

**İŞYERİ  
KAPAMA  
CEZASI  
UYGULAMASI  
İLE İLGİLİ  
SON YARGI  
KARARLARININ  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

.....



**Mesut HİŞİL**  
Vergi Denetmeni

**H**ukukun üstünlüğünü kabul eden toplumlarda, konu ile ilgili yargının ısrarlı dayrandığı durumlarda, vergi kanunlarında yeni düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz hale gelmektedir. Ancak verginin kanunla alınması ve kaldırılması, kanun değişikliklerinin uzun süreç alması veya istendiğinde çıkarılamaması, bu tür idare yargı arasında aynı konu ile ilgili olup, ancak kanun değişikliğine gidilememiş olması sonucu süregelen gereksiz ihtilaflara neden olmakta, bu durum yersiz masraf ve zaman kaybına yol açmaktadır. Bu gibi durumlarda, vergi idaresi sorumlularınca benzer işlemlerin süratle belirlenip konu ile ilgili iç genelge ve yazılarla açıklık getirilmesi, tıkanmaların önlenmesi için kısa vadede düşünülen çözümlerin başında gelmektedir. Bu konuda, vergi dairesince yaratılan ihtilafların sonucu (yargı kararları) bakanlığa gönderildiğinden bu düzenlemelerin yargı kararları doğrultusunda yönlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Biz bu yazımızda, işyeri kapama cezasını belirtip idarece yapılan son düzenlemeler ve konu ile ilgili oluşan yargı kararlarına değinerek önerilerimizi belirtmeye çalışacağız.

### **I - İŞYERİ KAPAMA CEZASI**

İşyeri kapama cezası, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354.

maddesinde düzenlenmiş olup 3239 sayılı kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır. Kanun konuş gerekçesinde belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'na göre belge düzenine uymayan mükelleflerin bu yaptırımla toplum ve kendi iş çevresi içinde ve müşterileri gözünde afişe edilerek yapacağı psikolojik etki sonucu belge kullanma düzenleme alışkanlığının kazandırılmasının sağlanmasıdır. Böylelikle, belge düzenlenmesinin sağlanması yoluyla vergi kayıp ve kaçığının önüne geçileceği düşünülmüştür. Gerçekten caydırıcı bir ceza olduğunu düşündüğümüz bu yaptırımın esasları ve konu ile ilgili oluşan yargı kararlarının değerlendirilmesine aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

#### **A -Hakkında İşyeri Kapama Cezası Uygulanabilecek Mükellefler:**

İşyeri kapama cezası kanun maddesinde ifade edildiği üzere, VUK'nun 353. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tesbiti haline dayandırılmıştır. Belge düzenine uyulmamasının bir sonucu olduğunu ifade edeceğimiz bu ceza türünde, belge düzenlemek zorunda olan kişi veya kuruluşlar ise VUK'nun 353. maddesinde aynı kanununun 232-236. maddeleri arasında belirtilmiştir. Bu maddelerin tetkikinde, bu cezaya muhatap olabilecekler;

- Birinci ve ikinci sınıf tacirler,
- Defter tutmak zorunda olan çiftçiler,
- Serbest meslek erbabı,

olarak belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, götürü usulde vergiye tabi olan mükellefler ve defter tutmak zorunda bulunmayan çiftçiler ile vergiden muaf esnafa bu ceza uygulanamayacaktır. Ancak eşya taşınması ve otel işleticiliği işiyle iştigal eden ve götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin Taşıma İrsaliyesi ile Günlük Müşteri Listesi bulundurma ve kullanmak zorunda olduklarından, götürü usulde vergilendirilmekle birlikte belirtilen faaliyetlerle uğraşanlar hakkında da uygulanması gerekir. (VUK. Mad. 240, 353).

#### **B -İşyeri Kapama Cezasına Konu Teşkil Eden Belgeler:**

İşyeri kapama cezasına konu teşkil eden belgelerin neler olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilmiştir. Buna göre, işyeri kapama cezasına konu belgeler;

- Fatura,



- Gider pusulası,
- Müstahsil makbuzu,
- Serbest meslek makbuzu,
- Perakende satış vesikaları (elle düzenlenen perakende satış fişleri, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fişler ile giriş ve yolcu taşıma biletleri),
- Sevk irsaliyesi,
- Taşıma irsaliyesi,
- Yolcu listesi,
- Müşteri listesi,
- Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler,

olarak sayılmıştır. Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler, Kanunu'nun 353. maddesinde açıkça belirtilmemiştir. Ancak, VUK'nun 257 nci maddesi, Maliye Bakanlığı'na geniş yetkiler vermiştir. Bakanlık bu yetkiye istinaden çeşitli genel tebliğlerle yeni belgeler düzenleme mecburiyeti getirmiştir.

