

GEÇİKME FAİZİ VE VERGİ ZİYAI CEZASINDAKİ ROLÜ

Aykut GÜLEÇ*

A- GENEL AÇIKLAMA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3 numaralı bendine göre' ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak, kesilecek cezaların yanı sıra, tahakkukunu geciktirmekten dolayı uygulanmakta olan faizin hesaplanması ile vergi ziyai cezasının hesaplanmasında gecikme faizinin rolü yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

VUK.'nun 112. Maddesinin 3 numaralı bent hükmü

Söz konusu bent hükmü "Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla (4444 sayılı Kanunla 14.8.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz.

Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir."

(*) Vergi Denetmeni

Şeklinde. Bu hükümde görüleceği üzere, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda, vergi asıllarına normal vade tarihlerinden (a) ve (b) fıkralarında belli edilen tarihe kadar geçmiş olan süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre, gecikme faizi sadece vergi asıllarına tatbik edilecek olup, cezalara ise uygulanmayacaktır.

Öte yandan, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.nun 51. maddesine göre uygulanmakta olan gecikme zammı oranı (98/11331 sayılı B.K.K. ile 9.7.1998 tarihinden itibaren) %12 iken, 21.1.2000 tarih ve 23940 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 21.1.2000 tarih ve 2000/7 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %6 nispetinde gecikme zammı uygulaması kararlaştırılmış olup, bu karar 21.1.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Ancak gecikme faizinin hesaplanmasında, mükellefler tarafından tahakkuku zamanında yaptırılmayan verginin ait olduğu yılın normal vade tarihi ile tahsil edilebilir safhaya geldiği tarih arasında yürürlükte olan gecikme zammı oranları esas alınacaktır. Kısaca, geçmiş dönemlerde uygulanmakta olan gecikme zammı oranları dikkate alınarak hesaplama yapılması gerekmektedir.

Diğer önemli bir husus ise, gecikme faizi hesabında ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Ay kesirleri 6183 sayılı kanuna göre hesaplanan gecikme zammı hesabında dikkate alınır.

B- GECİKME FAİZİNİN HESAPLANMASI

Yukarıda verilen kısa bilgilerin ardından gecikme faizinin çeşitli durumlara göre nasıl hesaplanacağı aşağıda belirtilmiştir.

Örnek: Ticaretle uğraşan gelir vergisi mükellefi (A), 1998 takvim yılı beyannamesini kanuni süre geçtiği halde vermemiştir. Yapılan inceleme sonucunda, tespit edilen 3.000.000.000.- TL. vergi ile buna ilişkin cezayı içeren ve 6.7.1999 tarihinde düzenlenen ihbarname mükellefe 21.7.1999 tarihinde tebliğ edilmiştir.

1- Dava konusu yapılmamış ise:

Örneğimizde yer aldığı üzere, mükellefe vergi ve cezayı içeren ihbarname 21.7.1999 tarihinde tebliğ edilmiştir. Şayet mükellef tarafından bu tarhiyat dava konusu yapılmamış ise, vergi ve cezanın tahakkuk tarihi ve ödeme zamanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tebliğ tarihi : 21.7.1999

– 30 gün (İ.Y.U.K. madde 7)

Tahakkuk (kesinleşme) : 20.8.1999

– 1 ay (V.U.K. madde 112/1)

Ödeme (vadesi) : 20.9.1999

Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerde, gecikme faizinin hesaplanması, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar yapılacağından, ilgili kanunlarda yer alan belli taksit zamanlarının bilinmesi ve dikkate alınması önem arz etmektedir. Örneğimizde, ticaret ile uğraşan Gelir Vergisi mükellefi bay (A), toplam 3.000.000.000 TL. vergisini, zamanında (Mart / 1999 tarihinde) beyan etmiş olsaydı, 1.000.000.000 TL. sını beyan edeceği ayda, yani Mart/1999 tarihinde (1. taksit); 1.000.000.000 TL.sını Haziran/1999 tarihinde (2. taksit); 1.000.000.000 TL.sını ise Eylül/1999 tarihinde (3. taksit) ödeyecekti. Buna göre, yapılan tarhiyatın 20.8.1999 tarihinde tahakkuk ettiği dikkate alınarak gecikme faizi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1. taksit (mart/1999)		2. taksit (haziran/1999)		3. taksit (eylül/1999)	
1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.-	Oran %
Nisan	12	Temmuz	12	---	***
Mayıs	12	Ağustos (20.8.1999)	ay kesri		
Haziran	12	toplam	12**		
Temmuz	12				
Ağustos (20.8.1999)	ay kesri				
toplam	48*				

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, Mart / 1999 tarihinde ödenmesi gereken (1. taksit) 1.000.000.000 TL. için faiz oranı toplam %48, Haziran/1999 tarihinde ödenmesi gereken (2. taksit) 1.000.000.000.- TL. vergi için faiz oranı toplam %12 olarak hesaplanmıştır. Eylül/1999 tarihinde ödenmesi gereken (3. taksit) 1.000.000.000 TL. için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Zira, tahakkuk tarihi (20.8.1999) itibari ile henüz ödeme süresi geçmemiştir. Mükellef, 3. taksitini vadesinde gecikme faizsiz ödeyebilir. Neticede, yapılan tarhiyatla ilgili olarak hesaplanan gecikme faizi;

