**DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU         2019/1078 E.  ,  2019/666 K.**

**"İçtihat Metni"**

T.C.  
D A N I Ş T A Y  
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU  
Esas No: 2019/1078  
Karar No: 2019/666  
  
TEMYİZ EDEN (DAVACI): ... Anonim Şirketi  
VEKİLİ: …  
KARŞI TARAF (DAVALI): 1- Hazine ve Maliye Bakanlığı  
VEKİLİ: …  
2- ... Vergi Dairesi Başkanlığı  
VEKİLİ: …  
  
İSTEMİN KONUSU: Danıştay 4. Dairesinin, 25/04/2019 tarih ve E:2016/7036, K:2019/3111 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.  
  
YARGILAMA SÜRECİ :  
Dava konusu istem: 03/07/2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ''1. Mahsuben İade Talepleri'' başlıklı kısmının ''1.2. Belge Eksikliği ya da Belgelerin Muhteviyatındaki Eksiklikler Nedeniyle Yapılamayan Mahsup İşlemleri'' başlıklı bölümünde yer alan "30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup taleplerinin ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle yerine getirileceği ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacağı tabiidir." ibaresi ile 26/04/2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar" bölümündeki ''A. İade Tutarının Hesabı ve İadeye Dayanak İşlem ve Belgeler/2.Mahsup Yoluyla İade/2.1.Genel Açıklama/2.1.2. Mahsuben İade Talebi'' alt bölümünde yer alan "30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır." ibaresinin iptali istemiyle dava açılmıştır.  
Danıştay Dördüncü Dairesinin, 25/04/2019 tarih ve E:2016/7036, K:2019/3111 sayılı kararı:  
Davalı idarelerin, dava konusu edilen düzenleyici işlemlerin davacının hakkını ihlal etmediği ve davanın süresinde açılmadığı yönündeki usule ilişkin iddiaları yerinde görülmediğinden uyuşmazlığın esasına geçilmiştir.  
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası ve 32. maddesinde yapılan düzenleme ile kanun koyucu tarafından Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yapma yetkisinin (usul ve esaslar açısından) ilke olarak ilgili kanunun temeline dayanılarak ve kanunun öngördüğü bir düzenleyici işlemle kullanılması zorunlu hale getirilmiştir. Kaldı ki, bu türden bir genel yetkinin özel durumlarda kullanılması da beklenemeyeceğinden, söz konusu yetkinin genel tebliğ düzeyinde bir düzenleyici işlemle kullanılması gerekmektedir.  
Mezkur Kanunun ilgili hükmünün amacı ve bu maddede belirtilen nedenlerle aynı kanun maddesinde öngörülen "iade ve mahsup" işlemlerinde düzenleme yetkisine istinaden Maliye Bakanlığınca, iptali istenen hükümlerini barındıran 95 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile KDV Uygulama Genel Tebliği'nde "indirim, iade ve mahsuplaşma"nın usul ve esasları belirlenmiştir. Söz konusu tebliğlerde özetle; "müracaatın yapıldığı tarih itibariyle değil, vergi alacağının doğmasına neden olan ve iade hakkı doğuran işlemlerin gerçekleştiğini gösterir bilgi ve belgelerin eksiksiz olarak tamamlanarak idareye ibraz edildiği zaman mahsup talebinin yerine getirileceği", bir başka ifadeyle, "tarh ve tahakkuk ettirildikten sonra vadesinde ödenmeyerek kesinleşmiş vergi borcuna, mükellefin iade hakkı doğuran kesinleşen alacağının mahsubunun, eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle mümkün olacağı, ancak bu tarih itibariyle vergi borcunun ödenmiş sayılacağı, bu tarihe kadar da 6183 sayılı Kanunun 51. maddesi uyarınca gecikme zammı uygulanacağı" belirtilmiştir.  
Gecikme zammı, ödeme tarihleri kendi kanunlarında veya 6183 sayılı Kanunun 37. maddesi uyarınca ödeme günü belirtilerek yapılan tebligat tarihinden itibaren başlayan, ancak kanunen ya da bildirim üzerine belirlenen vade tarihinde ödenmeyen amme alacağına ödenmediği süre dikkate alınarak yasama veya yürütme organlarınca belirlenen oran uygulanmasıyla vergi borcunun vade tarihinden ödendiği tarihe kadar hesaplanan miktardır.  
Buna göre, gecikme zammı devlete ait alacağın vadesinde ödenmemesi sebebiyle oluşacak gelir kaybı ile enflasyondan dolayı oluşan reel azalmanın karşılığı olmaktadır.  
Dava konusu tebliğlerin dayanağı kanun hükümlerinde her ne kadar gecikme zammına ilişkin bir düzenleme olmasa da ödenmeyen amme alacağına gecikme zammı uygulanması genel kanun olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğidir.  
Bilindiği üzere, mahsup bir ödeme şeklidir. Kamu alacağı, mahsup istemine konu iade hakkı doğuran işlemlerin tekemmülü ile ödenmiş sayılacağından sadece ödenmiş sayıldığı tarihten sonraki süre için gecikme zammı hesaplanmayacaktır.  
Türk vergi sisteminde, kamu borçlusunun vergi iadesinden doğan alacağı vergi borcuna mükellef talebi üzerine mahsup edilmekte ve fazlaya ilişkin kısmı varsa talep üzerine iade olunmaktadır.  
Sonuç itibariyle 3065 sayılı Kanunun 29. maddesinin ikinci fıkrası ve 32. maddesi ile kanun koyucunun, mükelleflerin indirilecek katma değer vergisinden kaynaklanan vergi alacaklarının hangi borçlarına mahsuben ödenebileceğini, mahsuben iade edilemeyen verginin nasıl nakden iade edileceğinin usul ve esaslarını Maliye Bakanlığının belirlemeye yetkili olduğunu belirttiği, dava konusu 95 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1.2. bölümündeki "...30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup taleplerinin ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibariyle yerine getirileceği ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacağı tabiidir..." düzenlemesinin de, Maliye Bakanlığınca anılan kanun hükümleri çerçevesinde normlar hiyerarşisine uygun bir şekilde yapıldığı, tebliğ hükmünde yer alan 30 günlük sürenin dayanağının, 213 sayılı Kanun'un 14. maddesi hükmü olduğu dikkate alındığında, 30 günlük süre geçirildikten sonra eksikliklerin tamamlanması durumunda gecikme zammı uygulanmasının da kanuna ve hukuka uygun olduğu anlaşılmıştır.  
Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26/04/2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan tebliğin "C. Yürürlükten Kaldırılan Tebliğler" başlıklı bölümünde, 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin, bu Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı düzenlemesine yer verilerek 95 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.  
Söz konusu tebliğin anılan alt bölümünde yer alan "30 günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin/ olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır." fıkrası ile 95 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin dava konusu bölümündeki düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin anılan alt bölümünde yer alan dava konusu ibarede de kanuna ve hukuka aykırılık bulunmamaktadır.  
Daire, bu gerekçe ile davayı reddetmiştir.  
  
TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere göre mükelleflerin mahsup taleplerinin yerinde görülmesi halinde gecikme zammı uygulanmasının hukuken mümkün olmadığı, vergi kanunlarında yer almayan böyle bir müeyyidenin tebliğle düzenlenmesi ile idarenin yetkisini aştığı, mahsup taleplerinde vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin uzaması nedeniyle geçen süreler için de gecikme zammı talep edilmesinin mükelleflerin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla cezalandırıldığı bir durum ortaya çıkardığı belirtilerek temyiz isteminin kabulü ile Daire kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.  
  
KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, genel tebliğlerin iptali istenilen kısmında davacının hakkını ihlal eden bir durumun söz konusu olmadığı, ayrıca davanın süresinde açılmadığı, dolayısıyla işin esasına girilmeksizin bu gerekçelerle davanın usulden reddi gerektiği, esasa ilişkin olarak ise bahsi geçen genel tebliğlerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin ikinci fıkrası ile 32. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarıldığı ve mükelleflerin lehine bir uygulama getirdiği, anılan düzenleme ile mükelleflerin bilgisi dışındaki eksiklikler nedeniyle gecikme zammı uygulanmasının önüne geçildiği, düzenlemenin hukuka uygun olduğu belirtilmiştir.  
... Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, usule ilişkin olarak davanın süresinde açılmadığı belirtildikten sonra esasa ilişkin olarak genel tebliğlerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca ve Kanunun özüne ve sözüne uygun bir şekilde düzenlendiği ifade edilmiştir.  
Davalı idarelerce bu gerekçelerle davacının temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.  
  
DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'NİN DÜŞÜNCESİ: Katma değer vergisi iade taleplerinde idarenin eksiklik/olumsuzluk bildirimi üzerine bu eksiklik/olumsuzlukların idarece tayin olunan 30 günlük süreden sonra giderilmesi halinde gecikme zammının iade alacağının mahsup edileceği borcun vade tarihinden itibaren hesaplanmasına ilişkin idari düzenleme davaya konu edilmiştir.  
Dava konusu idari düzenlemenin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. ve 32. maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında ihdas olunduğu anlaşılmaktadır.  
6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinde gecikme zammının mahiyeti ve hesaplanma yöntemi düzenlenmiştir. Buna göre, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vade bitim tarihinden itibaren maddede gösterilen oranda gecikme zammı tatbik olunacaktır. Dolayısıyla dava konusu idari düzenleme ile gecikme zammının iade alacağının mahsup edileceği borcun vade tarihinden itibaren hesaplanmasının öngörülmesi, Hazine ve Maliye Bakanlığının kanunda yer verilen bir düzenlemeyi usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında iade alacakları yönünden ifade etmesinden ibarettir. Bu düzenleme biçimi ile vergilendirmenin esaslı unsurlarına ilişkin bir belirleme yapıldığından söz edilemeyeceğinden dava konusu düzenlemede Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında anılan vergilerin kanuniliği ilkesine bir aykırılık bulunmamaktadır.  
Ancak, düzenlemenin kanuna uygun olması hukuka uygun olması anlamına gelmemektedir. İdari dava türleri ile idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluk denetiminin kapsamını belirleyen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinde iptal davası, idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan dava olarak tanımlanmış; ayrıca idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla kanuna uygunluk ile hukuka uygunluk birbirinden farklı kavramlar olup hukuka uygunluk sadece kanun ve kanun altı düzenlemelerden ziyade ve kanunun üstünde yer alan bazı normların da yargı denetiminde referans alınmasını gerekli kılmaktadır.  
Bu referansların içinde Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi(AİHS)'nin de yer aldığı izahtan varestedir. Temel hak ve özgürlüklerin tam anlamıyla korunabilmesi Anayasa ve AİHS hükümlerini yorumlayan Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin uyguladığı müdahalenin değerlendirilmesine yönelik testlerin de benimsenmesine ve kararlarda idari işlem ya da eylemin hukuka uygunluğu değerlendirilirken bu hak eksenli yaklaşımın referans alınmasına bağlıdır.  
Anayasa temel hak ve özgürlüklerin korunması bağlamında öncelikle referans alınması gereken bir hukuk kaynağıdır. Anayasa'da mülkiyet hakkı güvence altına alınmış ve vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulabilmesinin şartları Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel unsurlarının ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekli anlamda bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır (İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 67). Ayrıca müdahale kamu yararına dayalı meşru bir amaç gözetmeli ve ölçülü olmalıdır.  
Öte yandan Türkiye, 4 Kasım 1950 tarihinde AİHS’yi imzalamış, Sözleşme’nin onaylanmasına dair 10 Mart 1954 tarihli ve 6366 sayılı Kanun, 19 Mart 1954 tarih ve 8662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Onay belgelerinin, 18 Mayıs 1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği’ne tevdi edilmesiyle AİHS, Türkiye bakımından bu tarihte yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 28 Ocak 1987’de Avrupa İnsan Hakları Komisyonu’nun bireysel başvuruları inceleme yetkisi, 27 Eylül 1989 tarihinde ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin zorunlu yargı yetkisi tanınmıştır.  