Bu belgeler;

- Adisyon,
- Reçete (özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce düzenlenen reçeteler),
- Adisyon tipi perakende satış fişi,
- İrsaliyeli fatura,
- Döviz alım ve satım belgeleri,

olarak belirtilebilir. Aslında bu belgelerin, uygulanacak ceza yönünden diğer belgelerle hiç farkı yoktur. Ancak Danıştayca bu konuda son zamanlarda verilen kararlarda, bu belgelerin (kullanma zorunluluğu) Kanun maddesinde açıkça yazılmadığını ifade ederek bu belgelerin işyeri kapama cezasına konu teşkil edemeyeceğine dair kararlar vermektedir. (Danıştay Dördüncü Daire E. No: 1991/1559 K. No: 1992/3337) Hal böyle olunca, Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesine istinaden, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde görev alan yoklama memurları veya özel yoklamaya yetkili memurlarca düzenlenen tutanaklara istinaden bu belgelerin (Adisyon, reçete, adisyon tipi perakende satış fişi, irsaliyeli fatura, döviz alım ve satım belgeleri) işyeri kapama cezasına neden teşkil edemeyeceği, ancak bu belgelerin düzenlenmemesi ile ilgili parasal vergi ce-

zalarına muhatap tutulacakları anlaşılmaktadır. Keza bu tür belgelerin kullanılmadığının tesbiti, VUK. 358. maddesinde sayılan yargı mercilerinde yargılanacak cezalar içinde de (Kaçakçılığa teşebbüs) sayıldığından, bu belgelerin kullanılmaması halinde mükellefler nezdinde yaptırım ağırlığı olmadığından cezaların caydırıcı olması özelliği ortadan kalkmaktadır. Keza bu gibi durumlarda vergi dairelerince lüzumsuz yere ısrarlı olarak açılan davalar ise, sadece mesai ve dava giderlerinin mükelleflere ödenmesi nedeniyle parasal kayıplara neden olmaktadır. Bu nedenle, kullanma zorunluluğu taşıyan belgelerin yeni getirilecek kanun değişikliklerinde VUK. Mad. 353'e konulması, keza hangi hallerde bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı durumlarına da yer verilmesi gerekmektedir. Bu konuda idarece düzenlenen 1990/1 sayılı VUK. İç Genelgesi'nde belgelerde tüm bilgiler bulunmakla birlikte tarihe yer verilmemiş olması hali, belgenin hiç düzenlenmediği olarak değerlendirilmiş ve işyeri kapama cezasına konu teşkil edeceği belirtilmiştir. Ancak bu düşünce, yargıda kabul görmediği Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin E. No: 1991/1948 Karar No: 1994/132'den anlaşılmaktadır. Nitekim bu kararda özetle;

"Belirtilen tesbite istinaden faturada tarih olmadığı anlaşılmakta ise de faturanın bir önceki ve bir sonrası tarihlerine bakılmak suretiyle söz konusu faturanın hangi tarihte düzenlenmiş olduğunun her zaman tesbitinin mümkün bulunması karşısında, davacının faturayı bir zuhul eseri olarak tarih koymamasının, gerek kayıt nizamı gerekse emtia hareketini tesbit etmek bakımından büyük noksanlık olarak kabulüne imkan bulunmadığından, anılan kanuna istinaden davalı idarece yükümlü şirket adına kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir." yukarıdaki ifadelere yer verilerek mükellef lehine karar verilmiştir.