- Mart/1999 (1. taksit)	1.000.000.000.- TL. * %48 =	480.000.000
- Haziran/1999 (2. taksit)	1.000.000.000.- TL. * %12 =	120.000.000
- Eylül/1999 (3. taksit)	1.000.000.000.- TL.	-----
	gecikme faizi	600.000.000

toplam 600.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, vergi ile birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 3 numaralı bendine göre tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenecektir. Kesilen cezalarında bu süre içinde ödeneceği ise tabiidir (VUK madde 368/1)

2- Vergi mahkemesinde dava açılması halinde

Örneğimizde mükellef (A), kendisine 21.7.1999 tarihinde yapılan tebliğ üzerine, 20.8.1999 tarihine kadar yani İ.Y.U.K. 7. maddesine göre belirtilmiş

30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmış olup, dava mükellef aleyhine sonuçlanmıştır. İlgili vergi mahkemesi kararı idareye 10.01.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Vergi mahkemesi kararına göre yeniden düzenlenen ihbarname ise, mükellefe 9.2.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu durumda tahakkuk ve ödeme zamanı aşağıdaki gibi olacaktır :

1. ihbarnamenin tebliğ tarihi	21.7.1999
Dava açma tarihi	19.8.1999*
Vergi mahkemesi kararının idareye tebliği	10.1.2000
2. ihbarnamenin tebliğ tarihi	9.2.2000
1 ay (VUK madde 112/3)	
Ödeme(vadesi)	9.3.2000

* 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca, dava açma süresi içinde dava açıldığı takdirde tahsil işlemi durur. Ancak, Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3 numaralı bendine göre dava açılması nedeniyle tahsil duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenilmesi durumunda davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

VUK 112. maddesinin (b) fıkrası uyarınca; dava konusu yapılan verginin ödeme yapılmamış kısmına, kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır. Hükümde yer alan, "yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar..." ibaresinden, yargı organı kararına göre vergi dairesince yeniden tanzim edilen ihbarnamenin mükellefe tebliği anlamını çıkarmak yanlıştır. Bu hükümden anlaşılması gereken, yargı kararının idareye tebliğidir. Gecikme faizinin hesabında bu hususun özellikle dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre gecikme faizi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır :

<u>1. taksit (mart/1999)</u>		<u>2. taksit (haziran/1999)</u>		<u>3. taksit (eylül/1999)</u>	
<u>1.000.000.000.- TL.</u>	<u>Oran %</u>	<u>1.000.000.000.- TL.</u>	<u>Oran %</u>	<u>1.000.000.000.-</u>	<u>Oran %</u>
Nisan	12	Temmuz	12	Ekim	12
Mayıs	12	Ağustos	12	Kasım	12
Haziran	12	Eylül	12	Aralık	12
Temmuz	12	Ekim	12	Ocak (10.1.2000 kesir)	
Ağustos	12	Kasım	12	toplam	36***
Eylül	12	Aralık	12		
Ekim	12	Ocak (10.1.2000 ay kesri)			
Kasım	12	toplam	72**		
Aralık	12				
Ocak (10.1.2000 ay kesri)					
toplam	108*				

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada Mart/1999 tarihinde ödenmesi gereken (1. taksit) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %108, Ha-

ziran/1999 tarihinde ödenmesi gereken (2. taksit) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %72, Eylül/1999 tarihinde ödenmesi gereken (3. taksit) 1.000.000.000.- TL. için, faiz oranı %36 olarak tespit edilmiştir. Neticede, yapılan tarhiyatla ilgili hesaplanan gecikme faizi;

- Mart/1999 (1. taksit) 1.000.000.000.- TL. * % 108 = 1.080.000.000.-
 - Haziran/1999 (2. taksit) 1.000.000.000.- TL. * % 72 = 720.000.000.-
 - Eylül/1999 (3. taksit) 1.000.000.000.- TL. * % 36 = 360.000.000.-
- gecikme faizi = 2.160.000.000.-

toplam 2.160.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, vergi mahkemesi kararıyla onanan ve tahsil edilir safhaya gelen vergi ile birlikte, Vergi Usul Kanunun 112. maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca vergi mahkemesinin kararına istinaden yeniden tanzim edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenecektir. Aynı şekilde cezalarında bu süre içinde ödeneceği ise tabiidir (VUK madde 368/2).

3- Bir üst mahkemede dava açılması

Vergi ve buna bağlı cezalar vergi mahkemesi kararıyla kısmen veya tamamen onanması durumunda bu karar üzerine tahakkuk etmiş olur. Bu durumda vergi ve cezalar tahsil edilebilir safhaya gelmiş olmaktadır. Mükellefler Vergi Mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz, Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdikleri kararlara karşı Danıştay'a temyiz yoluna başvurabilir. İtiraz süresi, vergi mahkemesi kararının ilgiliye tebliğini izleyen günden itibaren İ.Y.U.K.nun 45. maddesinin 2. fıkrasına göre 30 gündür. Temyiz başvurusunda bulunma süresi ise vergi mahkemesi kararının ilgiliye tebliğini izleyen günden itibaren İ.Y.U.K.nun 46. maddesinin 2. fıkrasına göre 30 gündür.

Vergi Mahkemesi kararına karşı bir üst merci olan Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'da süresi içinde dava açılması vergi ve cezanın tahsil işlemini durdurmaz. Ancak, üst yargı merciinde dava açılması yanında yürütmenin durdurulması istenilmesi ve üst yargı mercii tarafından 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun 27. maddesi uyarınca yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olması durumunda tahsil işlemi durur. Bu nedenle vergi, ceza ile birlikte gecikme faizinin de tahsil işlemi durmuş olur. Şayet, üst yargı merciinde ihtilafla ilgili olarak mükellef aleyhine karar çıkması halinde, kesinleşen vergi tutarı üzerinden tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin normal vade tarihinden üst yargı organı kararının ilgili idareye tebliğ tarihine kadar gecikme faizi hesaplanacaktır.

