

VERGİ USUL HUKUKUNDA VERGİ HATALARININ İDARİ AŞAMADA DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN USULLER

PROCEDURE ON CORRECTION OF TAX MISTAKES IN
ADMINISTRATIVE PROCEEDINGS



Serkan UYAROĞLU*

Öz

Vergilendirme süreci içerisinde mükellef ya da vergi idaresi tarafından yapılan vergilendirmeye yönelik işlemlerde meydana gelen vergi hataları, mükellef ile vergi idaresi arasında dava konusu olabilecek uyuşmazlıklara neden olabilmektedir. Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar; mükellefin, vergi idaresinin ve yargı mercilerinin iş yükünün artmasına dolayısıyla taraflar açısından verimsizliğe yol açmaktadır. Bu olumsuzluğun giderilmesi adına kanun koyucu vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden doğrudan vergi idaresine başvurarak düzeltme yolu ile çözümlenmesine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı 116-126. maddelerinde düzenlemelere gitmiştir. Yorumla açık uyuşmazlıkların vergi hatası olmadığı yönündeki kriter hukuki uyuşmazlık ile vergi hatası ayırımında düzeltme

ABSTRACT

Tax mistakes that are made on transactions in the taxation process either by tax payer or administration, can cause dispute between the two. The disputes resulting from tax mistakes leads to inefficiency, boosting the amount of work of tax payers, administration and courts. To settle the disputes arising from mistakes before trial, appealing to administration, that is, declaration of correction, is regulated under the Tax Procedure Law Article 116-126 with the title “declaration of correction and refusal”. The criteria that disputes subject to interpretation are not actually tax mistakes results in preferences disfavor of declaration of correction that are made between disputes and mistakes. In conclusion, this fact damages the efficiency of declaration of correction, that is the legal remedy of disputes in administrative proceedings.

Key Words: Tax Mistake, Calculation

* Vergi Müfettişi

usulünün seçilmesi aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bu da uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından düzeltme usulünün etkinliğini zedelemektedir.

Anahtar Kavramalar: Vergi Hatası, Hesap Hataları, Vergilendirme Hataları, Düzeltme Zamanlaşımı, Düzeltme Yöntemi

Mistake, Tax Assessment Mistake, Period Of Limitations On Correction, Method Of Correction

1- GİRİŞ

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden doğrudan vergi dairesine başvurarak düzeltme yolu ile çözümlenmesine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı 116-126. maddelerinde düzenlemelere gidilmiştir. Vergilendirme sürecinde, taraflar arasında meydana gelen uyuşmazlıkların tek nedeni vergi hataları değildir. Vergi hataları dışında vergi kanunlarının taraflarca farklı yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar da söz konusu olabilmektedir. Ancak vergi uyuşmazlıklarının giderilmesine yönelik “düzeltme” işlemi sadece vergi hatalarına yönelik uygulanmaktadır. Düzeltme müessesinin işler hale getirilmesi için söz konusu vergi hatasının yoruma bağlı tartışmaya neden olacak nitelikte olmaması, açık bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Bu doğrultuda “Vergi Hatası” kavramından ne anlaşılması gerektiği, vergi hatalarının kapsamı ve türleri ile vergi hatalarında düzeltme uygulamasının kapsamı, düzeltme uygulamasında izlenecek usule ilişkin açıklamalar gerekmektedir. Bu amaçla, çalışmanın birinci bölümünde vergi hataları kavramına açıklık getirilecek, ikinci bölümünde ise vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik süreçle ilgili açıklamalara yer verilecektir.