Aynı konu ile ilgili Ankara 4. Vergi Mahkemesinin Esas No: 1992/1308 Karar No: 1993/464 sayılı kararından özetle;

"213 Sayılı V.U.K.'nun mükerrer 354. maddesi gereğince işlem yapılabilmesi için 353. maddenin 1 ve 2 nolu bentlerinde sayılan belgelerin düzenlenmemesi, alınmaması, verilmemesi, kullanılmaması ya da bulundurulmaması halinde mümkün olduğu, olayda 353. maddenin 1. bendinde sayılan belgelerden olan faturanın düzenlenmediği, alınmadığı ya da verilmemesi hakkında yapılmış bir tesbit de söz konusu olmadığına göre, düzenlenen ve verilen faturada tarihin bulunmadığına dayanılarak VUK'nun 353. maddesinin 1. bendinde sayılan fatura almama ya da vermeme fiilinin oluştuğunun kabulü mümkün değildir. Bu durumda yasal koşulları oluşmadan uygulanmak istenen cezanın VUK'nun mükerrer 354. maddesine aykırı olduğu sonucuna ula-

şılmaktadır" şeklinde karar vermiş, bu karar Danıştay 4. Daire'since de aynen tasdik edilmiştir. (Esas No: 1993/6246, Karar No: 1994/948).

Keza 206 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğinde Sevk İrsaliyesinin en az üç örnek düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğde düzenlenen örneklerden ikisi taşıma esnasında araçta bulundurulacak, yapılan denetimlerde denetim ile görevlendirilen yoklama memuru irsaliyenin bir örneğini vergi istihbarat şubesine gönderilmek üzere teslim alacağı belirtilmiştir. En az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş addolunacağı belirtilmiştir.

Bu konuda irsaliyenin iki veya daha az örnek düzenlenmesi ile ilgili açılan davalarda, Vergi ve Bölge İdare Mahkemeleri idarenin bu uygulamasını;

"VUK 353. maddesinde özel usulsüzlük cezasının belgelerin kullanılmadığı veya araçta bulundurulmaması fiiline bağladıkları, olayda böyle bir tesbit olmadığı eksik nüsha düzenleme fiilinin ikinci derecede usulsüzlük cezasını gerektirebileceği" şeklinde kararı ile uygun görmedikleri anlaşılmaktadır. (Ankara 1. Vergi Mahkemesi Esas No: 1991/330 Karar No: 1993/955)

## II -İŞYERİ KAPAMA CEZASINDA USUL:

İşyeri kapama cezası ile ilgili idari görüşlerin açıklandığı 181 ve 199 numaralı tebliğlere göre, işyeri kapama cezası ile ilgili önemli sayılan bazı hususlar ile konu hakkında verilen yargı kararları özetle aşağıda belirtilmiştir.

- İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için, sayılan belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmaması veya bulundurulmaması yetkililerce tesbit edilmelidir. (Vergi cezalarını gerektiren olayın tesbitine yetkililer VUK 364. maddesinde belirtilmiş olup, sözkonusu maddede vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tesbiti yapılması gerekmektedir.)

- Belge düzenine uyulmadığının tesbiti vergi ziyanına sebebiyet verip vermediği işyeri kapama cezasında bir önemi bulunmamaktadır. (1986/6 Sıra Numaralı VUK İç Genelgesi) Keza işyeri kapama cezasının uygulanması, mükellefler hakkında kesilmesi gereken para cezaları ve diğer cezaların uygulanmasına engel değildir.

- İşyerinin kapatılmasına esas teşkil edecek tesbitlerde aynı neviden belge tesbiti aranılmayacaktır. Bu ceza tesbite bağlı olduğu için maddede sayılan belgelerden herhangi birinin veya birkaçının kullanılmadığına



veya bulundurulmadığına ilişkin olarak aynı işyeri ile ilgili ayrı ayrı üç tesbitin yapılmış olması gerekmektedir.

Örneğin aynı tutanakta hem ödeme kaydedici cihaz fişi hem de fatura düzenlenmediğinin tesbiti vb.) tek bir tesbit sayılacaktır.

- Mükellefin birden fazla işyeri olan hallerde, her bir işyerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi, yani her bir işyerinin kapatmaya konu olabilmesi için ayrı tesbit yapılması gerekmektedir. (Kaçakçılığı teşebbüs cezası uygulamasında mükellefiyet esası geçerli olduğu unutulmamalıdır. Bu nedenle, ayrı işyerleri için ikiden az tesbit de yapılırsa toplam tesbit ikliyi bulduğu durumlarda kaçakçılığa teşebbüs suçu işlendiği kabul edilmelidir.)

