

VERGİ HUKUKUNDA GECİKME ZAMMI VE GECİKME FAİZİ

Ekrem SAATÇİ (*)

I - GİRİŞ

Türk kamu hukukunda ekonomik olarak aynı anlamı ifade etmekle birlikte, vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için iki farklı düzenleme mevcuttur. Bu kapsamda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunla düzenlenen gecikme zammı kavramı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 112. maddesinde yer bulan gecikme faizi kavramının açıklanması çalışmamızın konusunu teşkil etmektedir.

2- Gecikme Zammı:

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağının, ödenmesinde gecikilen süre için hesap edilecek gecikme zammı müessesesi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 51, 52 ve 53. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kanunun 5035 sayılı Kanunun 4. maddesi ile değişik 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli 51. maddesi hükmüne göre; kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için gecikme zammı uygulanacaktır.

6183 sayılı Kanunun 51. maddesi hükmünde gecikme zammı oranı % 4 olarak tespit edilmiş, maddenin 2. fıkrasında bu oranda hesap edilecek gecikme zammının bir milyon liradan az olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan kamu alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde gecikme zammı uygulanacaktır.

6183 sayılı Kanunun 51. maddesi 4. fıkrasında, gecikme zammı oranlarını tespit etmede Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Son beş yıla ait gecikme zammı oranları yürürlük tarihleri itibariyle aşağıda çıkarılmıştır.

21.01.2000 – 01.12.2000 tarihleri arasında =	% 6
02.12.2000 – 28.03.2001 tarihleri arasında =	% 5
29.03.2001 – 30.01.2002 tarihleri arasında =	% 10
31.01.2002 – 11.11.2003 tarihleri arasında =	% 7
12.11.2003 – 01.03.2005 tarihleri arasında =	% 4
02.03.2005 – 20.04.2006 tarihleri arasında =	% 3
21.04.2006 tarihinden itibaren	% 2,5

2.1- Gecikme Zammının Tatbik Müddeti:

Gecikme zammı uygulamasında tatbik müddetinin başlangıcı, vade tarihi olacaktır. Gecikme zammı hesaplanabilmesi için kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olması gerekir. Gecikme zammının hesaplanmasına vadenin dolduğu günü izleyen günden itibaren başlanılacaktır.

Gecikme zammı hesaplanmasına kamu alacağının tahsil edildiği/ödendiği tarihe kadar devam edilecektir. Tahsil edilme / ödeme günü de hesaplama dahil edilecektir. 6183 sayılı Kanunun 52. maddesi hükmüne göre aşağıdaki durumlarda da tatbik müddeti sona erecektir.

- Kamu alacağı 6183 sayılı Kanunun 48. maddesi gereğince tecil edildiğinde, gecikme zammı tatbik müddeti sona erer. Yani tecil durumunda, gecikme zammı tecil tarihine kadar hesap edilecektir.

- Kamu borçlusunun mahkemece iflasına karar verilmesi (iflasın açılması) ile gecikme zammı tatbik müddeti sona erecektir.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

-6183 sayılı Kanunun 75. maddesi hükmüne göre kamu borçlusunun aciz halinin tespiti halinde, tespit tarihinde de gecikme zammı tatbik müddeti son bulacaktır.

2.2-Gecikme Zammı Uygulama Müddetini

Durduran Haller

Gecikme zammı ceza mahiyetinde olan bir kamu alacağı mahiyetinde olmadığından dolayı, borçlunu ölümü ile düşmemektedir. Bu nedenle; mirasçılar nezdinde yapılacak takibatta da murisin borcu için gecikme zammı uygulanacaktır. Ancak, mirasın kabulü ile ilgili bekleme süresi içerisinde, mirasçıların mirası reddedip etmeyecekleri tam olarak bilinemediğinden bu süre zarfında gecikme zammı uygulanmayacaktır.