2- VERGİ HATASI

2.1- Vergi Hatası Tanımı ve Kapsamı

Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu’nun 116’ncı maddesinde “*Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Madde metninde anlaşılabileceği üzere; bir vergi hatasından bahsedebilmek için öncelikle vergilendirme işleminin haksız olması gerekmektedir. Vergilendirme işleminin haksız olmasından anlaşılması gereken ise bu işlemin hukuka aykırı olmasıdır.¹ Ayrıca “fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” ifadesinden de vergi hatasının idare lehine ya da aleyhine olabileceği ve vergilendirmeye ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının tamamının vergi hata kavramı kapsamına alındığı anlaşılmaktadır.² Vergi hatasının tanımındaki vergi kavramı; vergi cezası, gecikme faizi, tecil faizi, ve gecikme zammını da kapsamaktadır.³ Zira Vergi Usul Kanunu’nun 375. maddesinde “*Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.*” hükmü

¹ Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Yargı Sistemi, Filiz Kitapevi, İstanbul 1999, s.67

² Mehmet Ali Özyer, Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2003, s.189

³ Akt. Ali Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözülmesi-I”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2011 (225).

mevcuttur. Bu hüküm gereği vergi cezasına ilişkin hesaplarda ve cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik ceza kesilmesi veya alınması durumunda bu hataları, Vergi Usul Kanunu'nda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilecektir. Danıştay, vergi hatlarının düzeltilmesi istemleriyle ilgili olarak vergiyi, gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammını, hatta Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde öngörülen kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde yapılan takibatları da kapsayacak şekilde geniş anlamda değerlendirmektedir.⁴

Vergi hataları, ilk bakışta kolayca görülebilen maddi hatalar veya anlaşılması yoruma bağlı ve tartışmalı olmayan değerlendirme yanlışlıklarıdır. Hukuki uyumsuzluklar vergi hatalarından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi idaresi ile mükellef arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek konularda ortaya çıkar. Bu tür tartışmalar, maddi olayın açık karmaşık niteliğinden, mükellef ile vergi idaresi arasındaki yorum farklılığından kaynaklanabilir.⁵

3- VERGİ HATASI TÜRLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde hesap hataları 118'inci maddesinde de vergilendirme hataları sayılmak suretiyle kanun koyucu vergi hatalarını "Hesap Hataları" ve "Vergilendirme Hataları" olmak üzere iki ana grupta sınıflandırmıştır.

3.1- Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde belirtilmiştir.

Kanun metninde hesap hataları sınırlı bir biçimde sayıldığından, maddede belirtilenlerin dışında kalan yanlışlıkların hesap hatası olarak kabul edilmesi ve düzeltme işlemine tabi tutulması yasal açıdan söz konusu değildir.⁶ Hesap hataları verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan veya verginin birden fazla istenmesi ya da alınmasında ortaya çıkabilmektedir. Buna göre hesap hataları kolay görülebilen, basit, aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır.⁷

3.1.1- Matrah Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinin 1. bendinde matrah hataları, "Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Madde metninde geçen belgeler sınırlayıcı değildir. Matrahın kanun maddesinde sayılan belgeler dışında verginin eksik veya fazla alınmasına sebep olacak biçimde hatalı yazılması matrah hatası niteliği taşır bu belgelerin dışında matraha ilişkin olarak takdir komisyonu kararı, inceleme raporu, yoklama fişi gibi belgelerde yapılan yanlışlıklar da matrah hatası olarak değerlendirilir.⁸

⁴ Veli Karataş, Hasan Hacıgöl, "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikayet Yolu", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2007 (315).

⁵ Mehmet Hanifi Baki, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi:Örnek Olay Çalışması" Çukurova Üniv.S.B.Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Y. Lisans Tezi, Adana 2008 S.24

⁶ Noyan Ünal Alper, "Türk Vergi Huk. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 74

⁷ Hande Bayraktar Tortop, "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Haziran 2011 (358), 116.

⁸ Noyan Ünal Alper, "Türk Vergi Huk. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 74

Bununla birlikte belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılmış hatalar matrah hatası olarak düşünülemez. Mükellefin defter ve belgelerindeki hataların ve inceleme raporunun dayanağı olan belgelerdeki hataların düzeltilmesi vergi incelemesi yolu ile mümkün olmaktadır.⁹

Verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalar olarak matrah hatalarına örnek gösterilebilir.¹⁰

3.1.2- Vergi Miktarında Hatalar

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinin 2. bendinde, vergi miktarında hatalar: "Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır." Şeklinde tanımlanmıştır.