- Mükelleflerin işyerleri, ilgili vergi dairesi müdürünün yazısı defterdarın önerisi ve valinin onayı ile kapatılacaktır.

- İşyeri kapama cezasının uygulanması için yetkililerce yapılan üç tesbitinde usulüne uygun olması; "Bu konuda Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararında belgenin düzenlenmediğinin tesbiti yapıldığı ancak aynı tutanakta bu tesbitten sonra fiş kesilerek müşteriye verildiğinin veya verildiğinin yazılmasının alışverişin henüz tamamlanmadığı anlaşıldığı, gerekçesiyle tesbit olarak sayılamayacağını belirtmiştir. Bu şekilde kesin ve net olmayan tesbitlere istinaden işyeri kapatılmasının mümkün olmayacağı anlaşılmaktadır. Danıştay 4. Daire Es. 1991/5448 Karar 1992/856).

- Aynı işyeri için düzenlenen ikinci tesbitten sonra mükellefe uyarı yazısının gönderilmesi ve duyurulmuş olması şarttır. Uygulamada duyurudan yazının tebliğ edilmesini anlamak gerekmektedir.

- Valiliklerce kapatılmasına karar verilen işyerleri, vergi dairesi (bağlı vergi dairelerinde mal müdürlüğü) tarafından gönderilen yazının tebliğinin tarihini taşıyan yazının tebliğini izleyen 3 gün içinde kapatılacaktır. Bu konuda halen uygulamada üçüncü tesbitten sonra valilikçe verilen kapatma kararı (onayı) bir yazı ile vergi dairesine bildirilecek, vergi dairesine gelen kapatma kararına ilişkin yazı vergi dairesince mükellefe memur eliyle tebliğ edilecektir. Kapatılmasına karar verilen işyerleri vergi dairesince gönderilen yazının tebliğini izleyen üç gün içinde kapatılacaktır. Mükellefin bozulma ve çürüme ihtimali olan emtia için gerekli önlemleri alması açısından belirtilen sürenin müsahahalı kullanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak bu bölümdeki açıklamaların uygulanmasında karşılaşılan ve kanunda yer almayan husus şudur; Yargı mercileri son kararlarında özetle;

"Yapılan tesbitlerle ilgili olarak uygulanacak özel usulsüzlük cezaları için yükümlülerin dava hakkı, 213 sayılı VUK. 378. maddesi hükmü uya-

rınca ceza ihbarnamesinin tebliği ile doğduğu, tutanaklarda belirlenen fiillere uyan özel usulsüzlük cezalarının kesilerek usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşmesi gerektiği, bu durumda işyeri kapama cezasına esas alınan üçüncü tesbit tutanağı ile belirlenen fiil için kesilecek özel usulsüzlük cezasına karşın 30 günlük dava açma süresi gözetilmeksizin, başka bir anlatımla tutulan tutanaklara istinaden dava açma süresinin geçmesi beklenilmeksizin veya açılmış dava varsa mükellef lehine yürütmeyi durdurma kararı verilip verilmediğinin veya davanın sonuçlanıp sonuçlanmadığı dikkat edilmeksizin dava açma süresi öncesi alınan onaylara istinaden yapılan kapatma işleminin hukuka aykırı olduğu şeklinde kararlar vermektedirler" (Ankara 7. Vergi Mahkemesi 1993/1690 Karar No: 1994/358; Ankara 5. Vergi Mahkemesi 1993/282 Karar No: 1993/953; Danıştay 4. Daire Esas No: 1993/5705; Karar No: 1994/945) Bizce de bir işlemin yargı mercilerince dava konusu edilerek doğruluğu ve sıhhatinin yargı mercilerinde kabu görmeden idari işlemin uygulanmasının sakıncalı olduğu ve yargı kararlarının doğru olacağı düşünülmektedir. Nitekim Bakanlık 4.4.1994 tarih ve Gel: 24182 sayılı genel yazısı ile aynı doğrultuda görüş bildirmiştir. Bu yazıda işyeri kapama cezasının uygulanabilmesi için 30 günlük dava açma süresinin beklenilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu yazıda değinilmesi gereken 3. tutanaklara istinaden mükellefçe dava açılması halinde ne gibi işlem yapılacağına belirtilmemesidir. Biz de açılan davaların uzun sürmesi nedeniyle işyeri kapama cezasının ancak yürütmeyi durdurma kararları verilmesi halinde uygulanmaması yolunda ilave görüş bildirilmesi ve bu hususun yasal olarak kanun maddesine de eklenmesi gerekmektedir.

