru hakkında yapılan vergi ziyayı cezalı tapu harcı tarhiyatlarına karşı idari davadan önce İYUK 11. madde kapsamında idari başvuruda bulunmuştur. Başvurucunun anılan başvurusu üzerine idari dava açma süresi durmuş, başvurunun reddedilmesi üzerine tekrar işlemeye başladığı halde; kalan dava açma süre içinde idari dava açılmadığından süre aşımı nedeniyle ret kararı verilmiştir. Kanun yollarından geçen bu karar bireysel başvuruya konu edilmiştir. AYM tarafından başvuru hakkının iddiaları mahkemeye erişim hakkı ile mülkiyet hakkı ekseninde incelenmiştir.

---

<sup>63</sup> AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No.: 2015/15195, 10/5/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

Buna göre mahkemeye erişim hakkının ihlal iddiası açıkça dayanaktan yoksun değerlendirilmişken; mülkiyet hakkına ilişkin iddialar ise kişinin kendi üzerine düşen özen yükümlülüğünü gereğince yerine getirip ilgili idari ve yargısal süreçlere uygun olarak davasını açmadığından başvuru yollarının tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemez bulunmuştur.<sup>64</sup>

- ❖ İYUK 13. Madde Kapsamında Verilen Mercine Tevdi Kararından Sonra Bu Kararın Gereği Yerine Getirilmeden Yapılan Mülkiyet Hakkının İhlaline İlişkin Şikâyet, Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Burada örneklendirilecek uyuşmazlıkta kararı veren mahkeme İdare Mahkemesi olmakla birlikte; kararın mahiyetinin vergi yargısı için de geçerli olması nedeniyle incelemeye değer bulunmuştur.

Olayda, başvurucu şirket tarafından, yurt dışından ithal ederek getirttiği emtiayla ilgili olarak tüm yasal yükümlülükler yerine getirilmesine rağmen idarenin hizmet kusuru nedeniyle hukuka aykırı olarak kendisine teslim edilmediğinden bahisle ortaya çıkan zararın tazmini amacıyla tam yargı davası açılmıştır. Mahkemesince, idarenin eyleminden kaynaklı açılan tam yargı davasında ön karar koşulunun sağlanması gerektiği gerekçesiyle (davaya ilişkin) dilekçenin mercine yani Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na tevdiine kararı verilmiştir. Kişi anılan karara karşı kanun yollarını tükettikten sonra mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunmuştur.

AYM, başvurucunun mercine tevdi kararı uyarınca kendisine dilekçe tevdi edilen idarenin iradesinin yasal süresi içinde belirlenmesini beklemesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Buna göre mercine tevdi kararı ile idareye iletilen talebinin reddi halinde kişi davasını açabilecektir. Açılan bu dava ve devamı kanun yollarından da sonuç alınmaz ise bireysel başvuruda bulunulabilecektir. Dolayısıyla AYM, mülkiyet hakkının ihlali iddiası yönünden başvuru yollarının tüketilmediği sonucuna varmış ve kabul edilemezlik kararı vermiştir.<sup>65</sup>

- ❖ Görevli Yargı Yerinde Süresinde Dava Açılmadığından Verilen Süre Ret Kararına Karşı Yapılan Başvuruda Mülkiyet Hakkına Yönelik Şikâyet, Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Adli yargı merci tarafından verilen görev ret kararından sonra otuz gün içinde vergi mahkemesine dava açılmaması üzerine vergi mahkemesi tarafından verilen süre ret kararına karşı gerekli kanun yolları tüketildikten sonra bireysel başvuruda bulunulmuştur. AYM tarafından "*başvurucunun açmış olduğu davanın 2577 sayılı Kanunun 9. Maddesinde belirtilen otuz günlük dava açma*

---

<sup>64</sup> AYM, *Katal İnşaat ve Ticaret Limited Şirketi*, B.No.: 2016/21726, 08/5/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan karar yayımlanmamıştır.

