

## İŞYERİ KAPATMA CEZASI

Nihat EDİZDOĞAN\*

### I. GİRİŞ

İşyeri kapatma cezası 1986 yılında 3239 Sayılı Kanunun 27. maddesiyle 213 Sayılı V.U.K.na mükerrer 354. madde ile eklenmiştir. Vergi cezaları; 213 sayılı V.U.K.nun ceza hükümlerini düzenleyen dördüncü kitabında yer aldığından, işyeri kapatma cezası da Kanunun bu kitabında düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak, işyeri kapatma cezasının ceza kanununda yer almamış olması, kuşkusuz bunun ceza olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.

İşyeri kapatmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca yayınlanan 181 ve 182 sayılı V.U.K. Genel Tebliği (R.G. Tarihi: 27.5.1988; Sayı: 19824), 199 sayılı V.U.K. Genel Tebliği (R.G. Tarihi: 17.8.1989; Sayı: 20255) ile tespit ve ilân edilmiştir. Ayrıca 24.10.1988 tarihli ve 1988/6, 6.1.1989 tarihli ve 1989/1, 27.9.1989 tarihli ve 1989/13 sayılı V.U.K. İç Genelgeleriyle konuya açıklık kazandırılmış, 11.7.1990 tarih ve 1990/1 sayılı V.U.K. İç Genelgesiyle de yeni açıklamalar getirilmiştir.

Ceza kanunlarında yer alan para cezaları, ödememe durumunda, hapis cezasına çevrilme yoluyla insanların kişiliğine bağlı, hürriyetlerini kısıtlayıcı olduğu halde, işyeri kapatma cezası kişinin ekonomik varlığını etkilemekte, kişinin fiziksel varlığına dokunmamaktadır.

Kuşkusuz V.U.K.'nda mükelleflerin doğrudan kişisel hürriyetlerini kısıtlayıcı cezalar da vardır. V.U.K.'nun 358-363. maddelerinde düzenlenmiş olan bu cezalarda, cezaya konu fiil ve cezaların belirlenmesi, kapatma cezasından farklı

---

\* Prof. Dr.; Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi.

bir şekilde adli ceza mahkemelerinin görev ve yetkisine verilmiştir. V.U.K.'nun 344-356. maddeleri arasında yer alan vergi cezaları, ki işyeri kapatma cezası da bunların arasındadır, cezalara konu olan fiillerin tespiti ve bunlara ilişkin ceza miktarının belirlenmesi ise, idari makamların takdirine (niteliği ve kapsamı kanun hükümleriyle sınırlı ve bağlı) bırakılmış bulunmaktadır<sup>1</sup>.

## II. NİTELİĞİ VE ŞARTLARI

İşyeri kapatma cezası herşeyden önce, belli davranışlarda bulunmayan vergi mükelleflerine verilen ekonomik türde bir cezadır. Ceza ile hazine haklarını koruma niyeti güdüldüğü gibi (vergilemede kayıt dışı bırakılmış olan hasılatın önlenmesi, hiç değilse en aza indirilmesi), vergisini tam ve zamanında vermeyen mükellefleri cezalandırmak amacı da güdülmüştür. Ayrıca, cezanın işyerinin görünür bir yerine asılması ve ilân edilmesi ile mükellefin toplum tarafından kınanması da istenmiştir.

Bu bakımdan işyeri kapatma cezası, genel niteliği gereği, belge ve fatura düzeninin mükellefler tarafından titizlikle uyulmasına ve bu alışkanlıkların yerleştirilmesine yöneltilmiş, hem suçlardan caydırıcı hem de suçları ciddi şekilde cezalandırıcı bir uygulamadır.

### - Cezayı Vermeye Yetkili Mercii

İşyeri kapatma cezasını verme yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na aittir. Bakanlık bu yetkisini (belirleyeceği esaslar dahilinde) mahalli vergi idaresi mercilerine devredebilir (V.U.K. Mük. m. 354). Kapatma yetkisine ve bu yetkinin mahalline devrine ilişkin usul ve esaslar ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na belirlenir, saptanır ve ilân olunur.

