

MİRASÇILAR TARHİYATA MUHATAP TUTULABİLİR Mİ?¹

CAN HEIRS BE THE ADDRESSEE OF THE LEVY



Ümit GÜNER*

ÖZ

Vergi mevzuatımızda genel olarak tarhiyatın muhatabı vergi mükellefleri olmakla birlikte, ölüm olayı kişiliği sona erdirdiğinden ölen mükellef adına tarhiyat yapılması mümkün değildir. Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12'nci maddesinde mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıların, murisin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağına dair düzenleme bulunmasına karşın, ölüm sonrasında gerçekleşecek tarhiyatlar için mirasçıların tarhiyata muhatap tutulacağına dair bir düzenleme vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır. Bu nedenle murisin vefatından önce yürüttüğü faaliyetlerden doğan ve ölüm sonrasında tarh edilmesi gereken vergilerin kim ya da kimler adına tarh edileceği belirsizdir. Çalışmamızda bu

ABSTRACT

In our tax legislation, the tax payer is generally the addressee of the levy, but it is not possible to levy on behalf of the deceased taxpayer as the death event ends the personality. On the other hand, although there is an arrangement in Article 12 of the Tax Procedure Law No. 213 that the legal and testamentary heirs who have not rejected the inheritance will be liable for testator tax debts in the proportion of inheritance shares, there is no regulation in our tax legislation that the heirs will be liable to be assessed for posthumous assessments. Therefore, it is unclear who or on whose behalf the taxes arising from testator ' activities before his death and which should be levied after his death will be levied. Our paper includes reviews and suggestions on this topic.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Grup Müdürü V., umit.guner@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6801-3145.

Güner, Ü. (Ağustos 2020). Mirasçılar Tarhiyata Muhatap Tutulabilir Mi?, *Vergi Raporu*, 251, (20-26).

¹ Bu makalede yer alan görüşler tümüyle yazara ait olup, hiçbir biçimde yazarın görev yaptığı Kurum'un görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 27.05.2020 / M.K.T.: 21.07.2020

konuya ilişkin değerlendirme ve önerilerimiz yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Belirlilik İlkesi, Tarhiyatın Muhatabı, Mirasçılarının Sorumluluğu.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H29

GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anayasanın bu hükmü, toplanacak vergilerin; konusunun, mükelleflerinin, matrahının, oranının, istisnalarının, muafiyetlerinin, vergilendirme dönemlerinin, beyan ve ödeme zamanlarının, tarhiyata muhatap tutulacakların vergilemeden önce kanunlarla belirlenmesini gerektirmektedir.

Bu kapsamda mükellefin ölümünden önce yürüttüğü faaliyetlerden doğan ve ölümünden sonra tarh edilmesi gereken vergilere, kim ya da kimlerin muhatap tutulacağına ilişkin hükümlere vergi kanunlarında yer verilmesi anayasal bir zorunluluktur.

Çalışmamızda; öncelikle ölüm olayının vergi mevzuatındaki yeri ile tarhiyatın muhatabına ilişkin vergi kanunlarındaki düzenlemelere yer verilecektir. Sonrasında mevcut düzenlemeler kapsamında mükellefin ölümünden sonra tarh edilmesi gereken vergiler için mirasçılarının tarhiyata muhatap tutulup tutulamayacağı konusunda değerlendirme ve önerilerimiz paylaşılacaktır.

1- ÖLÜM OLAYININ VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

Vergi mevzuatımızda başta 213 sayılı Vergi Usul Kanununda olmak üzere ölümle ilgili pek çok düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemelerden konumuz açısından önemli olduğunu düşündüğümüz bazılarına aşağıda yer verilmektedir:

Keywords: The Principle Of Legality Of Taxes, The Principle Of Clarity and Definiteness, The Addressee of the Levy, The Responsibility Of The Heirs.