- İlgili Valilikçe bir takvim yılı içerisinde kapatma cezasına ilk defa muhatap olan işyerleri 3 gün ikinci defa muhatap olan işyerleri 5 gün, üçüncü defa muhatap olan işyerleri ise 7 gün kapatılacaktır. Aynı işyerinin aynı takvim yılı içerisinde dördüncü defa veya daha fazla kapatma cezasına muhatap olması halinde bu işyeri Valiliğin önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca 7 gün süre ile kapatılacaktır.

- Kapatma işlemi, vergi dairesi müdürünün başkanlığında iki vergi dairesi memurundan oluşan bir ekip tarafından yapılacaktır. Ancak, uygulamada vergi dairesi müdürünün görev yerinden çeşitli nedenlerle ayrılabilmesi nedeniyle, bu işlem vergi dairesi müdürünün gerekli kapatma tutanağını önceden imzalaması veya yetki devri yaparak görevlendirdiği personel başkanlığında diğer iki memur vasıtasıyla yapılması sağlanmaktadır.

Bu nedenle, genelgedeki düzenlemenin yumuşatılarak vergi dairesi müdürü veya görevlendireceği memur başkanlığında en az üç kişilik



vergi dairesi memurlarından oluşan bir ekiple kapatılır şeklinde değiştirilmesi uygun olacaktır.

- Şehirlerarası yolcu taşıma işi ile uğraşan taşıtlarda, gerekse ücret karşılığı eşya nakleden tespitlerde işyeri kapama cezası yalnızca tesbitlerin yapıldığı taşıta uygulanacaktır.

- İşyeri kapama cezası kendisine tebliğ edilen mükellefler, kendisine tebliğ edilen bu yazılar üzerine 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde yürütmeyi durdurma işlemi ile dava konusu yapabilirler. Ancak, ikaz mahiyetinde olan ikinci tesbitten sona vergi dairesi yazılarına istinaden dava açılması sözkonusu değildir.

- Haklarında işyeri kapama işlemi uygulanan mükellefler buna ilişkin işlemleri ve görevlileri engelleyici tutum ve davranışlar içinde bulunmalarının tesbiti halinde, kapatma süresi kadar yeni kapatma işlemi uygulanması gerekmektedir. Ancak uygulamaya açıklık getirici bir düzenleme mevcut olmadığından bu uygulamada da ilk kapatmadaki prosedürün işletilmesi ve yeni onay alınması gerekir. Ayrıca mühür fekki suretiyle mükelleflerce işyerinin vergi dairesinin bilgisi dışında açılması halinde, işyeri sahibi hakkında Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem yapılması için gerekli suç duyurusunda bulunulması, keza işyeri kapatılan mükelleflerin bu durumlarının bir yazı ile bağlı oldukları kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına da bildirilmesi gerekmektedir.

- Sabit işyeri bulunmayan ancak gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerde işyeri kapatması fiilen uygulanması söz konusu olmayacak, ancak diğer getirilen yasal düzenlemeler aynen uygulanarak gerekli vergi cezaları kesilecek, savcılığa ve bağlı olduğu yasal mesleki kuruluşlara gerekli bildirim ve duyurular yapılacaktır.

### SONUÇ:

Yazımız içeriğinde de belirtildiği üzere vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerin yaptırma bağladıkları fiillerin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mükellef vergi dairesi arasında gereksiz ihtilaflar artmakta, bu durumun yeni kanun değişiklikleri ile zamanında giderilememesi halinde, yargıya intikal eden davalar sonucu gereksiz zaman ve para kaybına neden olmaktadır. Bu durumun giderilmesi için vergi dairesince yasal düzenlemeler yapılıncaya kadar iç genelgeler ve genel yazılarla gerekli uygulama birliğinin sağlanması ve bu tür devamlı hale gelen yargı kararlarına karşı dava açılmaması yönünde vergi dairelerinin uyarılmasının yararlı olacağı düşünülmelidir.