Nitekim, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, ilgili kanun maddesinin verdiği yetkiye dayanarak işyeri kapatma cezasının süresini önce, cezaya muhatap olma sayısına göre bir, üç, beş ve yedi gün olarak belirlemiş, ilk üç günlük süreli kapatmayı mahalli idareye bırakmış, yedi günlük süreli kapatmayı ise kendisi üst-

---

1 Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında "Ceza Hükümleri" başlığını taşıyan bölümünde cezalar genel hatları ile, Vergi İdaresinin yetkisinde olan; Maddi cezalar (Vergi kaybından doğan; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur ile usule ilişkin; usulsüzlük ve özel usulsüzlük) ile işyeri kapatma cezası olarak belirtilmekte, Ceza Mahkemelerinin yetkisinde olan cezalar ise; Kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası, kaçakçılığa teşebbüs suçu, vergi gizliliğini bozma suçu, yetkili makam ve memurlara bilgi vermeme suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu olarak yer almaktadır.

lenmiş de, daha sonraki tebliğinde, mahalli idareye ait olan bir, üç ve beş günlük süreleri sırası ile üç, beş ve yedi gün olarak belirlemiştir.

Cezanın verilmesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yoklama memurları ve yoklama ile görevlendirilenler kanundaki usuller çerçevesinde bazı durumları ve olayları tespit etmekle yetkili kılınmışlardır (V.U.K. m. 364).

Cezayı gerektiren olayın tespiti başlığını taşıyan V.U.K. m. 364 de, "Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir" denilmektedir.

Olay vergi daireleri nezdinde tespit olunacak türde ise vergi daireleri, olayın ya da durumun tespiti yükümlüler nezdinde olacak ise vergi yoklama memurları ile vergi inceleme elemanları yetkili kılınmışlardır. V.U.K. m. 128'de yoklama memurları (Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, Yetkililerce yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar), V.U.K. m. 135'de ise, inceleme elemanlarının (Maliye Müfettişleri, Müfettiş Muavinleri, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Mahallen en büyük mal memurları, kontrol memurları, Vergi Dairesi Müdürleri) kimlerden oluştuğu açıklanmıştır. İşyeri kapatma cezasına temel olacak olay ve durumları tespit yetkisine sahip olmayanlar tarafından tespit yapıldığında verilen işyeri kapatma cezaları iptal olmaktadır.

#### - Cezanın Uygulanacağı İşyerleri

Ceza; ticari, sınai, zirai ya da mesleki bir faaliyetin yapılmasına ayrılan ya da bu faaliyetlerde kullanılan bir işyerinin, bazı koşulların yetkililerce tespiti durumunda uygulanmaktadır.

V.U.K. mükerrer 354. maddede kapatmaya konu olan işyerlerinin tam bir açıklaması yapılmamıştır. İşyerleri, V.U.K. m. 156'da teker teker sayılmıştır. Buna göre; mağaza, muayenehane, yazıhane, imalathane, idare, tarla, çiftlik, vapur büfesi, depo, kahvehane, şube, bağ-bahçe, hayvancılık tesisleri, inşaat şantiyesi, otel, eğlence ve spor yerleri, taş ocakları, dalyan ve voli mahali işyeridir.

Bu işyerlerinin bir kısmına, kanunda işyeri olarak açıklanmasına karşın, nitelikleri itibariyle fiilen ve hukuken kapatma cezasının uygulanması mümkün değildir. Örneğin; tarla, bağ-bahçe, çiftlik ve hayvancılık gibi yerlerin giriş ve çıkışları sınırlandırılabilir nitelikte olmadığından, bu yerler üzerinde kapatma cezası uygulanması fiilen mümkün değildir.

Öte yandan götürü ticaret ya da serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin vergi hukukundaki konumları nedeniyle işyerlerinin kapatılmasına da hukuken imkân yoktur.

Görüldüğü gibi, V.U.K.'nun 227. maddesi uyarınca üçüncü şahıslarla olan ilgi ve işlemlerini belgelendirmekle yükümlü bulunmayanların işyerlerinin kapatılması hukuken ya da fiilen mümkün görülmemektedir.

#### - Cezanın Uygulanacağı Durumlar

V.U.K.'nun 353. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgeleri, bir takvim yılı içinde ayrı ayrı üç kez kullanmadığı ya da bulundurmadığı saptanan mükelleflerin işyerleri Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilir. Bu belgeler şunlardır (181 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği).