<sup>65</sup> AYM, *UBM Makine San. Ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No.: 2016/2721, 10/05/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.



*süresi içinde açılmadığı gerekçesiyle esasa girilmeksizin usulden reddedildiği, başvurusunun süresi içinde hukuk sisteminde mevcut idari ve yargısal yolları tüketilmeksizin bireysel başvuruda bulunduğu anlaşılmıştır”* denilerek başvuru kabul edilemez bulunmuştur.<sup>66</sup>

❖ Mahkemenin Esas Kararından Sonra Süresinde Kanun yolu Başvurusunda Bulunulmaması Nedeniyle Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Somut olayda; başvurusunun, vergi mahkemesinde açtığı dava lehine sonuçlanmıştır. Ancak kararın icrası aşamasında davalı idare ile ihtilafa düşülmüştür. Bunun üzerine bölge idare mahkemesine itiraz başvurusunda bulunulmuştur. Ancak itiraz başvurusu yasal süresinde yapılmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Bu karara karşı yapılan itiraz da reddedilmiştir. Bireysel başvuru da bu sürecin sonunda yapılmıştır. AYM, “*Bir kanun yoluna başvurulmuş olması tek başına bu yolun tüketildiği anlamına gelmez. Bir kanun yolunun tüketildiğinden söz edilebilmesi için öncelikle usulüne uygun bir başvuru yapılması, yapılan başvurunun sonucunun beklenmesi ve inceleme süresince öngörülmüş olan yöntem, biçim, süre ve diğer koşullara uygun hareket edilmesi gerekir. Bu durumda, başvuru tarafından yapılan itiraz başvurusu, İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin esas hakkında verdiği kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılmadığı gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle reddedilmiş olup, başvurusunun olağan kanun yollarını usulüne uygun bir şekilde tüketmeden bireysel başvuruda bulunduğu anlaşılmaktadır.*” gerekçesiyle başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.<sup>67</sup>

❖ Vergi İncelemesine Hazırlık İşleminin İptali Talebiyle Açılan Davada Verilen İncelenmeksizin Ret Kararına Dayalı Olarak Yapılan bireysel Başvuruda, Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Olayda; Vergi Denetim Kurulu (VDK) elemanları tarafından tutulan incelemeye başlama tutanağı dava konusu edilmiştir. Derece mahkemesi söz konusu tutanağın hazırlık mahiyetinden olup kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davayı incelenmeksizin ret etmiştir. Kararın kanun yollarından geçerek kesinleşmesi üzerine yapılan bireysel başvuruyu inceleyen AYM, mülkiyet hakkına ilişkin şikâyeti, ortada usulüne uygun bir şekilde yargı mercine iletilmiş bir başvuru olmadığı gerekçesiyle başvuru yollarının tüketilmemesi nedeniyle başvuruyu kabul edilemezlikle sonuçlandırmıştır.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> AYM, İbrahim Tuğrul Topaloğlu, B. No.: 2015/1837, 16/5/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

<sup>67</sup> AYM, Özlem Türkeş, B. No.: 2014/505, 17/7/2014.

<sup>68</sup> AYM, M.S.D.İ.L.Ş., B. No.: 2015/8816, 17/4/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

Ancak vurgulamak gerekir ki burada, başvuru hakkında vergi incelemesine başlanmasına ilişkin tutanak dava konusu edildiği dikkate alındığında ortada, mülkiyet hakkına bir müdahale söz konusu değildir. Çünkü vergi incelemesi idarenin vergi kanunlarının usulüne uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetlediği bir süreçtir. Şayet bir usulsüzlük ve/veya matrah farkı tespit edilmezse kişi hakkında herhangi bir vergilendirme işlemi yapılmamaktadır. Bu nedenle başvuru itibarıyla kişinin mülkiyet hakkı kapsamında mağdur sıfatı bulunmamaktadır. Dolayısıyla AYM'nin, konuyu başvuru yollarının tüketilmesinden ziyade kişi bakımından yetkisizlik ekseninde değerlendirmesi daha uygun olabilirdi. Bununla birlikte sonuç değişmeyecektir; zira her iki kritere göre de başvuru kabul edilemezdir.