AİHS Anayasa’nın 90. maddesinin beşinci fıkrası bağlamında kanun hükmünde bağlayıcı bir norm teşkil etmektedir. Bu nedenle hukuka uygunluk denetimi kapsamında uyuşmazlıkların çözümünde AİHS'nin de dikkate alınması gerekir. Mülkiyet hakkı Türkiye tarafından AİHS ile aynı tasdik kanunu kapsamında onaylanan Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme gerekli prosedürel işlemler yerine getirilerek iç hukukun bir parçası haline gelmiştir. Bu düzenleme ve bunun uygulanmasını gösteren AİHM içtihatlarına göre mülkiyet hakkına getirilen bir sınırlamanın AİHS'ye uygun olabilmesi hukuki bir dayanağının bulunmasına, kamu yararına dayalı bir amaç gözetmesine ve ölçülü olmasına bağlıdır.  
Anayasa Mahkemesi ve AİHM içtihatlarına göre vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamalar kural olarak Devletin mülkiyetin düzenlenmesi ve kontrolü yetkisi kapsamında incelenmekte ve bu yetkinin kullanımı kapsamında Devletin geniş takdir yetkisine dikkat çekilmektedir. Ne var ki Devletin takdir yetkisinin geniş olması, mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla getirilecek bir sınırlamanın kanuni bir temelinin olması, kamu yararına dayalı meşru bir amaç gözetmesi ve ölçülü olması gereğini değiştirmemektedir.  
Dava konusu düzenleyici işlemde vergi ödevlisinden alınması öngörülen gecikme zammının borcun vade tarihinden itibaren hesaplanmasının kanuni dayanağı 6183 sayılı Kanunun 51. maddesidir. Bu düzenleme ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir nitelikte şekli anlamda bir kanun hükmüdür.  
İdarenin katma değer vergisi iadelerinin sürüncemede kalmaması için eksiklik/olumsuzluk bildirimine ilişkin bir usul benimsemesi ve bu kapsamda iade alacağının mahsup edileceği kamu alacağının değerinin korunması için gecikme zammı hesaplanması ise mali düzenin sağlanması bağlamında kamu yararı içermektedir.  
Dava konusu düzenleyici işlem açısından hukuka uygunluk denetiminde esas alınması gereken mesele, iade talep eden vergi ödevlisinin eksiklik ve olumsuzluk bildirimi üzerine bu eksiklik ve olumsuzlukları verilen süreden sonra gidermesi halinde gecikme zammı hesaplanırken idarenin iadeye ilişkin müracaatı değerlendirmesinde geçen sürenin de dikkate alınmasının ölçülü olup olmadığıdır.  
Vergi idaresince vergi iadesi talep eden vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir.  
Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).  
Öncelikle söz konusu kamu alacağının değerinin ve mali düzenin korunması açısından borcun vade tarihinden itibaren gecikme zammı hesaplanması elverişli bir yöntem arz etmektedir.  
Daha hafif bir müdahale türü bulunmadığı ve Devletin vergilendirme alanındaki takdir yetkisinin de geniş olduğu gözetildiğinde gecikme zammı hesaplanması aynı zamanda gerekli bir yöntemdir.  
Gecikme zammının hesaplanmasında idareye müracaat tarihine kadar geçen süre ile eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için yapılan bildirim tarihinden sonraki süre mükellefin tasarruf ve insiyatifinde kaldığından bu süre için gecikme zammı hesaplanması hukuka uygun görülebilir. Ancak iade için idareye müracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen süre tamamen idarenin tasarrufunda kaldığından ve müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden bu süre için gecikme zammı hesaplanması ulaşılmak istenen kamu alacağının değerinin korunması ve mali düzenin sağlanması amaçları karşısında mükellefe aşırı bir külfet yükleyebilecek ve söz konusu amaç ile gecikme zammı hesaplaması arasında kurulması gereken adil dengeyi bozabilecek niteliktedir.  
Bu nedenle müracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmasını öngören idari düzenleme ölçüsüz bir müdahaleye yol açabilecek mahiyette olduğundan düzenlemenin konu unsuru bakımından hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir.  
  