- 1) Fatura (V.U.K. m. 232).
- 2) Gider pusulası (V.U.K. m. 234).
- 3) Müstahsil makbuzu (V.U.K. m. 235).
- 4) Serbest meslek makbuzu (V.U.K. m. 236).
- 5) Perakende satış vesikaları (Perakende satış fişleri, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fişler, giriş biletleri, yolcu taşıma biletleri) (V.U.K. m. 233).
- 6) Sevk irsaliyesi.
- 7) Taşıma irsaliyesi.
- 8) Yolcu listesi.
- 9) Günlük müşteri listesi.
- 10) Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler (Adisyon, reçeteler, vb.).

Yukarıda yer alan belgelerin V.U.K. nun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgileri (tarih, adres, vergi dairesi ile hesap numarası vd. bilgiler) taşımaları koşuldur. Söz konusu bilgilerin düzenlenen belgelerde yer almaması, ya da 159 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliği gereğince notere tasdik ettirilmemesi ya da "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" esaslarına göre hazırlanmaması halinde, bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Örneğin, yukarıda sayılan belgelerden taşıtta bulundurulması gereken irsaliye ya da yolcu listelerinde düzenleme tarihinin olmaması halinde, belge taşıtta bulundurulmamış sayılacaktır. Durum tespiti tutanakla yapılır. Ancak denetime yetkili elemanlarca gidilen işyerinde

birden fazla tespiti gerektiren fiilin bulunması halinde, tamamı için tek bir tutanak düzenlenecektir.

Tespitlerde kullanılmayan ya da bulundurulmayan belgelerin aynı cinsten olması koşul değildir. Örneğin; ilkinde fatura bulundurmamayan, ikinci kez de fatura kullanmayan, üçüncüsünde irsaliye bulundurmamayan (ya da kullanmayan) mükellef de bu cezayla cezalandırılır.

#### - Cezanın Uygulanacağı Mükellefler

Yukarıda yazılı belgeleri bulundurmak ve kullanmak zorunda olan mükellefler şunlardır:

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar,
- Defter tutmak zorunda olan çiftçiler,
- Defter tutmak zorunda olan serbest meslek mensupları.

V.U.K. m. 13'de yazılı "mücbir nedenler" in varlığı halinde, sayılan belgeleri düzenlemek ve bulundurmak zorunda olan mükellefler bu görevlerini yerine getiremediklerinde, bunlar hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmasına gidilmez.

#### - Cezanın Uygulanabilmesi İçin Gereken Koşullar

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için *ilk koşul*, her biri belge kullanmama ya da bulundurmama eylemine ilişkin olarak aynı işyeri ile ilgili bir takvim yılı içinde üç ayrı tesbitin yapılmış olması, başka bir deyişle üç ayrı tutanağın düzenlenmiş olmasıdır.

Tespit, V.U.K'nun ilgili hükümlerine uygun olmalı ve yoklama fişi ya da inceleme tutanağı ile yapılmalıdır. Birden fazla belge kullanmama ya da bulundurmama eyleminin saptanmış olunması, tespitin birden fazla olduğunu göstermez, aksine bir tespit var kabul edilir. Tespitte yer alan kullanmama ya da bulundurmama eylemlerinin değişik tür belgelere ilişkin olması da, tespitin birden fazla sayılmasını gerektirmez. Bu halde dahi tek bir tutanak düzenlenmektedir.

Yapılan tespitlerin, mükellefin aynı işyerine ilişkin olması zorunludur. Birden fazla işyeri ya da şubeleri olan mükelleflerin, değişik işyerlerinde yapılan tespitlerin birlikte düşünülmesi mümkün değildir. Hangi işyerinde belge düzenine uyulmamışsa o işyeri kapatılmaktadır.

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesinin ikinci koşulu, ikinci tespitten sonra yasadaki öngörülen belgeleri bulundurmamayan ya da kullanmayan mükellef-

lere bir uyarı yazısının gönderilmiş olması ve mükellefin de bu yazıya rağmen belge kullanmama ya da bulundurmama eylemini üçüncü kez tekrarlamış bulunmasıdır. Uyarı yazısı, ilgili vergi dairesi müdürlüğünce (bağlı vergi dairelerinde mal müdürlüğünce) gönderilir ve V.U.K. gereğince, memur eliyle tebliğ olunur. Bu yola gidilmeden işyerinin kapatılması, yani ceza uygulamasının yapılması mümkün olmamaktadır.