Jel Classification Codes: H20, H29

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesinde; mükellefin tanımı; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu te-rettübeden gerçek veya tüzel kişi olarak yapılmış ve aynı Kanunun “Ölüm” başlıklı 164’üncü maddesinde; ölümün işi bırakma hükmünde olduğu ifade edilmiştir.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Mirasçılarının Sorumluluğu” başlıklı 12’nci maddesinde; ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak mirasçılardan her birinin murisin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması” başlıklı 16’nci maddesinde; vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği hükme bağlanmıştır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Özel Ödeme Zamanları” başlıklı 112’nci maddesinin 2’nci fıkrasında; “Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergilerin, beyanname verme süreleri içinde; mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergilerinin de aynı süre içinde; memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergilerinin tahakkuk tarihin-

den başlayarak bir ay içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*İncelemenin Yapılacağı Yer*” başlıklı 139’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında; iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkansız olması veya mükellef ve vergi sorumluları istemesi halinde incelemenin dairede yapılabileceği hükme bağlanmıştır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yine “*Ölüm*” başlıklı 372’nci maddesinde; ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükme bağlanmıştır.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Gayrisafi Hasılat*” başlıklı 72’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında; gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin olarak, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiraların mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılacağı hükme bağlanmıştır.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları*” başlıklı 81’inci maddesinin 1’inci fıkrasında; ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Yıllık beyannamenin Verilmesi*” başlıklı 92’nci maddesinin 2’nci fıkrasında; takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannamelerini memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği hükme bağlanmıştır.

2- VERGİ KANUNLARINDA TARHİYATIN MUHATABINA İLİŞKİN YER ALAN DÜZENLEMELER

Genel olarak tarhiyatın muhatabı mükellefler olmakla birlikte bazı özellikli durumlarda; kanuni temsilciler, vergi sorumluları, tasfiye memurları, daimi temsilciler ile kazanç ve iratları sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulabilmektedir. Vergi kanunlarındaki tarhiyatın muhatabını belirleyen düzenlemelere aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

2.1- Vergi Usul Kanununda Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Yer Alan Düzenleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunun “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlıklı 10’uncu maddesinde; “.....

.....

.....

.....

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.” hükmü yer almaktadır.

2.2- Gelir Vergisi Kanununda Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Yer Alan Düzenleme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Tarhiyatın muhatabı” başlıklı 107’nci maddesinde; “*Gelir Vergisi, bu vergiye mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Şu kadar ki;*

1. Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri;
2. (Mülga bent: 22/07/1998 - 4369/82 md.)
3. Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar;
4. Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye’de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye’de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar;

Tarhiyata muhatap tutulurlar.” hükmü yer almaktadır.

2.3- Kurumlar Vergisi Kanununda Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Yer Alan Düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Vergilendirme dönemi ve tarhiyat” başlıklı 16’nci maddesinde; “.....

.....

.....

(4) Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.

.....” hükmü yer almaktadır.

2.4- Katma Değer Vergisi Kanununda Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Yer Alan Düzenleme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Tarhiyatın muhatabı” başlıklı 44’üncü maddesinde; “*Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarholunur.*

Şu kadar ki :

- a) Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri,
- b) Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerde, bu Kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye’deki daimi temsilcisi, Türkiye’de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci ; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar,

Tarhiyata muhatap tutulurlar.” hükmü yer almaktadır.

2.5- Özel Tüketim Vergisi Kanununda Tarhiyatın Muhatabına İlişkin Yer Alan Düzenleme

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunun “Verginin beyanı, tarhı ve ödenmesi” başlıklı 14’üncü maddesinde; “1. Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur.....” hükmü yer almaktadır.

3- MİRASÇILAR TARHİYATA MUHATAP TUTULABİLİR Mİ?

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 28’inci

maddesinde; kişiliğin, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlayacağı ve ölümle sona ereceği hükme bağlanmıştır. Ölüm ile kişilik sona erdiğinden, murisin mükellef sıfatı kalkmakta ve muris adına tarhiyat yapılamamaktadır. Bu durumda tarhiyatın kim ya da kimler adına ve nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda mirasçılardan her birinin murisin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı düzenlemesi yer almaktadır. Sorumlu tutulabilecek vergi borcundan söz edilebilmesi için ya tahakkuk etmiş ancak vadesi henüz gelmemiş bir vergi alacağının ya da vadesi geçmiş bir vergi alacağının bulunması gerekir. Bilindiği üzere tarh aşaması, tahakkuk ve ödeme aşamalarından önce gerçekleşmektedir ve henüz tarh etmemiş bir verginin tahakkuk ve ödeme aşamalarına geçmesi mümkün değildir. Bu nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12'nci maddesinde yer alan sorumluluk düzenlemesinin, tarhiyatın muhatabını belirleyen bir düzenleme olduğunu söylemek doğru olmayacaktır.