Gerek vergi idaresi uygulamaları gerekse Danıştay içtihatlarına göre; 213 Sayılı V.U.K.'nın 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin vukuu halinde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen mücbir sebepler kalkıncaya kadar gecikme zammı uygulanmayacaktır.

2.3- Gecikme Zammının Hesaplanması:

6183 sayılı Kanunun 51. maddesi hükmüne göre; kamu alacağının vadesinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren kanunda belirtilen oranda her ay için ayrı ayrı gecikme zammı hesap edilecek, ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı ise günlük olarak hesap edilecektir. Gecikme zammının nasıl hesap edileceğine ilişkin açıklamalara 381, 430 ve 434 seri nolu Tahsilat İç Genelgelerinde yer verilmiştir.

Vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına vade tarihinden, ödendiği / tahsil edildiği tarihe kadar geçecek süre için uygulanacak gecikme zammı; tam aylar için "aylık esasa göre", ay kesirleri için ise "günlük esasa göre" gecikme zammı hesaplanacaktır. Bu hesaplamalarda ödeme tarihinin süreye dahil edilmesi, vade tarihinin ise süreye dahil edilmemesi gerekmektedir.

Aylık Esasa Göre Gecikme Zammı;

Tam aylar için gecikme zammı aşağıdaki formüle göre hesap edilecektir.

Aylık Gecikme Zammı Tutarı= Gecikme Zammı Uygulanacak Tutar X Gecikme Zammı Oranı X Ay Sayısı

Gecikme zammının hesaplanacağı bir aylık süre içerisindeki bir tarihte oran değişikliği yapılırsa, bu bir aylık sürenin tamamına eski oran tatbik edilecektir.

Günlük Esasa Göre Gecikme Zammı;

Ay kesirleri için gecikme zammı hesabı, 5035 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 02.01.2004 tarihinden itibaren günlük esasa göre yapılacaktır. Günlük esasa göre gecikme zammı hesap edilecek süre içerisinde, oran değişikliği yapılırsa; Bakanlar Kurulu kararının yürürlüğe girdiği gün dahil daha sonraki günler için yeni oran, yürürlük tarihinden önceki günler için eski oran tatbik edilecektir.

Günlük esasa göre gecikme zammı oranının belirlenmesinde; 1 ay 30 gün olarak dikkate alınacak, günlük gecikme zammı (geçerli aylık oran / 30 / 100 formülü yardımı ile bulunacaktır. Bulunan katsayının virgülden sonraki ilk 6 hanesi hesaplarda kullanılacaktır. Katsayının 7. veya devam eden hanelerinde herhangi bir sayı bulunması halinde 6. hane bir üst sayıya tamamlanacak, aksi halde değiştirilmeyecektir.

Günlük esasa göre gecikme zammı hesaplamasında kullanılacak katsayı (günlük gecikme zammı oranı) bulunduktan sonra,

Günlük Gecikme Zammı Tutarı = Gecikme Zammı Uygulanacak Tutar X Günlük Gecikme Zammı Oranı X Ay Sayısı

formülü ile hesap edilecektir.

Yukarıda açıklamalar doğrultusunda gecikme zammının hesaplanmasına yönelik aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

Örnek : Sinop Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden (X. Ltd.Şti), 26.01.2006 vadeli 1.600.-YTL katma değer vergisi borcunu 05.06.2006 tarihinde gecikme zammı ile birlikte ödemiştir. (Uygulanmakta olan aylık gecikme zammı oranı 20.04.2006 tarihinde % 3'den % 2,5'e düşmüştür)

Mükellefin vergi aslı ile ödemesi gereken gecikme zammı;

- 27.01.2006-26.02.2006 tarihleri arasındaki bir aylık süre için % 3 (aylık esasa göre, eski oran)
- 27.02.2006-26.03.2006 tarihleri arasındaki bir aylık süre için % 3 (aylık esasa göre, eski oran)
- 27.03.2006-26.04.2006 tarihleri arasındaki bir aylık süre için % 3 (aylık esasa göre, eski oran)
- 27.04.2006-26.05.2006 tarihleri arasındaki bir aylık süre için % 2,5 (aylık esasa göre, yeni oran)

-27.05.2006-05.06.2006 tarihleri arasındaki 10 günlük süre için % 2,5 (günlük esasa göre, yeni oran) uygulanmak suretiyle hesap edilecektir.