Tahakkuk fişi veya vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla tarh edilmesi vergi miktarındaki hatalara örnek gösterilebilir.¹¹

3.1.3- Verginin Mükerrer Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinin 3. bendinde Verginin mükerrer olması: "Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Madde metninden anlaşılacağı üzere mükerrer vergilemenin ortaya çıkması için aynı dönemde aynı matrahtan, aynı verginin alınmış olması gerekmektedir.

Bir verginin mükerrer alındığını iddia edebilmek için;¹²

"- Tarhiyatın aynı vergi kanununun uygulanmasıyla ilgili olması gerekir. İlk defa iktisap edilecek bir binek otomobilin satışında hem özel tüketim vergisinin hem de katma değer vergisinin alınması mükerrer vergi niteliğinde değildir.

- Vergileme aynı vergilendirme dönemi için yapılmalıdır. Farklı dönemler için yapılan vergileme mükerrer olmaz.

- Aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınmalıdır. Farklı matrahlar üzerinden alınan vergiler mükerrer sayılmaz. Daha önce matrah beyan eden bir mükellefe ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek vergiyle ilgili matrah, mükellefin matrah farkını oluşturur."

Çifte vergilendirmede uluslararası nitelikteki kazanç ve iratlar üzerinden kaynak ülke ile mukim ülke aynı dönemde aynı konu üzerinden vergi almakla birlikte her ülke kendi kamu gücünü kullanarak vergi aldığından uygulanan kanun farklı olmaktadır. Bu durumda çifte vergilendirme bu kapsamda yapılan bir hata olarak düşünülemez.¹³

⁹ Hande Bayraktar Tortop, "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Haziran 2011 (358), 116.

¹⁰ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008,

¹¹ GİB Rehberi, 2008

¹² Mehmet Ali Özyer, Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2003,s.192

¹³ Ali Çakmakçı, "Vergi Hatalarının İdari Ve Yargısal Aşamada Düzeltme Yollarına İlişkin Usuller", Vergi Dünyası, Nisan 2009 (332).

3.2- Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata şeklinde belirtilmiştir.

3.2.1- Mükellefin Şahsında Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinin 1. bendinde mükellefin şahsında hata "Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan iki mükellefi vardır. Ancak birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi mükellefin şahsında hataya örnek olarak gösterilebilir.¹⁴

3.2.2- Mükellefiyette Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinin 2. bendinde mükellefiyette hata "Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hataya örnek olarak gösterilebilir.¹⁵ Mükellefiyette hatadan söz edebilmek için vergi alınan kişi ile ilgili mutlaka bir muafiyetin bulunması gerekir. Kanunlarda açıkça muaf tutulduğu belli olmayan ve bu nedenle, vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda tereddüt bulunan kişilerin vergilendirilmesi hali mükellefiyette hata kapsamına girmez.¹⁶

3.2.3- Mevzuda Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinin 3. bendinde mevzuda hata "Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Verginin konusunu oluşturan olay ve işlemlere yönelik olarak oluşan bir hata durumunda mevzuda hata oluşacaktır.¹⁷ Örneğin elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması mevzuda hatadır.¹⁸

3.2.4- Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinin 4. bendinde Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata "Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itiba-

¹⁴ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008,

¹⁵ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008,

¹⁶ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2003,s.192

¹⁷ Noyan Ünal Alper, "Türk Vergi Huk. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 74

¹⁸ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008,

riyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” Örneğin her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, 2007 yılına ait olup 2006 yılında peşin tahsil olunan kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2006 yılında vergilendirilmesi, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.¹⁹ Dönem hatası yapılmış olması için verginin doğru olarak tarh, tahakkuk veya tahsil edilmiş olmakla birlikte ilgili olduğu dönemin yanlış olması gerekir. Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması halinde kanuna göre vergilendirme veya muafiyet döneminde hata vardır.²⁰

4- VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

4.1- Vergi Hatalarında Düzeltmenin Kapsamı

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların kaynağı sadece vergi hataları değildir. Vergi hataları dışında vergi kanunlarının yorumundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda vardır. Ancak Vergi uyuşmazlıklarının düzeltme aşamasında çözümüne yönelik uygulamalar sadece vergi hatalarına yönelik uygulanmaktadır.²¹ Düzeltmenin kapsamına sadece vergi hatalarının alınmış olması hukuki uyuşmazlık olarak nitelenen uyuşmazlıkların, düzeltme yolunun kapsamı dışında bırakılmasının nedeni ise bu uyuşmazlıkların yorum farklılığından kaynaklı olması sebebiyle her iki tarafın kendilerini haklı görmesidir. Bu tip uyuşmazlıklarda ise kanun koyucu her iki taraftan bağımsız nitelikte olan yargı mercilerince sorunun çözülmesini istemiştir.²²

Düzeltilme müessesinin işler hale getirilmesi için söz konusu vergi hatasının yoruma bağlı tartışma götürür nitelikte olmaması açık bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Düzeltmeye konu edilen işlem Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde yer alan yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlayılabileceği açıklıkta bir durumu içermiyorsa düzeltme yapılması mümkün değildir. Danıştayın yakın dönem kararlarında bu kriterin göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. Özetle kanun hükümlerinin yorumlanmasını gerektiren durumlarda düzeltme hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.²³ Ayrıca mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin silinmesi gibi vergilendirmeye ilişkin idari işlemlere yönelik ve mükellefin seçimlik hakkının bulunduğu durumlarda mükellefin tercihinin kendi aleyhine olması nedeniyle fazladan ödediği vergiye ilişkin düzeltme hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.²⁴

Vergi inceleme raporları ve eklerine dayanak oluşturan tutanak ve diğer belgelerdeki hatalar düzeltme konusu yapılamamakla birlikte, ekleri ile bir bütün teşkil eden vergi inceleme raporlarındaki hatalar düzeltilebilir. Takdir komisyonu kararındaki, hesap ve matrah hataları da düzeltme yolu ile

¹⁹ Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008,

²⁰ Mehmet Ali Özyer, Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Ocak 2003, s.192

²¹ Mehmet Hanifi Baki, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi:Örnek Olay Çalışması” Çukurova Üniv.S.B.Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Y. Lisans Tezi, Adana 2008 s. 24

²² Mehmet Hanifi Baki, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi:Örnek Olay Çalışması” Çukurova Üniv.S.B.Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Y. Lisans Tezi, Adana 2008 S.25

²³ Ender İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı” Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010 (215)

²⁴ Ender İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı” Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010 (215)

düzeltilemez. Bu gibi yanlışlıklar takdir komisyonunun yeni bir karar alması ile mümkündür. Takdir komisyonu kararlarına dayanak alınan bilgi ve belgelerin hatalı olması durumunda, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyat da düzeltme konusu yapılamaz. Uyuşmazlığı yargı organı çözer. Buna karşılık, vergi dairesinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve takdir kararının bu yanlış bilgiye dayanması durumunda düzeltme mümkündür.²⁵

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 6. maddesinde uzlaşmanın kesinliği düzenlenmiş olup uzlaşılan vergi ve cezalarda hata bulunması halinde düzeltme yapıp yapılmayacağı hususuna da açıklık getirmek gerekirse; Uzlaşmanın kesinliği ilkesine vurguda bulunularak, vergi hatası içeren uzlaşma tutanaklarının şikâyet ve dava konusu edilemeyeceği doğrultusunda mahkeme kararları bulunmakla beraber vergi idaresi de uzlaşmanın kesinliği ilkesi gereğince uzlaşılan vergilerin düzeltmeye konu edilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Ancak idare son dönemlerde uzlaşma sağlanmış vergilerin, verginin konusunda hata, mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata ve verginin mükerrer alınması türlerinde vergi hatası ihtiva etmesi halinde bu hataların düzeltilebileceğini belirtmiştir. Ancak bu hataların dışında hataların düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda bir açıklama getirmemiştir.²⁶ Fakat Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltilmenin Şümulü" başlıklı 125. maddesinde yer alan "Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltilmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır" hükmü göz önünde bulundurulduğunda hatanın kendisi ile ilgili bir yargı kararı bulunmadığı durumda vergi usul kanunda yer alan vergi hatalarının düzeltme kapsamı içerisinde değerlendirileceği sonucu çıkmaktadır.