Diğer taraftan önceki bölümde yer alan düzenlemelere bakıldığında vergi kanunlarında ölüm halinde mirasçılardan tarhiyata muhatap tutulacağına dair özel bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Buna karşın 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*" başlıklı 10'uncu maddesinde, tüzel kişiliğe sahip olan mükellefler için tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda tarhiyatın kim ya da kimler adına yapılacağına dair özel bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme ile; tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı ve limited şirket ortaklarında, ortakların tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koyduk-

ları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Benzer bir düzenlemeye gerçek kişilerin, ölüm ile kişiliklerinin sona ermesi durumunda da ihtiyaç bulunmaktadır. Bize göre murisin vergi borcundan sorumlu olan mirasçılar, tarhiyata da muhatap tutacak bir düzenleme yapılmamalıdır. Nitekim düzenleme olmamasına rağmen vergi idaresinin süregelen uygulaması da bu şekildedir.

Bu kapsamda yapılacak bir düzenlemede ise; süregelen uygulamada vergi idaresinin karşılaştığı bazı sorunların ortadan kaldırılabilmesi bakımından aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

3.1- Türk Medeni Kanununda Mirasın Reddi İçin Belirlenen 3 Aylık Süre Beklenilmeksizin Mirasçılar Adına Tarhiyat Yapılmasına İmkan Sağlayacak Bir Düzenleme Yapılmalıdır

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 606'ncı maddesinde; mirasçılardan miras reddedebilmesi için üç aylık süre öngörülmüştür. Bu sürenin beklenilmesi; tarhiyatın zamanaşımına uğramasına neden olabilmektedir.

Örneğin 20.11.2019 tarihinde vefat eden mükellef nezdinde, 2014 takvim yılına ilgili olarak 2019 yılında yürütülen ve 30.11.2019 tarihinde bitirilen bir inceleme neticesinde tarh edilecek vergilere ilişkin düzenlenecek ihbarnamelerin muhataba tebliği sırasında, mirasın reddine ilişkin belirlenen 3 aylık sürenin beklenilmesi halinde vergiler zaman aşımına uğrayacaktır. Böyle bir durumla karşılamamak için mirasın reddi için belirlenen 3 aylık süre beklenilmeksizin mirasçılar adına tarhiyat yapılmalıdır.

3.2- Tüm Mirasçılar Adına Tek İhbarname Düzenlenmeli ve Bu İhbarnamenin Örnekleri Mirasçılara Ayrı Ayrı Tebliğ Edilmelidir

Kuşkusuz mirasçılardan muhatap tutulacakları tarhiyat miktarının belirlenmesinde, mirasçılardan

miras hisseleri dikkate alınmalıdır. Ancak mirasçılardan alacağı miras miktarı, bazı mirasçıların mirası reddetmesi halinde değişebilmektedir.

Örneğin 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 611'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; atanmış mirasçılardan mirası reddetmesi halinde miras payının, miras bırakanın en yakın yasal mirasçılarına kalacağı düzenlenmiştir. Yani atanmış mirasçının mirası reddetmesi durumunda yasal mirasçıların mirastan alacağı pay artmaktadır. İhbarnamenin mirasın reddinden evvel miras hissesine göre düzenlenmesi ve ileride miras hissesinin değişmesi, hatalı ya da eksik tarhiyat yapılmasına neden olabilecektir.

Bu sorunu ortadan kaldırmak için, mirasçılardan oluşan bir ortaklığın kurulduğu varsayılmalı ve tüm mirasçılar adına tek ihbarname düzenlenerek, ihbarnamenin örnekleri mirasçılara ayrı ayrı tebliğ edilmelidir.

3.3- İhbarnamenin “Mükellefin Soyadı, Adı” Kısımında Muhtemel Mirasçı Değişimini Kapsayacak Şekilde Genel Bir İfade Kullanılmalı ve Bu Kullanım Şekline Yasal Zemin Hazırlanmalıdır

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunun “*Hatalı Tebliğler*” başlıklı 108'inci maddesine göre; vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının hiç yazılmamış olması vesikayı hükümsüz kılmaktadır. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 118'inci maddesinde vergilendirme hatalarına yer verilmiş olup, mükellefin şahsında hata; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması olarak, mükellefiyette hata ise; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi ya da alınması olarak tanımlanmıştır.