Uyarı yazısında, bu yazının tebliğinden önceki tespitlere ilişkin yapılan işlemler kaydedilerek, yazının tebliğinden sonra üçüncü bir tespitin yapılması halinde, işyerinin V.U.K. hükümleri uyarınca kapatılacağı açıkça belirtilir. Uyarı yazısına, daha önceki tespitlerle ilgili belgelerin örnekleri eklenir.

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için her üç tespitin de aynı takvim yılı içinde yapılması gerekir. Başka bir deyişle, cezayı gerektiren fiillerin aynı takvim yılı içerisinde işlenmiş olması şarttır. Aksi halde bu ceza uygulanamaz. Cezanın aynı yıl içerisinde uygulanması şart değildir. Cezanın uygulanmasını gerektiren şartlar tümüyle oluşmuşsa, ceza takip eden yılda da uygulanabilir.

Uyarı yazısının gönderilmesi, ilk tespitler için diğer cezaların uygulanmasına engel değildir. Aksine, 181 sıra no. lu Genel Tebliğin 1. maddesinin 2. fıkrası, söz konusu cezaların uyarı yazısından önce uygulanmalarını gerekli kılmaktadır.

İlk kez işyeri kapatma cezası uygulamasından sonra, ikinci, üçüncü ve daha sonraki kapatma cezalarının uygulanabilmesi için de iki tespit-uyarı yazısı ve üçüncü tespit şartları; her defasında yeniden aranır.

### - Kapatma İşleminin Gerçekleştirilmesi

Kapatma işleminin oluşması; mahalli vergi dairesi müdürünün yazısı, defterdarlığın önerisi ve Valinin onayıyla olmaktadır. Belgeler arasında mükellefe yazılan uyarı yazısının da bulunması koşuldur. Valilikçe verilen kapatma kararı (onayı), bir yazı ile ilgili vergi dairesine bildirilir ve vergi dairesine gelen kapatma kararına ilişkin yazı vergi dairesince mükellefe, V.U.K. hükümlerine göre memur eliyle (m. 107 v.d.) tebliğ edilir. Bazı durumlarda kapatma kararı (onayı) Bakanlıkça verilir.

Valiler, bir takvim yılı içinde kapatma cezasına ilk kez muhatap olan işyerlerini 3 gün, ikinci kez muhatap olanları 5 gün, üçüncü kez muhatap olanları ise 7 gün süreyle kapatırlar (199 Sıra No. lu V.U.K. Genel Tebliği). Aynı işyerinin dördüncü kez ya da daha fazla kapatma cezasına muhatap olması halinde, bu işyeri, Bakanlıkça 7 gün süreyle kapatılır. Bir takvim yılı içerisinde birden fazla hakkında kapatma kararı verilen işyerleri Türkiye genelinde çıkan bir ga-

zete ile de V.U.K. tebliğine göre ilan edilir. Aşağıda işyeri kapatılan mükellefin gazetede yer alan "İşyeri Kapatma Duyurusu" gösterilmektedir.

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI ANKARA DEFTERDARLIĞI'NDAN  
İŞYERİ KAPATMA DUYURUSU

Aşağıda adı ve soyadı belirtilen mükellefin işyeri, belge düzenine uymaması nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354. maddesi uyarınca, 1990 yılı içinde birinci defa ÜÇ gün, ikinci defa BEŞ gün süre ile kapatılmıştır.

- Adı-Soyadı veya ünvanı:

- İşyerinin adı veya ünvanı:

- Adresi:

- Kapatma Nedeni: Etelge düzenine uyulmaması.

- Duyurunun kanuni dayanağı: Bu duyuru 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi hükmü ile ayrı Kanununun 182 sıra numaralı Genel Tebliği uyarınca yapılmıştır.

Valilikçe kapatılmasına karar verilen işyeri, vergi dairesi (bağlı vergi dairelerinde mal müdürlüğü) tarafından gönderilen yazının mükellefe tebliğini izleyen üç gün içinde kapatılır. Bu üç günlük süre mükellefin gerekli önlemleri alması gereken durumlarda önemli rol oynar. Örneğin; çürüme ve bozulma niteliğinde olan mallar için önlem alınmak gereklidir.