Örneğimizde, mükellef vergi mahkemesi kararına karşı bir üst yargı merciine (Danıştay) süresi içinde dava açmıştır. Dava açılması yanında yürütmenin durdurulması istenilmiş ve yürütmenin de durdurulmasına karar ve-

rilmiştir. Ancak, üst yargı merciin de mükellef aleyhine karara bağlanmış olup, bu karar 11.5.2000 tarihinde ilgili vergi dairesine tebliğ edilmiştir. Bu durumda tahakkuk ve ödeme safhası şöyle olmaktadır :

1. ihbarnamenin tebliğ tarihi	21.7.1999
Dava açma tarihi	19.8.1999
Mahkeme kararının mükellefe tebliği	10.1.2000
Temyiz yoluna başvuru tarihi	25.1.2000
Danıştay kararının idareye tebliği	11.5.2000
2. ihbarnamenin tebliğ tarihi	12.6.2000
Ödeme (vade)	12.7.2000

1. taksit (mart/1999)		2. taksit (haziran/1999)		3. taksit (eylül/1999)	
1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.-	Oran %
Nisan/1999	12	Temmuz/1999	12	Ekim/1999	12
) 10 ay		) 7 ay		) 4 ay	
Ocak/2000	12	Ocak/2000	12	Ocak/2000	12
Şubat/2000	6	Şubat/2000	6	Şubat/2000	6
Mart/2000	6	Mart/2000	6	Mart/2000	6
Nisan/2000	6	Nisan/2000	6	Nisan/2000	6
Mayıs/2000 (ay kesri)	—	Mayıs/2000 (ay kesri)	—	Mayıs/2000 (ay kesri)	—
toplam	138	toplam	102	toplam	66

Gecikme faizinin (*) hesaplanması yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda aşağıya çıkarılmıştır :

(*) Daha önce belirtildiği üzere, 6183 sayılı kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanacaktır. Diğer taraftan, uygulanmakta olan gecikme zammı oranı 98/11331 sayılı B.K.K. ile 9.7.1998 tarihinden itibaren %12 iken, 21.1.2000 tarih ve 2000/7 sayılı B.K.K. ile 21.1.2000 tarihinden itibaren %6 olmuştur. Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili 408 seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği 25.1.2000 tarih ve 23944 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Gecikme faizinin hesaplanmasında, sözkonusu tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda yürürlükte olan gecikme zammı oranları dikkate alınmıştır.

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, mart/1999 tarihinde ödenmesi gereken (1. taksit) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %138, haziran/1999 tarihinde ödenmesi gereken (2. taksit) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %102, Eylül/1999 tarihinde ödenmesi gereken (3. taksit) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %66 olarak tespit edilmiştir. neticede, yapılan tarihyatla ilgili hesaplanan gecikme faizi;

- Mart/1999 (1. taksit)	1.000.000.000.- TL. * %138 =	1.380.000.000
- Haziran/1999 (2. taksit)	1.000.000.000.- TL. * %102 =	1.020.000.000
- Eylül/1999 (3. taksit)	1.000.000.000.- TL. * % 66 =	660.000.000
	gecikme faizi	3.060.000.000

toplam 3.060.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, üst yargı mercii kararıyla onanan vergi ile birlikte yeniden tanzim edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenecektir. Aynı şekilde cezalarında bu süre içinde ödeneceği ise tabiidir.

4- Vergi Mahkemesinde açılan davanın, vergi dairesi aleyhine karara bağlanması ve ihtilafın bir üst yargı organında sürdürülmesi

Mükelleflerce, vergi mahkemesinde açılmış olan dava vergi dairesi aleyhine sonuçlanması durumunda, ihtilafın idarece bir üst yargı organında sürdürülerek (Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay) vergi mahkemesi kararının bozulması ve tarhiyatın tamamen veya kısmen onanmış bulunması halinde, verginin kesinleşen miktarı üzerinden, tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin normal vade tarihinden, üst yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacaktır.

Vergi Usul Kanununun 377. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, Vergi daireleri Maliye Bakanlığının (İl Özel İdareleriyle Belediyeler valilerin) onayını almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay da temyiz davası açamazlar. Aynı maddenin 5. fıkrasına göre ise, Maliye Bakanlığı tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir. Bu hükmün verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı, Danıştay nezdinde doğrudan doğruya idari dava açmaya izin verme konusunda defterdarlıklar ile vergi dairesi başkanlıklarına muhtelif tarihlerde yetki devri yapmıştır. En son Vergi Usul Kanunu 258 no'lu Genel Tebliği ile gerek defterdarlıklar ve gerekse vergi dairesi başkanlıkları; vergi, resim, harç asılları ile bunlara ilişkin vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zamları toplamı 15 milyar liraya kadar olan vergi mahkemesi kararları için Bakanlıktan izin almaksızın Danıştay nezdinde doğrudan temyiz yoluna gidebilmektedirler.

5- Vergi Usul Kanununun 376. madde hükmünün talep edilmesi

Vergi Usul Kanununun 376. madde hükmü;

"İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır."