Diğer taraftan 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 611'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; yasal mirasçılardan birinin mirası reddetmesi halinde miras payı, miras açıldığında o kişi sağ değilmiş gibi kabul edilerek, miras bırakanın ölümüne

bağlı tasarruflarıyla ilgili başka arzusu olmaması halinde en yakın hak sahiplerine geçeceği düzenlenmiştir. Yani yasal mirasçının mirası reddetmesi durumunda miras payı, kendisi ölmüş gibi kabul edilerek kendi mirasçılarına geçmekte, bu durum ise başta tarhiyata muhatap tutulan kişilerin değişmesine ve yeni muhatapların oluşmasına neden olabilecektir.

Bu gibi durumlarda, oluşması muhtemel hatalı tarhiyatları önlemek amacıyla, ihbarnamelerde mirasçıların ismini tek belirtmek yerine, ihbarnamenin “Mükellefin soyadı, adı” kısmında “Muris Bay (A)’nın Mirasçıları” gibi genel bir ifadenin kullanılmasına imkan sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır.

3.4- Tüm Mirasçıların ya da Bir Kısım Mirasçıların Mirası Reddetmeleri ile Ortaya Çıkacak Yeni Duruma Tarhiyatı Uyarlayabilmek İçin Düzeltme Fişi ile Tarhiyat Terkin Edilmelidir

Mirasçıların tamamının veya bir kısmının mirası reddetmesi ve bu mirasçıların yerine geçecek başka mirasçıların bulunmaması halinde başta yapılan tarhiyatın yeni duruma uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

Örneğin eşit hisseye sahip üç kanuni mirasçıdan ikisinin mirası reddetmesi ve bu mirasçıların yakın hak sahiplerinin bulunmaması halinde; murisin ölümünden önceki faaliyetlerinden doğan vergilerle ilgili başta tüm mirasçıları kapsayacak şekilde yapılan tarhiyatın üçte ikilik kısmının iptal edilmesi gerekecektir. Ancak tarh zamanaşımı süresinin dolmuş olması durumunda, mevcut ihbarnamenin iptal edilerek yerine yeni duruma uygun başka bir ihbarname düzenlenmesi mümkün olmayacaktır.

Buna benzer sorunları aşmak amacıyla Türk Vergi Sisteminde mevcut ihbarname iptal edilmeden; ya düzeltme fişi kullanılarak ya da mahkeme kararları üzerine düzenlenen 2 No.lu Vergi

ve Ceza İhbarnamesi²nde olduğu gibi ikinci bir ihbarname kullanılarak tarhiyat yeni duruma uygun hale getirilmektedir.

Tüm mirasçılar ya da bir kısım mirasçıların mirası reddetmeleri halinde de; ortaya çıkacak yeni duruma tarhiyatı uyarlayabilmek için mevcut ihbarname iptal edilmeden düzeltme fişi kullanılarak fazla tarhiyatın terkinini sağlanmalıdır.

SONUÇ

Vergi mevzuatımızda tüzel kişilerin kişiliklerinin sona ermesi halinde kim ya da kimlerin tarhiyata muhatap tutulacağını düzenleyen hüküm yer almasına rağmen, gerçek kişilerin ölüm nedeniyle kişiliklerinin sona ermesi halinde tarhiyatın muhatabını düzenleyen bir hüküm yer almamaktadır.

Bu durum; hem vergi idaresinin hatalı işlemi yapmasına hem de vergilerin kanuniliği ve belirliliği ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sorunu çözebilmek üzere, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun miras hukukuna ilişkin düzenlemeleri de dikkate alınarak, ölüm halinde mirasçıları tarhiyata muhatap tutan ve sonraki süreçte oluşabilecek yeni durumlara göre tarhiyatı tadil ve/veya terkin edebilecek yasal düzenleme ya da düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu,

² 2 no.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesi, 1 no.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesinden farklı olarak, yürütülmesi zorunlu idari bir işlem doğurmamaktadır. Bu nedenle mahkeme kararına uygun olarak vergi dairesi tarafından düzenlenen 2 no.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesi idari davaya konu edilememektedir. 2 no.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesi mahiyeti itibarıyla, mevcut tarhiyatın vergi mahkemesi tarafından onanan kısmının tahakkuk safhasına geçtiğini mükellefe bildiren bir araçtır. Diğer taraftan 2 no.lu Vergi ve Ceza İhbarnamesinin, tarhiyatın vergi mahkemesi tarafından iptal edilen(onanmayan) kısmı için terkin edici bir neticesi yoktur, tarhiyatın bu kısmı iptale ilişkin nihai yargı kararı verilinceye kadar hükmünü sürdürür ancak tahakkuk aşamasına geçemez.