Kapatma işlemi, ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürünün) ve iki vergi dairesi memurundan oluşan ekipçe gerçekleştirilir. Vergi mükellefiyeti başka bir ilde bulunan bir mükellefin işyeri (ya da taşıtı) ile ilgili kapatma işlemi, mükellefiyetinin bulunduğu il valiliğince karar verilir, ancak kapatma işlemi işyerinin yetki alanı bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından oluşturulacak bir ekip aracılığıyla ve yukarıdaki şekilde yerine getirilir.

Kapatma sırasında, mükellef ya da temsilcisi de hazır bulunabilir. Bunların hazır bulunmaması halinde, işyeri yetkili elemanlarca kapatılır. İhtiyaç duyulması halinde, mahallin en büyük mülki amiri ya da defterdarca emniyet görevlisi sağlanması yoluna gidilebilir.

Kapatma işlerini yapılırken; sabit işyeri olanlarda, işyerinin tüm girişleri, giriş ve çıkışı engelleyecek şekilde vergi dairesinin mühürleriyle ve mühür mumu kullanılarak mühürlenir. Vergi dairesi olmayan yerlerde Mal Müdürlüğü mührü kullanılır. İşyerinin satış bölümleri dışında depo, imalathane gibi bağımsız bölümleri varsa, sadece satış bölümü kapatılır. Çünkü, işyerinin satış bölümünün kapatılması esastır. Ancak bir arada bulunan ve ayrılmaları mümkün olmayan satış bölümü ile diğer bölümlerin bulunması halinde, işyerinin tamamı satış bölü-

mü olarak kabul edilerek, tümü kapatılacaktır. Mevcut emtiadan bozulmaya ya da telef olmaya uygun bulunanlar varsa, bunlar için gerekli önlemler alınacaktır.

Şehirlerarası yolcu taşıma işi ile uğraşan taşıtlar ile ücret karşılığı yük ve şehir içi yolcu nakli yapan taşıtlarda; işyeri kapatma cezası sadece tespitlerin yapıldığı araca uygulanır, taşıtların sevk ve idare edildiği işletme kapatılmaz. Kapatma işlemi, kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğinden sonraki üç günün bitiminde, taşıt vergi dairesince gösterilen uygun bir yere çektilererek, yetkili vergi dairesi ekibince tüm giriş ve çıkış kapılarının mühürlenmesi suretiyle yapılır.

Taşıt sahibi bu süre içinde taşıtını mühürlenmek üzere hazır bulundurmazsa, ya da gösterilen yere getirmese taşıtın bulunabileceği yer (taşıtın bulunması ve bulunduğu yerde durdurulması) gerek maliye teşkilatı gerekse emniyet teşkilâtının yardımıyla tespit edilir (Hatta Defterdarlık kanalıyla diğer il defterdarlıklarıyla yazışmalar da yapılır). Taşıtın bulunduğu yerde, kuşkusuz araçta bulunan yolcu ve beklemeye tahammülü olmayan yük indirildikten sonra, o yer defterdarlığınca görevlendirilecek ekip tarafından ve yeni bir süre verilmeksizin kapatma işlemi gerçekleştirilecektir.

Otel, motel ve konaklama tesislerinin, kapatma kararının tebliğinden itibaren 3 gün içinde uygulanması, müşterilerin başka otellerde yer bulamamasına, dolayısıyla sıkıntıya düşmelerine neden olacağından, özellikle turizm mevsiminde ortaya çıkan bu sıkıntının giderilebilmesi için, bu gibi yerlere kapatma cezasının, kapatma kararına ilişkin yazının tebliğinden itibaren 21 gün içinde uygulanması Bakanlıkça uygun görülmüştür. Bu süre içinde işyerinin hangi gün kapatılacağına; konaklama tesisinin rezervasyon durumu, turizm sezonu ve müşteri sayısı gibi hususlar dikkate alınarak Defterdarlıklarca karar verilecektir.