Şeklinde. Yapılan tarhiyat için bu madde hükmünün talep edilmesi halinde gecikme faizi, tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemin normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk (kesinleşme) tarihine kadar hesaplanacaktır.

1. taksit (mart/1999)		2. taksit (haziran/1999)		3. taksit (eylül/1999)	
1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.-	Oran %
Nisan	12	Temmuz	12		
Mayıs	12	Ağustos (ay kesri)			
Haziran	12	toplam	12		
Temmuz	12				
Ağustos (ay kesri)					
toplam	48				

Mükellef tarafından VUK 376. madde hükmünün talep edilmesi demek, tarh edilen vergi aslının dava konusu yapılmaksızın aynen kabul edildiği anlamına gelmektedir. Söz konusu madde hükmünün tatbikinde indirim sadece cezada yapılmakta olup, vergide indirim bahis konusu değildir. Bu nedenle, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçtikten sonra yapılan tarhiyat kesinleşmiş olmaktadır.

Örneğimizde mükellef (A), yapılan tarhiyat için, 16.8.1999 tarihinde Vergi Usul Kanununun 376. madde hükmünün uygulanmasını talep etmiştir. Bu durumda tahakkuk ve ödeme safhası aşağıdaki gibi olmaktadır :

İhbarnamenin tebliğ tarihi	20.7.1999
376. madde hükmü talebi	16.8.1999
Tahakkuk (kesinleşme) tarihi	20.8.1999
Ödeme (vade)	20.9.1999

Buna göre gecikme faizi şöyle hesaplanacaktır.

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada 1. taksit (mart/1999) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %48; 2. taksit (haziran/1999) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %12 olarak hesaplanmıştır. Öte yandan 3. taksit (Eylül / 1999) 1.000.000.000.- TL. için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Zira, tahakkuk tarihi (20.8.1999) itibari ile normal vadesi geçmemiştir. Mükellef, 3. taksiti normal vadesinde gecikme faizsiz ödeyebilir. Neticede yapılan tarhiyatla ilgili olarak hesaplanan gecikme faizi;

- Mart/1999 (1. taksit)	1.000.000.000.- TL. * % 48 = 480.000.000.-
- Haziran/1999 (2. taksit)	1.000.000.000.- TL. * %12 = 120.000.000.-
- Eylül/1999 (3. taksit)	1.000.000.000.- TL. * % -- = -----
toplam	600.000.000.-

600.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, vergi ile birlikte tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenecektir. Aynı şekilde cezaların da aynı süre içinde ödeneceği ise tabiidir.

6- Süresi içinde uzlaşma talep edilmesi :

a- Tarhiyat sonrası uzlaşma;

Genel bilgi

- Mükellefler, adlarına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile 344. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda yapılacak tarhiyatta, vergi ziyasına sebebiyetin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yanılmadan kaynaklandığını veya Vergi Usul Kanununun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunu ileri sürerek, idareden vergi/ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talep edebilir.

- Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekil vasıtasıyla (tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir.

- Uzlaşma talebi ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.

- Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda, aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazı ile bildirirse bu halde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

- Uzlaşma tutanakları kesin olup, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz, hiçbir merciye şikayette bulunulamaz.

- Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair tanzim edilen ve kendisine tebliğ edilen tutanağın tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler çerçevesinde

ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu halde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir.

- Mükellefler, cezada indirim (VUK madde 376) veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanabilirler. Şayet mükellef uzlaşma talebinde bulunmuş ise, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Vergi Usul Kanununun 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir.

- Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar, uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin tanzim olunan ve tebliğ edilen uzlaşma tutanağı vergi ve cezaları, ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde; uzlaşma vaki olmadığı takdirde VUK 112 ve 368. maddeleri ile 2577 sayılı İ.Y.U.K. 27. maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ödenir.

- Maliye Bakanlığı, uzlaşma ile ilgili usul ve esasları 3.2.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "uzlaşma yönetmeliğinde" belirlemiştir. Ayrıca, V.U.K.'un uzlaşma hükümlerinde 4444 sayılı kanunla yapılan değişikliklere yönelik 1999/6 seri numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi yayımlamıştır. Öte yandan, bu değişiklikler ile ilgili olarak "uzlaşma yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmelik" 24 Ağustos 1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

aa- Uzlaşmanın vaki olması

Süresi içinde uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşmanın vaki olması durumunda gecikme faizi, tarhiyatın normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar hesaplanır. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz.

Örneğimizde mükellef (A), 19.8.1999 tarihinde uzlaşma talep etmiştir. Bu talep idarece kabul edilerek kendisine 6.9.1999 tarihi uzlaşma günü olarak verilmiştir. Mükellef, 6.9.1999 tarihinde yapılan uzlaşma komisyonu toplantısına katılarak, aynı gün uzlaşma tutanağını imzalamıştır. Yapılan uzlaşma sonucuna göre, vergi tutarı 3.000.000.000.- TL.'den 2.100.000.000.- TL.'ye indirilmiş olup, kesilen cezada indirilen vergi ile orantılı olarak kaldırılmıştır. Bu durumda tahakkuk ve ödeme safhası aşağıdaki gibi olacaktır :

İhbarnamenin tebliğ
tarihi
Uzlaşma talebi
Uzlaşma tutanak tarihi
(kesinleşme)
Ödeme (vadesi)

21.7.1999
19.8.1999
6.9.1999
6.10.1999

Buna göre gecikme faizi şöyle hesaplanacaktır;