Bura da değinilmesi gereken diğer bir husus da beyan üzerinde tarh edilen vergilerde hatanın bulunması durumunda düzeltme yapıp yapılamayacağıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinde yer alan "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." Hükmü gereğince beyana dayalı tarhiyatlarda vergi hatasının bulunması durumunda düzeltme yoluna gidilebilecektir.²⁷

4.2- Düzeltme Yetkisi ve Şekli

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesinde düzenlendiği üzere; ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurun yaptığı incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş ya da vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ve nihayetinde mükellefin başvurusu üzere meydana çıkan vergi hatalarında düzeltme yetkisi ve şekle ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelere baktığımızda;

Vergi Usul Kanunu'nun 120-126. maddeleri düzeltmeye ilişkin hükümleri içerir. Anılan kanunun "Düzeltilme Yetkisi ve Reddiyat" başlıklı 120. maddesinin birinci bendinde Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar vereceği hüküm altına alınmış olmakla beraber adı geçen mad-

²⁵ Burakhan Melikoğlu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu" Karadeniz Teknik Üniversitesi Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon 2007 S.62

²⁶ Volkan Aksoyoğlu, "Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan vergi Hataları Düzeltilebilir Mi?" Mali Pusula, Kasım 2008 (47),86.

²⁷ Ayça Fulya Tayfur, "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011

denin son bendinde ise “(5615 sayılı Kanunun 20’nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 04.04.2007) Vergi Usul Kanunu’nun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.” denilmektedir. Diğer bir deyişle Vergi Usul Kanunun 4’üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerine haiz olarak kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nda düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir. Bunun dışında düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir.

Vergi Usul Kanunu’nun düzeltme yetkisini düzenleyen 120. maddesinin 2. bendine baktığımızda düzeltmenin şekle tabi olduğu anlaşılmaktadır. Anılan madde hükmü “Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakit olur.” şeklindedir.

VUK 122. maddesi uyarınca yapılan düzeltme talebi anılan Kanun’un 123. maddesi yer alan “Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciiine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.” hükmü gereğince düzeltme talebi incelenir.

4.3- Düzeltme Yöntemleri

Anılan Kanun’un 121. maddesindeki “Re’sen Düzeltme” ve 122. maddesindeki “Düzeltme Talebi” başlıklı maddelerden anlaşılacağı üzere vergi hatalarına ilişkin düzeltme işlemleri idarenin kendiliğinden harekete geçmesi ve mükellefin talebi üzerine yerine getirilmektedir.

4.3.1- Re’sen Düzeltme

Vergi Usul Kanunu’nun 121. maddesinde “İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.” hükmünden anlaşılacağı üzere re’sen düzeltme mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilmektedir.

Anılan madde metninde geçen “tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları” ifadesinden kasıt mükellefe haber verilmeyen veya mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duyulmayan hatalardır.²⁸

Mükellef lehine re’sen düzeltme işlemi yapılması durumunda yeni bir vergi tarhiyatı mevcut olmadığından, vergi mükellefine düzeltme fişinin bir sureti tebliğ edilerek, tahakkuk fişi veya ihbarnamenin hatalı olarak tarh edilen tutarı dışında kalan kısmı için düzeltme geçerli olacaktır. Mükellef aleyhine bir durum söz konusu olduğunda re’sen düzeltilen ek ya da yeni verginin mutlaka vergi mükellefine tebliğ edilmesi gerekir.²⁹

²⁸ Ayça Fulya Tayfur, “Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011 S.59

²⁹ Akt. Ayça Fulya Tayfur, “Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011 S.60

4.3.2- Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde "Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler." hükmü ile mükelleflerin vergilendirme işlemlerindeki vergi hatalarının düzeltilmesini vergi dairesinden talep edebilecekleri açıklığa kavuşturulmuştur.