**- İşyeri Kapatma Cezasının Uygulanmasından Sonraki İşlemler:  
Tutanak Düzenleme, Mesleki Kuruluşlara Bildirme, Mührün  
Bozulması, Levha Asılması, İşyerinin Yeniden Açılması, Diğer  
Cezaların Uygulanmasına Etkisi**

İşyerinin fiilen kapatılmasından sonra işletmede hazır bulunanların imzası alınmak suretiyle "işyeri kapatma tutanağı" üç örnek olarak düzenlenir, bir örneği mükellef ya da hazır bulunan temsilcisine verilir. Tutanakların düzenlenmesi sırasında mükellef ya da temsilcisinin olmaması ya da tutanakları imzadan kaçınmaları halinde, bu durum tutanakta ayrıca belirtilir ve bu tutanakların birer örneği 7 gün içinde mükellefin bilinen adresi ne posta ile gönderilir.

İşyeri kapatılan mükellefin bu durumu, bağlı olduğu, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına bir yazı ile bildirilir.



Kapatılan işyeri mühürünün, yetkili memurlar dışında bozularak açılması halinde; işyeri sahibi hakkında TCK. nun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılması için Cumhuriyet Savcılığına duyuruda bulunulur. Mühür bozulmadan levhanın sökülmesi ya da yırtılması da aynı işlemi gerektirir.

Haklarında işyeri kapatma cezası uygulanan mükelleflerin işyerlerinin görünür bir yerine "Belge Düzenine Uyulmadığı İçin Bu İşyeri Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ..... Gün Süre İle Kapatılmıştır" yazısını taşıyan ve 50 x 100 cm. ebadında bir levha asılır. Ancak şartların zorunlu kıldığı hallerde bu levhanın ebadı, kapatmayı yapacak ekibin uygun göreceği ölçülerde değiştirilebilir.

Cephesi birden fazla olan işyerlerinde levha, her bir cepheye ayrı ayrı asılır. İşyeri pasaj ya da işhanı içerisinde ise, levha pasaj ya da işhanının giriş cephesine ve herkes tarafından görülecek bir yerine de asılabilir. Levhada hangi işyerinin kapatıldığı açıkça belirtilmelidir. İşyerinin içine asılan levhanın herhangi bir köşesi, dışarıya asıldığında dört köşesi vergi dairesi müdürlüğü mühürü ile mühürlenir. Bez, karton, vb. olabilen kapatma levhasında işyerinin kaçınıcı kez kapatıldığı belirtilecektir.

İşyeri kapatma cezasının azami süresi bir haftadır. Ancak, kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi ya da başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asılması halinde, uygulanmakta olan kapatma cezası bu cezanın süresi kadar, yani bir katı artırılarak uygulanır.

Kapatılan işyeri, kapatma cezasının son gününü izleyen günün mesai saati başlangıcında, kapatma işlemini yapan ekip tarafından orada bulunanların imzalayacakları bir tutanak düzenlenerek ve mühür bozularak açılır. Bu tutanak da en az üç örnek olarak düzenlenir ve bir örneği mükellef ya da temsilcisine verilir. Kapatma ve açma tutanağının ilişitirildiği bir yazı ile, durum defterdarlığa bildirilir.

Mükellefler hakkında işyeri kapatma cezasının uygulanması, diğer cezaların uygulanmasına engel değildir. Nitekim, V.U.K. m. 353/4'e göre işyeri kapatılan mükellefler hakkında ayrıca maktu para cezalarının uygulanması da öngörülmüştür. Bu hükme göre işyeri kapatılan ve işletme hesabı esasına tabi mükelleflere bir takvim yılı içindeki ilk uygulama için 500.000 lira, ikinci uygulama için 1.000.000 lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için 2.000.000 lira özel usulsüzlük cezası ayrıca kesilir. Bilânço usulü esasına tabi olan mükellefler ile serbest meslek erbabında ise cezalar bir kat arttırılarak uygulanır. Bu hükümle, işyeri kapatma cezasını tamamlayıcı nitelikte özel usulsüzlük cezasının da getirildiği görülmektedir.

## - Uygulanacak Diğer Cezalar

Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlardan her birine en az 50.000 lira olmak koşulu ile bu belgelere yazılması gereken tutarın % 3'ü oranında özel usulsüzlük cezası kesilir (V.U.K. m. 353/1).