1. taksit (mart/1999)		2. taksit (haziran/1999)		3. taksit (eylül/1999)	
700.000.000.- TL.	Oran %	700.000.000.- TL.	Oran %	700.000.000.-	Oran %
Nisan	12	Temmuz	12		
Mayıs	12	Ağustos (ay kesri)	12		
Haziran	12	Eylül (6.9.1999) ay kesri	---		
Temmuz	12	toplam	24		
Ağustos	12				
toplam	60				

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, 1. taksit (mart/1999) 700.000.000.- TL. için faiz oranı %60, 2. taksit (Haziran/1999) 700.000.000.- TL. için faiz oranı %24 olarak hesaplanmıştır. Öte yandan 3. taksit için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Buna göre gecikme faizi;

1. taksit (Mart/1999)	700.000.000.- TL x % 60	=	420.000.000.-
2. taksit (Haziran/1999)	700.000.000.- TL x % 24	=	168.000.000.-
3. taksit (Eylül/1999)	700.000.000.- TL x --	-----	
	toplam		588.000.000.-

toplam 588.000.000 TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, vergi ve ceza ile birlikte uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenecektir. (V.U.K. Ek madde 8/1)

bb- uzlaşmanın vaki olmaması

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi ya da komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellefler, uzlaşmanın vaki olmadığını dair düzenlenen ve kendilerine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Örneğimizde mükellef (A), 6.9.1999 tarihinde uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemiştir. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen tutanak ise mükellefe 13.9.1999 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu durumda tahakkuk eden ve ödeme safhaları aşağıdaki gibi olacaktır.

İhbarnamenin tebliğ tarihi	21.7.1999
Uzlaşma talebi	19.8.1999
Uzlaşma davet tarihi	6.9.1999
Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihi	13.9.1999
	(15 gün (VUK ek madde 7))
Dava açma süresinin sonu	28.9.1999
Ödeme (vadesi)	28.10.1999

Buna göre gecikme faizi şöyle hesaplanacaktır;

1. taksit (mart/1999)		2. taksit (haziran/1999)		3. taksit (eylül/1999)	
1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.-	Oran %
Nisan	12	Temmuz	12	-----	-----
) 5 ay		Ağustos	12		
Ağustos	12	Eylül (28.9.1999 ay kesri)			
Eylül (28.9.1999 ay kesri)		toplam	24		
toplam	60				

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, 1. taksit (mart/1999) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %60; 2. taksit (Haziran/1999) 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %24; olarak hesaplanmıştır. Öte yandan 3. taksit için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Buna göre gecikme faizi;

1. taksit (mart/1999)	1.000.000.000.- TL x %60 =	600.000.000.-
2. taksit (haziran/1999)	1.000.000.000.- TL x %24 =	240.000.000.-
3. taksit (eylül/1999)	1.000.000.000.- TL x —	-----
	Toplam	840.000.000.-

840.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, vergi ve ceza ile birlikte dava açma süresinin sonundan itibaren 1 ay içinde ödenecektir.

cc- Uzlaşmanın vaki olmamasını müteakip dava açılması :

Bir üst bölümde belirtildiği üzere, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda mükellef veya ceza muhatabı tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler çerçevesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu halde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar (VUK ek madde 7).

Bu durumda gecikme faizi, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının idareye tebliğ tarihine kadar hesaplanır. (VUK madde 112/3-b)

Örneğimizde mükellef (A), 6.9.1999 tarihindeki uzlaşma komisyonu davetine icabet etmiştir. Ancak, uzlaşma vaki olmamıştır. Aynı gün uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanak mükellefe tebliğ edilmiştir. Mükellef 15.9.1999 tarihinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açmıştır. İlgili vergi mahkemesinin kararına göre yeniden düzenlenen ihbarname 28.12.1999 tarihinde tebliğ edilmiştir. Buna göre, tahakkuk ve ödeme safhaları aşağıdaki gibi olmaktadır.

1. ihbarnamenin tebliğ tarihi	21.7.1999
Uzlaşma talebi	19.8.1999
Uzlaşma komisyonu davet tarihi	6.9.1999
Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın tebliğ tarihi	6.9.1999
Dava açma tarihi	15.9.1999
Vergi mahkemesi kararının idareye tebliği	13.12.1999
2. ihbarnamenin tebliğ tarihi	28.12.1999
Ödeme (vadesi)	28.1.2000

Gecikme faizi ise şöyle hesaplanacaktır;

1. taksit (mart/1999)		2. taksit (haziran/1999)		3. taksit (eylül/1999)	
1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.- TL.	Oran %	1.000.000.000.-	Oran %
Nisan	12	Temmuz	12	Ekim	1
) 8 ay		) 5 ay		) 2 ay	
Kasım	12	Kasım	12	Kasım	12
Toplam	96	Toplam	60	Toplam	24

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, 1. taksit olan 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı % 96; 2. taksit olan 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %60; 3. taksit olan 1.000.000.000.- TL. için faiz oranı %24 olarak hesaplanmıştır. Buna göre gecikme faizi;

1. taksit (mart/1999)	1.000.000.000.- TL. %96	=	960.000.000.-
2. taksit (haziran/1999)	1.000.000.000.- TL. %60	=	600.000.000.-
3. taksit (eylül/1999)	1.000.000.000.- TL. %24	=	240.000.000.-
Toplam			1.800.000.000.-

1.800.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizi, vergi ve ceza ile birlikte vergi mahkemesi kararının idareye tebliğini müteakip, ilgili vergi dairesi tarafından düzenlenen 2. ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenecektir.

b- Tarhiyat öncesi uzlaşma

Genel bilgi;

- Mükellefler, Vergi Usul Kanununun ek 11. maddesi uyarınca vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil; 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma talep edebilirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman yapılabilir. Ancak, harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan inceleme sırasında, inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

- Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Ayrıca, muhatabın uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanmamış sayılır.

- Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi yada uzlaşmaya varılamaması halinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler.

- Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen yada uzlaşılabilen matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu, ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca, uzlaşma talep edilmesine karşın uzlaşılabilen matrah farkları için uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Söz konusu tutanaklar ile inceleme raporunun ilgili vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçeyle vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır.

- Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Öte yandan, üzerinde uzlaşılan ceza için VUK'nun 376. madde hükmünün uygulanması istenemez.

- Vergi Usul Kanununun ek 11. maddesine, 3505 sayılı kanunun 10. maddesiyle eklenen hüküm gereğince, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanacaktır. Gecikme faizinin hesaplanması ise, VUK'nun 112. maddesine göre yapılacaktır. Anılan madde hükmüne göre, uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu dönemde ilişkin normal vade tarihinden itibaren, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

- Uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmiş ise kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

- Maliye Bakanlığı tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları 3.2.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"nde belirtmiştir. Ayrıca, VUK'un uzlaşma hükümlerinde 4444 sayılı kanunla yapılan değişikliklere yönelik 1999/6 seri numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi yayımlamıştır. Öte yandan bu değişikliklerle ilgili olarak "Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmelik" 24 Ağustos 1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Örneğimizde, mükellef (A) hakkında yapılan inceleme sırasında "tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde" bulunmuştur. Kendisine uzlaşma günü olarak 9.6.1999 tarihi bildirilmiştir. Mükellef 9.6.1999 tarihinde uzlaşma komisyonu toplantısına katılarak, aynı tarihte uzlaşma tutanağını imzalamıştır. Yapılan uzlaşma sonucuna göre, vergi inceleme raporunda tarh edilmesi istenen 3.000.000.000.- TL. vergi 1.500.000.000.- TL'ye indirilmiş olup, kesilmesi istenen cezada indirilen vergi ile orantılı olarak kaldırılmıştır. Bu durumda tahakkuk ve ödeme safhaları şöyle olacaktır;

Uzlaşma tutanak tarihi (tahakkuk)

9.6.1999

Ödeme (vadesi)

9.7.1999

Gecikme faizinin hesaplanması ise aşağıdaki gibi olacaktır;

<u>1. taksit (mart/1999)</u>		<u>2. taksit (haziran/1999)</u>		<u>3. taksit (eylül/1999)</u>	
<u>500.000.000.- TL.</u>	<u>Oran %</u>	<u>500.000.000.- TL.</u>	<u>Oran %</u>	<u>500.000.000.-</u>	<u>Oran %</u>
Nisan	12	----	----	----	----
Mayıs	12				
Haziran (9.6.1999) ay kesri					
Toplam	24				

Ay kesri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, 1. taksit olan 500.000.000.- TL. için faiz oranı %24 olarak hesaplanmıştır. Öte yandan, 2 ve 3. taksit için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Buna göre gecikme faizi;

1. taksit (mart/1999)	500.000.000.- TL. %24	=	120.000.000.-
2. taksit (haziran/1999)	500.000.000.- TL. ----	=	----
3. taksit (eylül/1999)	500.000.000.- TL. ----	=	----
Toplam			120.000.000.-

120.000.000.- TL. olmaktadır. Gecikme faizi, 1 ve 2. taksit vergi ile birlikte uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir. Bu süre içinde uzlaşılan cezalarda ödenecektir. Diğer taraftan 3. taksit olan 500.000.000.- TL. ise, normal vadesinde ödenecektir.

7- VUK'un 368. maddesinin 4444 sayılı kanunla kaldırılan son fıkrası

Vergi Usul Kanununun (4444 sayılı kanunla kaldırılmadan önceki) 368. maddesine 4369 sayılı kanunun 16. maddesiyle eklenen ve 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan fıkra hükmüne göre, dava konusu yapılan vergi ziyayı cezasına, dava açma süresinin sonundan yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 112. maddede belirtilen usul ve oranda gecikme faizi hesaplanacak ve cezanın ödeme süresi içinde ödenecektir. Ancak, söz konusu fıkra hükmü yürürlüğe girmeden 4444 sayılı Kanunun 14/B-2. maddesiyle 14.8.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

8- Vergi ziyai cezasının hesaplanmasında gecikme faizi :

Genel Bilgi :

Vergi Usul Kanununun 341. maddesi hükmüne göre, vergi ziyai mükellefin veya sorumlusunun verilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi, şeklinde tanımlanmıştır.

Öteyandan, V.U.K.'nın 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle bölüm başlığı ile birlikte değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344. maddesinin ilk fıkrasına göre; mükellef veya sorumlular tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi, vergi ziyai suçu olarak belirtilmiştir. Aynı maddenin 2. fıkra hükmüne göre, vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai suçu uygulanacaktır.

a) Vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, V.U.K.'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunacaktır (V.U.K.'un 344. maddesinin 2. fıkrası) Ancak, cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenmesindeki gecikme, kesilecek vergi ziyai cezasının miktar itibarıyla artmasına ve mükelleflerin mağduriyetine neden olacağından, takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu üzerine kesilecek vergi ziyai cezalarının hesaplanmasında, takdir komisyonu kararının veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınacaktır. (V.U.K. 280 sıra numaralı Genel Tebliği)

Örnek 1 : Ticaretle uğraşan gerçek usulde gelir vergisi mükellefi (B) nin 1999 takvim yılı defter ve vesikalarının incelenmesinde neticesinde 3.750.000.000.- TL. vergi ziyasına sebebiyet verdiği tespit edilmiştir. Tanzim edilen vergi inceleme raporu 13.11.2000 tarihinde ilgili vergi dairesine intikal ettirilmiştir. Buna göre vergi ziyai cezasının hesaplanması şöyle olacaktır.