Vergi sorumlularının vergi hatalarına ilişkin olarak düzeltme talep etme yetkilerinin bulunup bulunmadığı değerlendirildiğinde, 213 sayılı VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasındaki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığına yönelik düzenleme çerçevesinde vergi sorumlularının da düzeltme yetkisi talebinin bulunduğu sonucu çıkarılabilir. Kaldı ki Danıştay'ın yeni tarihli kararları vergi sorumlularının hata düzeltme talep etme yetkisine sahip olduğu yönündedir.³⁰

4.3.2.1- Dava Açma Süresi İçerisinde Düzeltme Talebinde Bulunulması

213 sayılı VUK 122. maddesi uyarınca yapılan düzeltme talebi anılan Kanun'un 123. maddesinde yer alan "Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciiine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur." hükmü gereğince düzeltme talebi incelenir. Madde metninden de anlaşılacağı gibi düzeltme talebi düzeltme merci tarafından kabul edilebilir ya da red edilebilir. Düzeltme talebi düzeltme merci tarafından kabul edilir ise düzeltme mercinin onayı ile düzeltme işlemi yapılır.

Vergi dairesinin mükellefin düzeltme talebine cevap vermemesi ya da yazılı olarak düzeltme talebinin red edildiği mükellefe tebliğ edilirse her iki halde de süreç 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun 10 ve 11. maddelerinde yer alan esaslar dahilinde işleyecektir.³¹

İYUK md 10. maddesinde idari makamların sükûtu durumu açıklanmış olup madde metni "1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

2. (4001 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile değişen fıkra) Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemmez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idarî makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler." şeklindedir.

İYUK üst makamlara başvuru hakkını düzenleyen 11. maddesi ise;

"1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır." Şeklindedir.

³⁰ Ali Sarılı "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-II", Yaklaşım Dergisi, Ekim 2011 (226).

³¹ Noyan Ünal Alper,, "Türk Vergi Huk. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 79

Bu hükümler çerçevesinde dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve idarenin düzeltme istemini reddetmesi ya da reddetmiş sayılması durumunda, kalan süre içinde dava açma hakkının kullanılabilceği söylenebilir.³²

VUK md 124. “vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olunanlar şikâyet yolu ile maliye bakanlığına başvurabilirler” hükmü yer aldığından, mükellefin dava açma süresi içerisinde düzeltme başvurusu reddedilir ya da reddedilmiş sayılırsa VUK md 124 kapsamında şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvuramayacakları sonucu çıkmaktadır.³³

4.3.2.2- Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme Talebinde Bulunulması (Şikâyet Yoluyla Başvuru)

Mükellef otuz günlük idari dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunabilir. Zamanaşımı süresinin dolduktan sonra yapılan düzeltme talepleri vergi dairesi tarafından reddedilir.³⁴ VUK md 124 “vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olunanlar şikâyet yolu ile maliye bakanlığına başvurabilirler” hükmü gereğince dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların talepleri reddedilmesi durumunda Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurabilirler.

4.4- Düzeltme Zamanaşımı

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır (VUK md. 113/1). Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder (VUK md. 113/2). Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi başladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK md. 19/1). Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (VUK Md. 114/1). Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz (VUK md. 114/2).

Vergi Usul Kanunu’nun düzeltmede zamanaşımı düzenleyen 126. maddesi “114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- b) (2686 sayılı Kanunun 26’ncı maddesiyle değişen bent) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- c) (3239 sayılı Kanunun 11’inci maddesiyle eklenen bent) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.” şeklindedir. Bu hüküm gereği vergi hatalarının 126. maddede açıklanan düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde ortaya çıkarılması gerekmektedir.

³² Noyan Ünal Alper, “Türk Vergi Huk. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 79

³³ Noyan Ünal Alper, “Türk Vergi Huk. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 79

³⁴ Ali Sarılı “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-III”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2011 (227).