TÜRK MİLLETİ ADINA  
  
Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:  
  
İNCELEME VE GEREKÇE :  
İLGİLİ MEVZUAT:  
2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde iptal davası, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmış; ayrıca idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu belirtilmiştir.  
6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinde amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı maddede belirtilen oranda gecikme zammı uygulanacağı kurala bağlanmıştır.  
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinin ikinci fıkrası, "İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim" başlıklı 32. maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat" başlıklı 120. maddesinin ikinci fıkrası ile anılan düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin usul esasları belirleme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.  
Hazine ve Maliye Bakanlığınca anılan yetkinin kullanılmasına yönelik olarak iptali istenilen hükümleri ihtiva eden 95 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 03/07/2005 tarih ve 25864 sayılı, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ise 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.  
  
HUKUKİ DEĞERLENDİRME:  
Davacı tarafından, 2013/Kasım döneminde gerçekleştirdiği ihraç kayıtlı teslimlerden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağından muhtelif vergi borçlarının mahsubu talebiyle 26/02/2014 tarihinde idareye başvurulmuştur.  
Başvuru üzerine, vergi dairesi başkanlığı tarafından 01/12/2014 tarihinde davacıya tebliğ edilen 19/11/2014 tarih ve 49957 sayılı yazı ile iade talebine ilişkin belgelerin incelenmesi neticesinde KDV İadesi Kontrol Raporunda segment bazlı eksikliklerin bulunduğu, söz konusu eksikliklerin yazının tebliği tarihinden itibaren otuz gün içerisinde tamamlanması halinde mahsuben iade talebinin dilekçe tarihi itibariyle yerine getirileceği ve gecikme zammı uygulanmayacağı, eksikliklerin anılan süreden sonra giderilmesi halinde ise mahsubun, eksikliklerin giderildiği tarih itibariyle yerine getirileceği ve mahsubu talep edilen borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacağı hususu 95 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği referans gösterilerek bildirilmiştir.  
Davacı tarafından, söz konusu yazıda belirtilen eksiklikler otuz günlük süre geçirildikten sonra 05/01/2015 tarihinde giderilmiştir.  
Bunun üzerine mahsup işlemi bu tarih itibariyle gerçekleştirilmiş ve mahsubu istenilen borca vade tarihinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanmıştır.  
Davacı tarafından katma değer vergisi iade taleplerinde idarenin eksiklik/olumsuzluk bildirimi üzerine bu eksiklik/olumsuzlukların idarece tayin olunan 30 günlük süreden sonra giderilmesi halinde gecikme zammının iade alacağının mahsup edileceği borcun vade tarihinden itibaren hesaplanmasına ilişkin idari düzenleme davaya konu edilmiştir.  
Kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda idareye açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebileceği idare hukuku ve vergi hukukunda kabul edilmiş bir ilkedir.  
Vergi indirimi ve gecikme zammı hesaplanmasına ilişkin kanunda yer verilen ve çerçeve çizen kuralları açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte olmak üzere tebliğ kapsamındaki katma değer vergisine tabi işlemler nedeniyle iade talep edilebilecek tutar ve iadeye ilişkin işlem ve belgeleri göstermek, mahsuben ve nakden iade işlemleri ve bunların ne şekilde yerine getirileceğini belirlemek, iade talebinde mevcut eksiklik ve olumsuzlukların nasıl ve hangi sürede giderilebileceğini ve hangi hallerde gecikme zammı hesaplanacağını açıklamak için yürürlüğe konulan dava konusu idari düzenlemenin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. ve 32. maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Bu düzenleme ile vergilendirmenin esaslı unsurlarına ilişkin bir belirleme yapıldığından söz edilemeyeceğinden dava konusu düzenlemede Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında anılan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır.  
Dava konusu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile katma değer vergisi iade alacağının, mükelleflerin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların); vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Güvenlik Kurumu prim borçlarına mahsuben iade edilebileceği, mahsuben iade talebinin bir dilekçe ile yapılacağı ve iade için aranan belgelerin eksiksiz verilmesi gerektiği, vergi dairelerinin, mahsup taleplerinde belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerini veya KDVİRA sisteminin tespit ettiği olumsuzlukları mükellefe yazı ile bildireceği, yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup taleplerinin mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirileceği ve borçlar için gecikme zammı uygulanmayacağı, otuz günlük ek süreden sonra eksiklikleri/olumsuzlukları gideren mükelleflerin mahsup taleplerinin ise eksikliklerin/olumsuzlukların giderildiği tarih itibariyle yerine getirileceği ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacağı düzenlenmiştir.  
Buna göre, iade talep eden vergi mükellefinin eksiklik ve olumsuzluk bildirimi üzerine bu eksiklik ve olumsuzlukları verilen sürede gidermesi halinde gecikme zammı hesaplanmayacak; ancak bu süreden sonra söz konusu eksiklik ya da olumsuzluğun giderilmesi halinde borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanacaktır.  
Dava konusu düzenleyici işlem açısından hukuka uygunluk denetiminde esas alınması gereken mesele de iade talep eden vergi mükellefinin eksiklik ve olumsuzluk bildirimi üzerine bu eksiklik ve olumsuzlukları verilen süreden sonra gidermesi halinde gecikme zammı hesaplanırken idarenin iadeye ilişkin müracaatı değerlendirmesinde geçen sürenin de dikkate alınmasının, eksiklikleri/olumsuzlukları otuz günlük süre geçirildikten sonra gideren mükellefler açısından hukuka uygun olup olmadığıdır.  
Gecikme zammının hesaplanmasında idareye müracaat tarihine kadar geçen süre ile eksikliğin/olumsuzluğun giderilmesi için yapılan bildirim tarihinden sonraki süre mükellefin tasarruf ve insiyatifinde kaldığından bu süre için gecikme zammı hesaplanması hukuka uygun görülebilir.  
Ancak, iade için idareye müracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen süre tamamen idarenin tasarrufunda kaldığından ve müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden bu süreyi kapsayacak şekilde gecikme zammı hesaplanmasını öngören idari düzenlemenin hukuka uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.  
Bu itibarla, davanın reddine dair Daire kararında hukuka uygunluk bulunmadığından kararın bozulması gerekmektedir.  
Öte yandan, davacı şirket hakkında tesis edilmiş bir bireysel işlem dava konusu edilmediğinden bozma kararı üzerine yapılacak incelemede Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının hasım mevkiinden çıkartılması gerekmektedir.  
  