- Öncelikle ziyaa uğratılan verginin kendi kanunun da belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar süre için, V.U.K.'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi üzerinden gecikme faizinin (*) hesaplanması gerekmektedir. Örneğimizde ziyaa uğratılan gelir vergisini mükellef zamanında beyan etmiş olsaydı 1.250.000.000.- TL. sını Mart/2000 (1. taksit) ayı içinde; 1.250.000.000.- TL. sını Haziran/2000 (2. taksit) ayı içinde; 1.250.000.000.- TL.sını Eylül/2000 (3. taksit) ayı içinde, yani normal vade tarihlerinde ödemesi gerekliyordu. Bu normal vade tarihleri dikkate alınarak, cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar gecikme faizi şöyle hesaplanacaktır.

1. taksit (mart/2000)		2. taksit (haziran/2000)		3. taksit (eylül/2000)	
1.250.000.000.- TL.	Oran %	1.250.000.000.- TL.	Oran %	1.250.000.000.-	Oran %
Nisan	6	Temmuz	6	Ekim	6
)7 ay		)4 ay		Kasım (13.11.2000)	ay kesri
Ekim	6	Ekim	6		
Kasım (13.11.2000)	ay kesri	Kasım (13.11.2000)	ay kesri		
toplam	42	toplam	24	toplam	6

Ay kesirleri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada; 1. taksit 1.250.000.000.- TL. için faiz oranı %42, 2. taksit 1.250.000.000.- TL. için faiz oranı % 24, 3. taksit 1.250.000.000.- TL. için %6 olarak tespit edilmiştir. Buna göre hesaplanan gecikme faizi;

1. taksit (2000/1999)	1.250.000.000.- TL. %42	=	525.000.000.-
2. taksit (haziran/2000)	1.250.000.000.- TL. %24	=	300.000.000.-
3. taksit (eylül/2000)	1.250.000.000.- TL. %6	=	75.000.000.-
	Toplam		900.000.000.-

(*) Gecikme faizinin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, Vergi Usul Kanununun 112. maddesine göre tahakkuku geciktirmekten dolayı hesaplanan gecikme faizinin, dava konusu yapılmayan vergilere tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerde ödeme yapılmamış kısmına tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; yine uzlaşılan vergilerde uzlaşılan vergi tutarına tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar, hesaplandığının bilinmesidir. Öte yandan, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında dikkate alınacak olan gecikme faizi, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden, ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar hesaplanacaktır. Bu hesaplama da ay kesirleri yine dikkate alınmayacaktır.

- Vergi ziyai cezasının hesaplanmasında bu kez gecikme faizinin yarısını ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenmesi gerekmektedir.

Ziyaa uğratılan vergi	3.750.000.000
Hesaplanan gecikme faizinin yarısı	(+) 450.000.000
(900.000.000.-/2=450.000.000.- TL.)	
Vergi ziyai cezası	4.200.000.000

Görülebileceği üzere vergi ziyai cezası 4.200.000.000.- TL. olarak hesaplanmıştır. Örneğimizde tanzim edilen vergi/ceza ihbarnamesi 28.11.2000 tarihinde tebliğ edilmiştir. Buna göre mükellefin ödemesi gereken vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi şöyle olmaktadır.

Vergi	3.750.000.000
Vergi ziyayı cezası	4.200.000.000
Gecikme faizi	1.125.000.000(*)

(*) Vergi Usul Kanunu 112. maddesine göre tahakkuk tarihi (28.12.2000) dikkate alınarak gecikme faizi hesaplanmıştır.

Neticede mükellef (A), ziyaa uğrattığı vergiyi, kesilen vergi ziyayı cezasını ve hesaplanan gecikme faizini, ayrıca (örnekte gösterilmeyen) hesaplanan fon payı ve buna ilişkin cezayı tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde (11.1.2001 tarihine kadar) ödemesi gerekmektedir.

- Şayet örneğimizde vergi ziyasına VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle (kaçakçılık suçları) sebebiyet verilseydi, vergi ziyayı cezası VUK'nun 344. maddesinin 3. fıkrasına göre 3 kat olarak kesilecekti. Yani kesilecek olan ceza;

$$-4.200.000.000.- \times 3 = 12.600.000.000.- \text{TL.}$$

olmaktadır. Aynı fıkra hükmüne göre, 359. madde de yazılı fiillere iştirak edenlere bu ceza 1 kat olarak uygulanacaktır.

b) Örnek 2: Ticaretle uğraşan mükellef C, 1999 takvim yılı Gelir Vergisi Beyannamesini Mart/2000 ayında vermiş olup, 10.000.000.000 TL. Ticari Kazanç beyan etmiştir. Mükellefin Gelir Vergisi Beyanı aşağıdaki gibidir;