❖ Bozma Üzerine Yeni Esas Alan Dosyanın Akıbeti Beklenmeden Yapılan Başvuruda, Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Somut olayda, vergi mahkemesince verilen kararın Danıştay tarafından bozulması üzerine, bozmadan sonra vergi mahkemesince yeni bir karar verilmesi beklenilmeden adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bozulan karar nedeniyle bireysel başvuruda bulunulmuştur. AYM, başvuru bozma sonrası yargılamaya başlanması ve yeni bir karar verilmesini beklemeden bireysel başvuruda bulunduğunu vurgulayarak bireysel başvurunun sonuçlandırıldığı tarihe kadar da bozma sonrası yargılamaya ilişkin Yüksek Mahkemenin bilgilendirilmediğini dolayısıyla hukuk sistemindeki mevcut yargısal yollar tüketilemeden bireysel başvuru yapıldığı gerekçesiyle başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.<sup>69</sup>

❖ Düzeltme Şikâyet Başvurusundan Sonra Açılan Davada Konu Düzeltme ve Şikâyet Kapsamına Girmedikten Verilen Ret Kararına Dayalı Yapılan Bireysel Başvuruda, (Tarhiyata Dava Açılmadığından) Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Olayda; başvuru hakkında hatalı olduğunu düşündüğü cezalı vergi tarhiyatının kaldırılması istemli olarak idareye düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunulmuştur. Başvurusunun reddedilmesi üzerine açtığı idari dava da “ileri sürülen iddiaların düzeltme şikâyet yolunun kapsamının dışında olup tarh işlemine karşı açılacak davada değerlendirilmesi gereken konulara ilişkin olduğu” gerekçesiyle reddedilmiştir. AYM de yerel mahkemenin yolunu takip ederek, düzeltme şikâyet kapsamında bir hataya ilişkin olmayan bir uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikâyet yolu işletilerek başvuru yapılması suretiyle gerekli başvuru yollarının tüketilmiş olmayacağına hükmetmiştir. Buna göre hata kapsamında olmayan bir uyuşmazlıkta tarhiyat işlemine karşı süresinde dava açılmamış ise düzeltme şikâyet başvuru süreci etkili ve olağan bir başvuru

---

<sup>69</sup> AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş. Hadımköy Şubesi*, B. No.: 2015/12220, 12/4/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

yolu değildir. Dolayısıyla olayda, tarh işlemine karşı yasal süresinde doğrudan dava açılmadığından gerekli yasal yolların usulüne uygun olarak tüketilmediği gerekçesiyle başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.<sup>70</sup>

- ❖ Gümrük Kanununun 211. Maddesine Göre İade İstemli Yapılan Başvurunun Reddi Üzerine Açılan Davada Verilen Ret Kararına Dayalı Yapılan Bireysel Başvuruda, Tazminat Davası Açılabileceği Gerekçesiyle Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Somut olayda, başvurucu yurt dışından ithal edilen eşyaya ilişkin olarak gümrük tarife istatistik pozisyonunun hatalı girilmesi nedeniyle fazladan ödediğini ileri sürdüğü gümrük vergisinin iadesi istemiyle idari başvuruda bulunmuştur. Başvurusunun reddi üzerine gerekli itirazlar yapıldıktan sonra açılan davada, vergi mahkemesince ret kararı verilmiştir. Söz konusu ret kararıyla adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiği ileri sürülerek bireysel başvuruda bulunulmuştur.

