

**İDARENİN HER TÜRLÜ İŞLEMİNDE BU İŞLEMLERE KARŞI BAŞVURULACAK YARGI YERİ VEYA İDARİ MAKAMLARIN GÖSTERMESİ ZORUNLU OLDUĞUNDAN İŞLEME KARŞI BAŞVURULACAK İDARİ MERCİ VE SÜRESİ GÖSTERİLMİYEN YAZILI BİLDİRİMLER İTİRAZ SÜRESİNİ BAŞLATMAZ**

Danıştay VDDK 12.10.2011 gün, 2011/40 E., 2011/594 k., sayılı kararı ile önemli bir içtihata imza atarak; idarenin her türlü işlemi bu işlemlere karşı başvurulacak yargı yeri veya idari makamların göstermesi zorunlu olduğunu ve tesis edilen idari işleme karşı başvurulacak idari merci ve süresi gösterilmeyen yazılı bildirimlerin itiraz süresini başlatmayacağına hükmeden İstanbul 2. Vergi Mahkemesi kararı yönünde karar verdi.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi "28.11.2008 günlü ve E:2007/853, K:2008/3269 sayılı kararıyla; 30.12.2001 gün ve 24626 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2001/3485 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi Kapsamında Tercihli Rejimden Yararlanacak Eşyanın Menşeinin Tespitine ilişkin Karara göre işlem yapılması gerekeceği, bu Kararın 33'üncü maddesinin ikinci paragrafında beyanname üzerine gelişme yolundaki ülke beyanında bulunulacağı ve tescil aşamasında ibraz edilmeyen menşe şahadetnamesinin daha sonra ibraz edileceğinin beyan edileceğine ilişkin bir kural bulunmadığı, sözü edilen Kararda öngörülen koşulları yerine getiren davacıya iade edilen ... YTL gümrük vergisinin geri istenmesine ilişkin işleme karşı yapılan düzeltme başvurusunu reddeden müdürlük kararına itirazı reddeden başmüdürlük işlemi hukuka uygunluk bulunmadığı" gerekçesiyle işlemi iptal etmiş, bu karar Danıştay 7. Daire tarafından "8.2.2010 günlü ve E:2009/2294, K:2010/601 sayılı kararıyla; geri verilen gümrük vergisinin yeniden ödenmesi gerektiğine ilişkin idari kararı konu edinen işlemin tebliği üzerine yedi gün içinde başmüdürlüğe itiraz edilmesi ve itirazın reddi üzerine davanın otuz gün olan dava açma süresi içinde açılması gerekirken, davacı tarafından, önce yetkisiz makam olan gümrük müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunularak, bu başvurunun reddedilmesi üzerine, süresi geçtikten sonra başmüdürlüğe itiraz edildiği, bu nedenle söz konusu itiraza verilen cevabın, dava hakkı doğurmayacağı, davanın, açıklanan nedenlerle reddi gerekirken, işlemin iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği" gerekçesiyle bozulmuştur.

İsrar kararı üzerine karar veren Danıştay VDDK "Anayasal düzenlemeler ve değinilen gerekçeden Devletin, kurumları vasıtasıyla tesis edilen her türlü işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak yargı yeri veya idari makamlar ile başvuru süresinin gösterilmesinin bir anayasal zorunluluk haline getirildiği anlaşılmaktadır. Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, bu zorunluluğa; yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesinin 18.10.2003 günlü ve E.2003/67, K.2003/88 sayılı kararında; hukukun üstünlüğünün egemen olduğu ve bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanmasının, hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullarından olduğu ve hukuki güvenliğin, statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak, açık ve belirgin hukuk kuralları yürürlüğe koyup, uygulayarak sağlanacağı şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda, Devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de kurduğu idari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari mercii ve başvuru süresini göstermesi gerekmekte olup, bu gereklilik, ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur. Diğer yünden, uygulama yasalarında bu zorunluluğu öngören bir düzenleme bulunmayan durumlarda, Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, doğrudan uygulanabilirliği sorunu yönünden de değerlendirilmesi gereklidir. Bilindiği gibi Anayasa kuralları, kural olarak doğrudan uygulanacak hükümlerden olmayıp, yasalarda gerekli düzenlemeler yapılarak yaşama geçirilirler. Ancak, öğretide ve Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında, yürürlüğe konulması gereken yasal düzenlemede yer verilmesi gereken konuların anayasa metninde açıkça kurala bağlandığı durumlarda, bir özel yasa ya da yürürlükteki yasalarda uygun değişiklik yapılması gerekmeksizin anayasa

*hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 40'ncı maddesinin ikinci fıkrasının doğrudan uygulanması gerektiğini, 8.12.2004 tarihinde verdiği E:2004/84, K:2004/1 24 sayılı kararında; 5225 sayılı Yasada, başvurulacak kanun yolu ve süresinin özel olarak düzenlenmemiş olmasının, Anayasanın 40'ncü maddesine aykırılık oluşturmadığını belirterek benimsemiş ve kararında; bireyler hakkında kurulan işlemlere karşı kanun yolları, başvurulacak merciler ile sürelerin belirtilmesi yönünden Devlete verilen görevin bir zorunluluk içerdiğine, bu zorunluluk nedeniyle her yasada özel bir düzenleme yapılması gerekmediğine değinerek, Anayasanın 40'ncü maddesinin ikinci fıkrasının, doğrudan uygulanır nitelik taşıdığını kabul etmiştir.*

*Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40'ncü maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur.*

*Davacının 27.10.2004 günlü serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı kimyevi maddeyi genelleştirilmiş tercihler sistemi ülkelerinden olan Rusya Federasyonundan ithal etmesine karşı, ithalat sırasında Form A belgesi olmadığından, diğer ülkeler için uygulanan vergi oranı üzerinden gümrük vergisini ve katma değer vergisini 28.10.2004 tarihinde ödediği; 1.12.2004 günlü dilekçesi ile gümrük müdürlüğüne Form A belgesini ibraz edip, ithalat sırasında ödediği vergi ile tercihli vergi oranına göre hesaplanan vergi tutarı farkın iadesini istediği; gümrük idaresinin 10.3.2005 günlü kararı ile davacının süresi içinde Form A belgesini ibraz ettiği anlaşıldığından, fazla tahsil edilen tutarın iadesine karar verildiği ve fazla alınan 10.145 YTL'nin 11.3.2005 tarihinde davacıya iade edildiği ancak, ithalat esnasında gelişme yolundaki ülke beyanında bulunulmaması halinde fazla ödenen verginin iade edilemeyeceği belirtilerek, hatalı olarak iade edilen tutarın on gün içinde ödenmesini isteyen gümrük idaresinin 4.12.2006 günlü yazısı üzerine davacının, 4.1.2007 günlü dilekçesi ile gümrük müdürlüğünden konunun yeniden gözden geçirilmesini istediği; gümrük müdürlüğünün 11.1.2007 günlü işlemi ile davacı isteminin reddedildiği, söz konusu işlemin 30.1.2007 tarihinde tebliği üzerine 5.2.2007 tarihinde gümrük başmüdürlüğüne itiraz edildiği ve itirazın reddi üzerine dava açıldığı anlaşılmaktadır.*

*Her ne kadar davacı tarafından, önce yetkisiz makam olan gümrük müdürlüğüne düzeltme başvurusunda bulunularak, bu başvurunun reddedilmesi üzerine, bu arada itiraz süresi geçirilerek, başmüdürlüğe itiraz edilmesi nedeniyle söz konusu itiraza verilen cevabın dava hakkı doğurmayacağı gerekçesiyle bozma kararı verilmişse de, dosyada bulunan 4.12.2006 günlü gümrük idaresi işlemi, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makamın ve başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasanın 40'ncü maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncü maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ncü maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.*

*Başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için itirazın süresinde yapılmadığından söz edilmesine olanak bulunmadığından, temyiz istemine konu yapılan İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin, 30.9.2010 günlü ve E:2010/3518, K:2010/2675 sayılı kararında yer alan ısrar hükmünün dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe Kurulumuzca da uygun bulunmuş" gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı yönünde hüküm kurulmuştur.*