Vergiye tabi kazanç (matrah)	10.000.000.000
Hesaplanan vergi	2.650.000.000
Fon Payı matrahı	2.650.000.000
Hesaplanan fon payı (%10)	265.000.000

Mükellef C hakkında daha sonra yapılan inceleme neticesinde, 6.000.000.000.- TL. matrah farkı tespit edilmiştir. Bu duruma göre, ziyaa uğratılan vergi ve fon payı şöyledir;

	ESKİ	YENİ	FARK
Matrah	10.000.000.000.-	16.000.000.000.-	6.000.000.000.-
Hesaplanan vergi	2.650.000.000.-	4.750.000.000.-	2.100.000.000.-
Fon payı matrahı	2.650.000.000.-	4.750.000.000.-	2.100.000.000.-
Hesaplanan fon payı	265.000.000	475.000.000.-	210.000.000.-

Mükellef, hakkında yapılan inceleme sırasında "Tarhiyat öncesi uzlaşma" talebinde bulunmuştur. Kendisine uzlaşma günü olarak 15.8.2000 tarihi bildirilmiştir. Buna göre uzlaşmaya konu vergi ziyayı cezasının bilinmesi gerekmektedir. Daha önce belirtildiği gibi, V.U.K.'nın 344. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi ziyayı cezası, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal

vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK.'nın 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi ile tespit edilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasında ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi söz konusu olmadığından, uzlaşmaya konu vergi ziyai cezası; normal vade tarihinden uzlaşma gününe kadar hesaplanan gecikme faizinin yarısı ziyaa uğratılan vergi tutarına ilave edilmek suretiyle tespit edilecektir. Öte yandan, uzlaşma gününün raporun tanzimi sırasında belirlenmemiş olması nedeniyle cezanın inceleme elemanınca hesaplanmasının mümkün olmadığı veya verilen uzlaşma gününün çeşitli sebeplerle değiştirilmesi gerektiği durumlarda vergi ziyai cezası uzlaşma gününün çeşitli sebeplerle değiştirilmesi gerektiği durumlarda vergi ziyai cezası uzlaşma komisyonu sekreteryası tarafından hesaplanacak ve ilgiliye bildirilecektir. (V.U.K. 280 sıra numaralı Genel Tebliğ) Buna göre uzlaşmaya konu vergi ziyai cezası şöyle olacaktır.

1. taksit (mart/2000)		2. taksit (haziran/2000)		3. taksit (eylül/2000)	
700.000.000.- TL.	Oran %	700.000.000.- TL.	Oran %	700.000.000.-	Oran %
Nisan	6	Temmuz	6	-----	---
Mayıs	6	Ağustos (15.8.2000)	ay kesri		
Haziran	6				
Temmuz	6				
Ağustos (15.8.2000)	ay kesri				
Toplam	24	toplam	6		

Ay kesirleri dikkate alınmadan yapılan hesaplamada; 1. taksit için faiz oranı %24, 2. taksit için faiz oranı %6 olarak hesaplanmıştır. Öte yandan uzlaşma günü itibariyle (15.8.2000) 3. taksitin ödeme zamanı (normal vadesi) geçmemiştir. Bu durumda gecikme faizi;

1. taksit (Mart/1999)	700.000.000.- TL. %24	=	168.000.000.-
2. taksit (haziran/2000)	700.000.000.- TL. %6	=	42.000.000.-
3. taksit (eylül/2000)	700.000.000.- TL. %---	=	-----
	Toplam		210.000.000.-

toplam 210.000.000.- TL. olmaktadır. Hesaplanan gecikme faizinin yarısını ziyaa uğratılan verginin bir katına ilavesi ile vergi ziyai cezası;

Ziyaa uğratılan verginin bir katı	2.100.000.000
Hesaplanan gecikme faizinin yarısı	(+)105.000.000
(210.000.000.- /2=)	
Vergi ziyai cezası	2.205.000.000

olmaktadır. Diğer taraftan, aynı şekilde "fark fon payı" için hesaplanacak vergi ziyai cezası içinde uzlaşma günü dikkate alınarak gecikme faizinin hesap edilmesi ve yarısının fark fon payına ilave edilmesi gerekmektedir. Buna göre hesap edilecek gecikme faizi şöyle olacaktır.

1. taksit	70.000.000.- TL. %24	=	16.800.000.-
2. taksit	70.000.000.- TL. %6	=	4.200.000.-
3. taksit	70.000.000.- TL. %---	=	-----
	Toplam		21.000.000.-

Hesaplanan gecikme faizinin yarısını fark fon payına ilave ettiğimizde vergi ziyai cezası;

Fark Fon Payı	210.000.000
Gecikme faizinin yarısı (21.000.000/2=)	10.500.000
Vergi ziyai cezası	220.500.000

olmaktadır. Neticede, uzlaşmaya konu vergi ve cezalar şöyle olacaktır;

Vergi	2.100.000.000
Vergi ziyai cezası(1)	2.205.000.000
Fon payı	210.000.000
Vergi ziyai cezası(2)	220.500.000

Uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

C- SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3 numaralı bendine göre ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak, tahakkukunu geciktirmekten dolayı uygulanmakta olan gecikme faizinin hesaplanmasının bilinmesi; Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı kanun ile değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 344. maddesi uyarınca vergi ziyai suçu işleyenlere, kesilecek vergi ziyai cezası hesabında gecikme faizinin yer alması ve hesaplanan vergi ziyai cezalarının 4444 sayılı kanun ile uzlaşma konusu yapılabilmesi nedeniyle daha da önemli hale gelmiştir.