AYM, başvurucunun iddiasını, idarenin ihmal ve kusuru nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal ettiği üzerine temellendirildiğini vurguladıktan sonra; başvurucunun idarenin kusurlu davranışına karşı açacağı tam yargı davasında mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürebileceği, bu yolla da hak ihlalinin giderilebileceği gerekçesiyle idarenin kusuru ve/veya ihmali davranışından ötürü mülkiyet hakkının ihlali iddiası için hukuk düzeninde mevcut olan tüm başvuru yollarının tüketilmediği gerekçesiyle başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.<sup>71</sup>

- ❖ İhlal İddiaları Başvurulan Kanun Yollarında Dile Getirilmediğinden Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Başvurucu, Samsun Vergi Mahkemesine açtığı davada zamanaşımı iddiası bulunmasına karşın bu iddiasının karşılanmayarak gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. AYM, bu iddianın yalnızca dava aşamasında ileri sürüldüğü, temyiz ve karar düzeltme aşamasında zamanaşımı iddiasından söz edilmediği, söz konusu ihlal iddiasının yargı makamlarınca düzeltilmesine imkân tanınmadan bireysel başvuruda dile getirdiği, dolayısıyla başvuru yollarının usulüne uygun tüketilmediği gerekçesiyle başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> AYM, *Hüseyin Sandalçı*, B. No.: 2016/9384, 8/3/2014. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

<sup>71</sup> AYM, *Botech Elektronik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B.No.: 2015/14540, 13/4/2017. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

<sup>72</sup> AYM, *Fatoğlu Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No.:2016/8489, 19/7/2016. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

- ❖ Karar Düzeltme Başvurusu Zorunlu Bir Kanun yolu Kabul Edilmese Dahi Bu Yola Başvurulması Halinde Sonucu Beklenmeden Yapılan Bireysel Başvuruda, Başvuru Yollarının Tüketilmediği

Olayda; defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda hazırlanan vergi inceleme raporuna dayalı olarak başvuru hakkında cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Bunların iptali için açılan davada ret kararı verilmiştir. Bu karara karşı temyiz başvurusu yapılmış ve reddolunmuştur. Başvuru ilgili dönemde mevcut olan karar düzeltme yoluna da başvurmuştur. Ancak karar düzeltme başvurusu sonuçlanmadan aleyhine verilen ret kararından ötürü bireysel başvuruda bulunmuştur. AYM kararında, UYAP kayıtlarının tetkikinden başvuru yapanın yaptığı karar düzeltme başvurusunun sonucunu beklemeden yaptığı başvuruda, başvuru yollarının tüketilmediğine hükmetmiştir.<sup>73</sup>

## SONUÇ

2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile başlayan hak arama sürecindeki paradigma değişimi, 23/9/2012 tarihinden itibaren hayata geçmeye başlamıştır. Bireysel başvuru, çekişmeli bir dava süreci olmadığından kendine has yöntemlere göre incelenmektedir. Ancak tıpkı bir dava süreci gibi usul ve esas olarak iki aşamalı bir incelemeden oluşmaktadır. Dolayısıyla başvurunun esasının incelenmesi usule ilişkin koşullarının tümünün sağlanmış olması şartına bağlıdır. Bireysel başvuru sürecinin usul aşamaları salt başvuru forumuna ilişkin usuli süreçler ile esas inceleme için bir nevi 'yeterlilik' incelemesi niteliğindeki kabul edilebilirlik incelemeleridir. Başvuru yollarının tüketilmesi koşulu ise kabul edilebilirlik incelemesine ilişkin aşamanın en önemli kriterlerinden biridir. Bireysel başvuruya konu edilen hak ihlali iddiasının ilgili merciler önünde hem biçim hem de öz itibarıyla ileri sürülmesi esasına dayanmaktadır. Bu, bireysel başvurunun ikincilliğinin bir gereğidir. Öyle ki bireysel başvuru sistemi, kendisine gelene kadarki aşamalarda oluşturulan hukuki süreçler piramidinin tepesine konumlandırılmıştır. Bu nedenle başvuru yollarının usulüne göre takip edilip, bu süreçler her olayın gerekliliklerine göre doğru şekilde inşa edilmesi gerekir. Yoksa bazı yazarların yerinde tespitiyle başvuru yollarının tüketilmesi koşulu, kişilere kasıtlı zorluk çıkarma süreci değildir.<sup>74</sup>

Bununla beraber başvuru yollarının tüketilmesi koşulu canlı ve değişken bir kural alanına sahiptir. Doğal olarak ciddi bir istisna alanı bulunmaktadır.