VUK md. 126'ya göre mükellefin vergi hatasında ilişkin düzeltme talebini vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen tarihten itibaren 5 yıl içinde iletmesi gerekmektedir. Bu hükümle vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda zamanaşımı süresi hata yapılan vergi ile ilgili vergiye doğuran olaya bağlanmıştır.³⁵

Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmede zamanaşımı düzenleyen 126. maddesinde 114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez denilmekle beraber adı geçen maddenin a, b, c fıkralarında yer alan hususlarla ilgili olarak 5 yıllık zamanaşımını uzamaktadır.

4.5- Vergi Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Sonucunda Gecikme Faizi

VUK. 112. maddesinin 3. bendinde gecikme faizine ilişkin düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemeye göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda gecikme faizi aranacaktır. Bu anlamda eksik tarh ve tahakkuk ettirilip düzeltme yoluyla tarh edilen vergilere ilişkin mükelleflerden gecikme faizi talep edilemeyecektir.³⁶ Buna karşın VUK 112. maddesinin 4. bendinde yer alan "(6322 sayılı kanunun 14.maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük 15.06.2012) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir." hükmünden anlaşılabacağı üzere düzeltmeye konu olan vergi hatası sonucunda mükelleften fazla tahsil edilmiş vergiler bakımından mükellefe gecikme faizi ödenecektir.

5- SONUÇ

Mükellef ile vergi idaresini arasında meydana gelen uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından biri olan vergi hataları ve düzeltme usulünü incelediğimizde vergi uyuşmazlıklarının düzeltme aşamasında çözümüne yönelik uygulamanın sadece vergi hatalarına yönelik olduğu vergi hatalarının ise vergi usul kanunda sıralı bir şekilde tanımlandığı, sadece açık ve yoruma gerek duyulmayan bariz hataları içerdiği anlaşılmaktadır. Yoruma açık uyuşmazlıkların vergi hatası olmadığı yönündeki kriter hukuki uyuşmazlık ile vergi hatası ayırımında düzeltme usulünün seçilmesi aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bu da uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından düzeltme usulünün etkinliğini zedelemektedir. Zira vergi uyuşmazlıklarının yargı mercileri önüne taşınmamasını sağlayan vergi hataları düzeltme usulünün önemi göz önüne alındığında vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik süreçlere ilişkin hükümlerin Vergi Usul Kanununda daha detaylı bir şekilde yer alması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKSOY, Ş. Vergi Yargısı ve Türk Yargı Sistemi, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1999.
- AKSOYOĞLU, V. "Uzlaşma Sonrası Ortaya Çıkan vergi Hataları Düzeltilebilir Mi?" Mali Pusula, Kasım 2008 (47),84.

³⁵ Akt. Ayça Fulya Tayfur, "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011 S.65

³⁶ Akt. Ayça Fulya Tayfur, "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011 S.48

- BAKİ, M. H. "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi:Örnek Olay Çalışması" Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana,2008.
- BAYRAKTAR TORTOP, H. "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Haziran 2011 (358), 116.
- ÇAKMAKÇI, A. "Vergi Hatalarının İdari Ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usuller", Vergi Dünyası, Nisan 2009 (332).
- Hazırlayan POLAT, Ender, Türk Vergi Kanunları, Ankara, Vergi Müfettişleri Derneği, Ağustos, 2012.
- İNELLİ, E. "Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı" Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010 (215)
- KARATAŞ, V., HACIGÜL, H. "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikayet Yolu", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2007 (315).
- MELİKOĞLU, B. "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu" Karadeniz Teknik Üniversitesi Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon 2007.
- ÖZYER, M. A. Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ocak 2003.
- SARILI, A. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I", Yaklaşım Dergisi, Eylül 2011 (225).
- SARILI, A. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-II", Yaklaşım Dergisi, Ekim 2011 (226).
- SARILI, A. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-III", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2011 (227).
- TAYFUR, A. F. "Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011.
- ÜNAL ALPER, N. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Şubat 2006 (294), 74.
- Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2008, (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf Erişim Tarihi: 14 Kasım 2012).