Borcun 4 aylık tam süresi için gecikme zammı= $1.600 \times \% (3+3+3+2,5) = 184.-YTL$

Borcun 27.05.2006-05.06.2006 tarihleri arasına isabet eden 10 günlük süre için hesaplanan gecikme zammı tutarı ise;

Günlük gecikme zammı oranı = $2,5 / 30 / 100 = 0,000834$

Günlük gecikme zammı = $1.600 \times 0,000834 \times 10 = 13,34.-YTL$

Bu durumda mükelleften, 06.05.2005 tarihinde 1.600.-YTL vergi aslı ile birlikte (184 + 13,34=) 197,34.-YTL gecikme zammının tahsil edilecektir.

3- Gecikme Faizi:

Gecikme faizi uygulaması V.U.K.'nun 112. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde, dava konusu yapılsın yapılmasın, vadesi tamamen yada kısmen geçmiş olan ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için, verginin tahakkukundaki gecikme dolayısıyla vadesinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan kaybı telafi etmek amacıyla gecikme faizi hesaplanması öngörülmüştür. Gecikme zammı, 6183 sayılı Kanun kapsamına giren tüm kamu alacakları için düzenlenen bir müessese iken, gecikme faizi uygulaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç vb. kamu alacakları için, bu alacakların mahiyetleri gereği getirilmiş bir düzenlemedir.

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmakla birlikte (V.U.K. mad.19), tarh ve tahakkuk işlemleri ile birlikte kamu için kesinleşmiş bir alacak halini almaktadır. Yani, tarhiyat işlemi ile birlikte vergi alacağı şeklen ortaya çıkmakta, ancak, daha önce vergiyi doğuran olayla birlikte hukuken varlık bulmaktadır. Vergiyi doğuran olayın sonradan tespiti ve tarhiyat işleminin gecikmeli olarak yapılması, vergiyi doğuran olayın ilgili olduğu vergilendirme dönemi ile irtibatlandırılmasını engellemeyecektir. Ancak; tarhiyat işleminin gecikmeli olarak yapılmasına bağlı olarak vergi alacağının tahakkuk ettirildiği anda, normal vade tarihlerinin geçmiş olması vergi alacağı yönünden özel ödeme zamanlarını gündeme getirmektedir. Bu

nedenle; V.U.K.'nun 112. maddesinde özel ödeme zamanları ile tahakkuktaki gecikmeye bağlı olarak kamu alacağının tahsilinin de gecikmesi nedeni ile, ortaya çıkan zararı telafi etmek amacı ile gecikme faizi müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu durumda; verginin vadesinde ödenmemesi dolayısıyla ortaya çıkan kaybı telafi etmek amacıyla vade tarihinden itibaren gecikme zammı hesaplanırken, vadesi tamamen yada kısmen geçmiş ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda, verginin ödenmesindeki gecikme nedeniyle, verginin kendi özel kanunundaki normal vade tarihinden, vergi alacağının kesinleştiği tarihe kadar gecikme faizi hesap edilecektir.