---

<sup>73</sup> AYM, Çel-tur Turizm Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi (Kavak Otomotiv ve Ticaret Ltd. Şti.), B. No.: 2016/7700, 17/6/2016. Karar, Komisyon kararı olduğundan yayımlanmamıştır.

<sup>74</sup> Tolga Şirin, **Türkiye'de Anayasa Şikâyeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması ile Mukayeseli Bir İnceleme**, 1.b., XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s. 524'den aktaran Şen, a.g.e. s. 113

Bu durum yeni içtihatlarla birlikte her geçen gün daha da gelişmekte ve haliyle daha da karmaşık bir hal almaktadır. Bu bağlamda (diğer kriterlerin sağlandığını kabul edersek) bireysel başvurunun esastan görüşülebilmesi için usulüne göre tüketilmiş başvuru süreçleri kilit noktaların başında gelmektedir. Bunun için bireysel başvuruya kadar giden hukuksal süreçlerin daha başından usul ve mevzuata uygun yönetilmesi yahut takip edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan devletin vergilendirme kudreti kişilerin mülkiyet hakları hilafına kullanılan bir yetkidir. Kullanılması çok hassas dengelerin gözetilmesini gerektirir. Vergi, kişilerin maddi duran ve/veya dönen varlıkları üzerinden alındığından müdahale ettiği alan kişilerin mülkiyet hakkıdır. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinden kaynaklı uyuşmazlıkların neredeyse tümü mülkiyet hakkı merkezlidir. Hukuk düzenimizde bu uyuşmazlıkların giderilmesi için çeşitli adli ve idari mekanizmalar vardır. Adli mekanizmalar idari yargı rejimi içinde yer alan vergi yargı mercileridir. İdari mekanizmalar ise çeşitli usul yasalarında düzenlenen idari başvurulardır. İdari başvurular çoğu zaman hak arama sürecinin ilk aşamasını oluştururlar. Bazı durumlarda ise hak arma sürecinin zorunlu başlangıç noktalarıdır. Bu nedenle olayın gerektirdiği durumlar gözetilerek doğru ve etkin bir hak arama sürecinin inşası ancak gerekli idari başvuru yollarının tüketilmesi ile mümkündür. Söz konusu idari başvurular, özgülendikleri amaca göre farklılık arz etmektedirler. Vergilendirmeye ilişkin iddianın niteliğinden, talebin türüne göre farklı idari başvuru süreçleri vardır. Bunlardan

- Bazıları hak arama sürecinin ilk adımını teşkil etmeleri bakımından;
- Bazıları dakendisine başvurulmadan yargı süreçlerinin başlatılmayacak olmaları nedeniyle tüketilmeleri gerekmektedir.

Aksi takdirde açılacak idari davalar usulden reddedilecektir. Bu ret kararları çoğunlukla; süre ret, incelenmeksizin ret ve merciine tevdi kararlarıdır. Bu kararlara karşı yapılan bireysel başvurular, AYM tarafından şayet “mahkemeye erişim hakkı” yönünden sorunlu görülüp ihlal kararına konu edilmezlerse, ihlale konu edilen esas hak bakımından başvuru yollarının usulüne uygun olarak tüketilmediği gerekçesiyle kabul edilemezlikle sonuçlandırılmaktadır. Bu nedenle idari başvurular ve yargısal süreçler bireysel başvuru zincirinin birer halkaları konumundadırlar. Bunların usulüne göre tüketilmesi oldukça önemlidir. Bireysel başvuru sürecinin sıhhati bu başvuru ve süreçlerin usulüne göre tüketilmesine bağlıdır. Vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal aşamada çözümlenmesi ve dolayısıyla hak ihlaline ilişkin iddiaların karşılanması zaman ve usul anlamında sıkı kurallara bağlandığından, bu süreçlerin doğru bir şekilde başlatılıp tüketilmesi ayrıca önem arz etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı bireysel başvurularda, AYM tarafından başvuru yollarının tüketilmediği gerekçesiyle verilen kabul edilemezlik kararları ise bu önemin birer göstergesidir.