V.U.K. nun 233. ncü maddesinde yazılı perakende satış belgeleri (perakende satış fişleri, ödeme kaydedici cihazlarla verilen fişler ile giriş ve yolcu taşıma biletleri) ile sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve müşteri listesi kullanmak zorunda olanların bu belgeleri kullanmadıklarının, irsaliye ve yolcu listesini ayrıca taşıtta bulundurmadıklarının tespiti halinde kullanmadıkları, bulundurmadıkları, aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verdikleri ya da gerçek bedelin altında düzenledikleri her bir belge için 50.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir (V.U.K. m. 353/2).

Yukarıda adı geçen belgelerin bir hesap dönemi içerisinde ayrı tarihlerde en az iki defa kullanılmaması ya da bulundurulmaması halinde kaçakçılığa teşebbüs suçu işlenmiş sayılır (V.U.K. m. 358). Hareketleri bu maddeye uyanlar hakkında bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ve bu kadar süre ticaret, sanat ve mesleki faaliyetten mahrumiyete hükmolunur (V.U.K. m. 360). Kuşkusuz kaçakçılığa teşebbüs suçlarının Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi sonucunda bu ceza sözkonusu olabilmektedir.

V.U.K.nun 182 Sıra No.lu Genel Tebliğinde, vergi gizliliği ile ilgili V.U.K. m. 5/2'ye göre, V.U.K. da yer alan belge düzenine uymayan ya da kaçakçılık fiili ile vergi kaybına neden olup, tarh edilen vergi ve kesilen cezası kesinleşen mükellef ya da vergi sorumlusunun, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslara göre basın ve TRT yolu ile açıklanması vergi gizliliğini bozma sayılmamaktadır.

Basın ve TRT yoluyla teşhir, mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yaratarak vergi kaçığının önlenmesinde etkin bir araç olabilecektir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilen usul ve esasları belirleme yetkisi V.U.K. mükerrer madde 354'de şu şekilde yer almaktadır: Belge düzenine uymadığı için bir yıl içinde aynı işyerinin birden fazla kapatılmasına karar verilen mükellefler, Türkiye genelinde yayınlanan yüksek trajlı iki gazetede ilan edilir. Kapatma cezasına bir yıl içinde ilk defa muhatap olan mükelleflerin ilanı sözkonusu değildir. Kapatılmasına Valilikçe karar verilen mükelleflerin ilanı, ilgili Defterdarlıkça, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca kapatılmasına karar verilen mükelleflerin ilanı ise Bakanlıkça yapılır.

Uygulamada genellikle ikinci kapatmada mükellef gazete ile teşhir edilmekte, üçüncü ve daha sonraki kapatmalarda ise, gazete ilanı yanında Maliye ve

Gümrük Bakanınca uygun görülen hallerde radyo ve televizyon yoluyla teşhir de söz konusu olabilmektedir.

### -Dava Açmanın Kapatmaya Etkisi

Anayasamızın "İdarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetiminin dışında bulunamayacağı" kuralı uyarınca, vergi dairesince mükellefe tebliğ edilen kapatma cezasının uygulanacağına ilişkin Valilikçe onaylı yazı (idari işlem) dava konusu edilebilecektir. Bu bakımdan birçok vergi işleminde hata ve uyuşmazlık olabildiğinde yargı yolu nasıl açık tutulmuşsa, işyeri kapatma cezasının uygulanmasında da hata ve uyuşmazlıklar olduğunda, bu işlem için de yargı yolu açık tutulmuştur.

Kapatma cezasının temelini, V.U.K. m. 353/1-2 de yazılı belgeleri kullanmadıkları ya da bu belgelerden irsaliye ya da yolcu listelerini taşıtlarında bulundurmadıkları yolunda yükümlü nezdinde yapılan üç ayrı tespit oluşturmaktadır. Bu tespitlere dayalı olarak, madde hükmü uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarından doğan uyuşmazlıklar doğrudan Vergi Mahkemelerinin görevine girdiğinden, işyeri kapatma cezasına ait dava da doğal olarak Vergi Mahkemesinin görevine girmektedir. Kaldı ki, bu cezanın vergi, resim ve harçlarla ilgili V.U.K. içinde mükerrer 354. maddede düzenlenmesi de işyeri kapatma cezasına ilişkin davanın Vergi Mahkemelerinde görülüp çözümlenmesi gerektiğini göstermektedir.

Dava açma süresi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Vergi Mahkemelerinde 30 gündür. Ayrı süre gösterilmediğinden işyeri kapatma kararına ilişkin yazının tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.