3.1- Gecikme Faizinin Hesaplanması

Faiz hesaplanmasında mükelleflerce tahakkuku zamanında yaptırılmayan verginin ait olduğu yılın normal vade tarihi ile tahsil edilebilir hale geldiği tarih arasında geçen sürelerde yürürlükte olan gecikme zammı oranı esas alınacaktır. Diğer bir ifade ile geçmiş olan her dönemde hangi oranda gecikme zammı uygulanmakta ise bu oranlar esas alınarak ödenmesi gereken faiz hesap edilecektir. Ayrıca gecikme zammı hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmakta iken, gecikme faizi hesabında ay kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Tarhiyat Dava Konusu Edilmemişse; V.U.K.'nun 112. maddesi 3/a bendi hükmüne göre, tarhiyatın dava konusu yapılmadan kesinleşmesi durumunda, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu normal vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesap edilecektir. Madde metninde geçen normal vade tarihi ibaresi, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyata konu olan verginin kendi vergi kanununda yazılı son ödeme tarihini, ödeme tarihi bir zaman aralığı olarak belli edilmiş ise bu zaman aralığının son gününü ifade etmekle birlikte, mücbir sebep, süre uzatımı vb. vadenin değiştirildiği durumlarda, değiştirilen ödeme tarihinin gecikme faizi hesabında dikkate alınması gerekir. Zira, uygulamanın bu yönde yapılması kanunun ruhuna ve adalet ilkesine aykırı olmayacaktır.

Tarhiyat Dava Konusu Edilmişse; V.U.K.'nun 212. maddesi 3/b bendi hükmüne göre, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı

organı kararının tebliğ tarihine kadar hesaplanacaktır. Madde metninden her ne kadar yargı organı kararının idareye mi yoksa mükellefe mi tebliğ tarihine kadar faiz hesaplanacağı çıkarılamamakla birlikte, yargı organı kararının idareye tebliğ tarihine kadar faiz hesaplamak gerekecektir. Bu şekilde bir uygulamanın amacı, idarenin tebliğde ihmalkar davranarak, mükellefler aleyhine fazladan bir faiz yükü hesaplanmasının önüne geçmek olacaktır.

Uzlaşılın Vergilerde Gecikme Faizi; Tarhiyatın uzlaşma ile kesinleşmesi halinde gecikme faizi, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesap edilecektir.

3.2- Gecikme Faizi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar

213 sayılı V.U.K.'nın 112. maddesinde, gecikme faizinin, normal vade tarihinden itibaren tahakkuk tarihine kadar bir diğer değişle kesinleşme tarihine kadar geçen süre için hesaplanacağı öngörülmüş, tahakkuk tarihinden önce yapılacak ödemeler için herhangi bir ayrı düzenlemeye yer vermemiştir. Vergi idaresi, tahakkuk tarihinden önce yapılan ödemeler için, kanunun lafzi yorumuna bakmaksızın amaçsal yorum yapmak suretiyle gecikme faizini ödeme gününe kadar hesap etmektedir.

Tarh edilen vergi için kendi kanununda ödeme zamanı taksitler halinde düzenlenmiş ise, gecikme faizi hesaplanmasında başlangıç günü, her bir taksit tutarı için ayrı ayrı, taksitlerin ödenmesi gereken süreler olacaktır.

İtirazı kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi idaresine tebliğ tarihine kadar geçen süre için,

6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacaktır. Bu halde hesap edilecek gecikme faizi uygulamasında da ay kesirleri dikkate alınmayacaktır.

5- Sonuç:

6183 sayılı kanun kapsamına giren kamu alacaklarının vadesinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanacaktır. Ancak, vadesi tamamen yada kısmen geçmiş olan ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda verginin kendi özel kanunlarındaki normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar bir başka ifade ile verginin kesinleştiği tarihe kadar gecikme faizi hesap edilmesi gerekmektedir.

Kaynakça:

- 6183 Sayılı AATUHK (28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 381 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği (07.01.1994 tarih ve 21811 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 430 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği (15.01.2004 tarih ve 25347 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 434 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği (04.03.2005 tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- 172 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği (26.02.1986 tarih ve 19031 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)
- Özbacı Yılmaz, (2004) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık.
- Tahir Erdem, Diyalog, Nisan 2005, Sayfa 183.
- Yrd. Doç .Dr. Ali Çımat - Dr. Derya Yayman, Mali Çözüm, Temm-Eyl-2005, sayfa 110