## KAYNAKÇA

CANDAN, Turgut; **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2016

ÇELİKİYAY, Hakan Sabri; "Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararlarının 'Başvuru Yollarının Tüketilmemesi' Ölçütü Açısından Değerlendirilmesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LXXIII, 2015, S.1, ss. 21-61

TURAN, Hüseyin; "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Başvuruların İncelenme Usulü", Ed. Hüseyin Turan-Recep Kaplan, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015, ss.7-17

GÜLENER, Serdar; "Mukayeseli İnsan Hakları Hukukunda Temyiz Mercii Şikâyetlerinin İstisnai Bir Alanı Olarak 'Keyfilik' Kriteri", Ed. Musa Sağlam-Serdar GüleNER, Recep Kaplan, **Bireysel Başvuru İncelemeleri -1**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2013, ss. 53-83.

EKİNCİ, Mehmet; "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Bir Kabul Edilebilirlik Koşulu Olarak 'Başvuru Yollarının Tüketilmemesi'", **Teorik ve Açıkdan ve Temel düzenlemeler Çerçevesinde Tutuklama, Kesinleşme, Geçici Tedbir, Başvuru Yollarının Tüketilmesi ve Uzun Yargılama**, Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları, Ankara, 2013, ss. 138-155.

ŞEN, Murat; "Başvuru Yollarının Tüketilmesi Kuralı", Ed. Hüseyin Turan, Recep Kaplan **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2015, ss. 85-146

ŞİRİN, Tolga, **Türkiye'de Anayasa Şikâyeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması ile Mukayeseli Bir İnceleme**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013

KAPLAN, Recep; SARAÇ, Hasan; ÇINAR, Yılmaz; "Bireysel Başvuru Süresi (30 Gün Kuralı)", Ed. Recep Kaplan-Muharrem İlhan Koç, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss. 33-49

KOÇ, Muharrem İlhan; "Mükerrer Bireysel Başvuru", Ed. Recep Kaplan-Muharrem İlhan Koç, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss.27-29

KARALİ SAUNDERS, Melek; "Bireysel Başvuruda Kişi Bakımından Yetki Kuralı", Ed. Recep Kaplan-Muharrem İlhan Koç; **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss.123-172

KOÇ, Muharrem İlhan; “Bireysel Başvuruda Yer Yönünden Yetki Kuralı”, Ed. Recep Kaplan-Muharrem İlhan Koç, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriteri Rehberi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, ss. 87-90

HARRİS, David ve diğerleri; **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku (Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi)**, Çev. Mehveş Bingöllü Kılıcı-Ulaş Karan, Avrupa Konseyi (Türkçe birinci baskı), Şen Matbaa, Ankara, 2013.

SARIASLAN, Osman; **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014.

SARIASLAN, Osman; “Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusunun İYUK 11. Madde Başvurusu ile Karşılıklı İncelenmesi, Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Dünyası**, Temmuz/2012, Y.: 31, S.: 371, ss. 118-126.

Dipnotlarda yer alan Anayasa Mahkemesi Bölüm ve Genel Kurul kararları <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html> internet adresinden temin edilmiştir. Ancak AYM Komisyonları tarafından verilen kararlara haricen ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi’nin 6216 sayılı Kanunla alakalı yapılan iptal başvurusunda verdiği karar: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bae8fd21-ec86-466c-b2df-159dc30b15ee?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (15.11.2017)

AİHM, *Gökhan Köksal*, Application no.: 70478/16, 12/6/2017 ([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-174629"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)) (28.11.2017).

Atıf yapılan Mahkeme ve Danıştay Kararlarına UYAP sisteminden erişim sağlanmıştır.