Vergi Mahkemelerinde yürütmenin durdurulmasına ilişkin olarak düzenlenmiş olan 2577 Sayılı İ.Y.U. Kanunu m. 27/8 bendinde, işyeri kapatma cezası hakkında bir hüküm içermemekte ise de, cezanın esası V.U.K. mükerrer madde 354. de belirtilmiş olup, uygulama usul ve esasları içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 181 sıra No.lu V.U.K. nun genel tebliğinde kullanmıştır. Buna göre, işyeri kapatma cezasına ilişkin yazının tebliğini izleyen gün mükellef bir dilekçe ile vergi mahkemesine başvurarak (dava açarak) yürütmenin durdurulması talebinde bulunabilir. Zira mükellef bunun yasal olmadığına, işyerinin kapatılmasını gerektirecek yasal şartların oluşmadığına inanmış olabilir.

Ancak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tespit ettiği uygulama esaslarından birisi de; "Valilikçe kapatılmasına karar verilen işyerlerinin vergi dairesi tarafından gönderilen yazının tebliğini izleyen 3 gün içinde kapatılması" olduğuna göre, kapatma cezasının açıkça hukuka aykırı olup olmadığına mahkeme tarafından

incelenip yürütmenin durdurulmasına gerek olup olmadığına karar vermesi icab eder. Mahkemenin incelemesi için, davalı idarenin birinci savunması alınmalıdır, bu ise bir aylık süreyi gerektirir. Fakat bu arada yani 3 günlük süre içinde Vergi Dairesi kapatma cezasını uyguladığında, kapatma cezasının uygulanması ile yükümlünün açtığı davanın anlamı kalmamakta, daha baştan olayda yargı yolu kapanmaktadır.

İtiraz için işyerinin kapatılacağına dair bir tebliğin beklenmesi zorunludur. Bu tebliği alan mükellefin uygulamaya itirazı varsa, vergi mahkemesine başvurarak yürütmeyi durdurma kararı istediğinde Vergi Mahkemesince, işlemin haklılığının araştırılması ve sonucun alınması beklenilmeden yürütmeyi durdurma kararı alınması bu durumda daha uygundur. Çünkü işyerinin kapanması durumunda giderilmesi güç ya da imkânsız zararların doğması olayın yapısında vardır. Kaldı ki Maliye ve Gümrük Bakanlığı, yükümlüler açısından dava açma, yetkili mahkemece yürütmenin durdurulmasını inceleme ve yürütmenin durdurulması hakkında karar verebilme yönünden 3 günlük süre yerine yeterli bir süreyi yeniden tespit ve ilan edebilir.

#### KAYNAKLAR

- Ertuğ, M., "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 354. Madde Uyarınca Uygulanan İşyeri Kapatma Cezasının Yargısal Denetimi", *Danıştay Dergisi*, Sayı: 76-77, Ankara 1990, s. 1-5.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*, Sıra No: 181 (RG. Tarih 27.5.1988, Sayı: 19824).
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı, *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*, Sıra No: 182 (R.G. Tarih 27.5.1988, Sayı: 19824).
- Okur, M.Z., "İşyeri Kapatma İşleminin Süresi ve Kapatma İşleminin Gerçekleşmesi", *Uygulamalı MEVZUAT Dergisi*, Petkim Yayını, Sayı: 4, Ankara, 9 Ağustos 1990, s. 25-28.
- Özdemir, A., "İşyeri Kapatma Cezası", *Maliye Postası*, Sayı: 243, 15 Ekim 1990, s. 63-66.
- Polatkan, V., "İşyeri Kapatma Cezası", *Uygulamalı MEVZUAT Dergisi*, Petkim Yayını, Sayı: 5, Ankara, Nisan 1990, s. 5-8.
- Tan, M., "İşyeri Kapatma Cezasını Gerektiren Fiiller İle Kaçakçılığa Teşebbüs Fiilleri Arasındaki İlişki ve Değerlendirilmesi", *Uygulamalı MEVZUAT Dergisi*, Petkim Yayını, Sayı: 19, Ankara, Haziran 1991, s. 13-17.
- Tuncer, M., "İşyeri Kapatma Cezası", *Maliye Postası*, Sayı: 256, 1 Mayıs 1991, s. 30-33.