KARAR SONUCU :  
Açıklanan nedenlerle;  
1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,  
2- Danıştay 4. Dairesinin, 25/04/2019 tarih ve E:2016/7036, K:2019/3111 sayılı kararının BOZULMASINA,  
3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,  
02/10/2019 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.  
  
X - KARŞI OY:  
Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında Daire kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.  
  
XX - KARŞI OY:  
Katma değer vergisi iade taleplerinde idarenin eksiklik/olumsuzluk bildirimi üzerine bu eksiklik/olumsuzlukların idarece tayin olunan 30 günlük süreden sonra giderilmesi halinde gecikme zammının iade alacağının mahsup edileceği borcun vade tarihinden itibaren hesaplanmasına ilişkin idari düzenleme davaya konu edilmiştir.  
Dava konusu idari düzenlemenin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. ve 32. maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin üçüncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen usul ve esasları belirleme yetkisi kapsamında ihdas olunduğu anlaşılmaktadır.  
Bu bağlamda, dava konusu genel tebliğler ile katma değer vergisi iade alacaklarının mahsuben veya nakden iadesine ilişkin birtakım usul ve esaslar belirlenmiştir. Mahsuben iade taleplerine ilişkin olarak iade talep dilekçesi ile başvurulması ve iade için aranan belgelerin eksiksiz ve tam olarak verilmiş olması gerektiği belirtilmiştir.  
İade talebine konu belgelerin incelenmesi aşamasında tereddüt edilen belge veya belgeler hakkında mükelleften izahat istenebilir. Verilen izahat üzerine mahsup talebi yerine getirilmez ise iade alacağından mahsubu talep edilen borca gecikme zammı uygulanabilir. Ancak, izahat sonrası mükellefin iade talebi yerinde görülüp mahsup işleminin gerçekleştirilmesi halinde mahsubun ilk başvuru tarihi itibariyle yapılmış olduğu kabul edilmeli ve gecikme zammı hesaplanmamalıdır.  
Açıklanan nedenlerle Daire kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.