

## İŞYERİ KAPATMA CEZASINDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

### 1. GİRİŞ :

Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde düzenlemeleri gereken belgeleri düzenlememeyi alışkanlık haline getirmiş olan mükelleflerin, bu alışkanlıklarından vazgeçirilerek belge düzenine uymalarını sağlamayı hedefleyen işyeri kapatma cezasının uygulanmasına ilişkin esaslar Vergi Usul Kanununun mükerrer 354' üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; *“Yetkililerce, 353 üncü maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde mükelleflerin işyerleri Maliye Bakanlığının kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilir. Bakanlık bu yetkisini mahalline devredebilir. Ancak, işyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için yukarıdaki fıkrada belirtilen belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının ikinci defa tespiti üzerine mükellefin bir yazı ile uyarılması ve tekerrürü halinde işyeri kapatma cezası uygulanacağına duyurulmuş olması şarttır.”*

Dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354' üncü maddesi hükmünden alan işyeri kapatma cezasının uygulanması aşamasında ekonomik hayatın dinamikleri çerçevesinde beklenmedik ve tereddüde yol açan bir çok hususa rastlanılmaktadır. Bu çerçevede yazımızın da konusunu, işyeri kapatma cezasının uygulanmasına yönelik olarak uygulamada ortaya çıkan özellikli durumlarda, Maliye Bakanlığınca çeşitli zamanlarda verilmiş görüşlerden ve yargı kararlarından istifade etmek suretiyle bu sorunların çözümlerine ilişkin açıklamalar oluşturacaktır.

### 2- İŞYERİ KAPATMA CEZASINDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR <sup>1</sup>

#### **2.1. Mükellefin Birden Fazla İşyeri Olması Halinde İşyeri Kapatma Cezasının Uygulanabilmesi İçin Her Üç Tespitinde Aynı İşyerinde Yapılmış Olması Gerekir:**

İşyeri kapatma cezasının uygulanmasında esas olan, işyeri kapatılma cezası uygulanmasını gerektiren fiilleri işleyen, başka bir deyişle, bu fiillerin bünyesinde işlenmiş olan işyerinin kapatılmasıdır.

Mükelleflerin birden fazla işyerlerinin olması halinde, farklı işyerlerinde yapılan tespitlerin toplu olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Her bir işyeri, diğerlerinden farklı olarak tek başına değerlendirilir ve üç tespitinde aynı işyerinde yapılmış olması şartı aranır. Dolayısıyla, merkez, şube, v.s. gibi birden fazla işyeri bulunan mükelleflerin farklı işyerlerinde yapılan tespitlerin birlikte değerlendirilmesine ve bu tespitlere dayanılarak tüm işyerleri veya işyerlerinden birisi kapatılmak suretiyle işyeri kapatma cezasının uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.<sup>2</sup>

#### **2.2. Giriş – Çıkışları Aynı ve Birbirleri İle İç İçe Olan İşletmelerde İşyeri Kapatma Cezasının Uygulanması :**

**Cafe, lokanta, bar** gibi birbirleri ile iç içe olan ve/veya giriş ve çıkışları aynı olan işletmelerde, işletmenin bar, restoran, cafe, lobi ve otel bölümlerinin birbirinden ayrılabilmesi diğer bir anlatımla her bölümün giriş ve çıkışlarının ayrı olması halinde, işyeri kapatma cezasının uygulanmasında her bölüm için üç ayrı tespit aranılacak, yalnızca tespitlerin

<sup>1</sup> İşyeri Kapatma Cezasına yönelik detaylı açıklamalar için bkz. A. Murat YILDIZ, “ İşyeri Kapatma Cezası ”, TURMOB Yayınları, Sirküler Rapor Ekim 2002,

<sup>2</sup>Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 17.04.1998 gün ve 13738 sayılı yazısı

yapıldığı bölüm kapatılacaktır. Ancak, bar, restoran, cafe, lobi ve otel bölümlerinin giriş ve çıkışlarının tek olması ve bunların birbirlerinden ayrılamaması halinde ise bu işletmeler bir bütün olarak dikkate alınarak, yapılan tespitler birlikte değerlendirilmek suretiyle işyeri kapatma cezası uygulanacaktır.<sup>3</sup>

### **2.3. Aynı İşyerinde Birden Fazla Mükellefin Faaliyet Göstermesi Halinde Ceza Uygulaması :**

İşyeri kapatma cezasının uygulamasındaki amaç, mükelleflerin işletmenin kapalı olduğu süre zarfında kaybedeceği kazancı düşünerek, belge düzenine uymalarını sağlamaktır. Diğer taraftan cezaların şahsiliği ilkesi gereğince de, suç oluşturan fiil kim tarafından işlenmişse onun cezalandırılması gerekmektedir. Bu nedenle, aynı işyerinin birden fazla kişi tarafından işletilmesi halinde, bu ortak işyerinin kapatılması belge düzenine riayet eden diğer mükelleflerin de cezalandırılması sonucunu doğuracaktır. Bu gibi durumlarda, tek çözüm yolu işyerinin kapatılmayıp, işyerinin kapatılmasına karar verilmesi neticesinde Vergi Usul Kanunu'nun 353/5'inci maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezası ile yetinilmesi olacaktır. Bu çözüm yolunun, cezaların şahsiliği açısından en doğru yol olduğunu düşünmekteyiz. Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüşünü yansıtan 10.10.1995 gün ve 56358 sayılı yazıda da; aynı işyerinin birden fazla mükellef tarafından kullanılması ve bu mükelleflerden birisi için işyeri kapatma cezasının uygulanacak safhaya gelmesi halinde bu işyerinin kapatılması diğer mükellefin de cezalandırılması sonucunu doğurduğundan bu gibi hallerde işyerinin kapatılmaması; yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 353/5'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

### **2.4. Aynı Faaliyetin Adres Değişikliği Yapılarak Başka Bir Yerde Sürdürülmesi Halinde Ceza Uygulaması :**

Uygulamada sıkça mükelleflerin iş yeri kapatma cezasından kurtulmak için ikinci tespitten sonra adres değişikliği yaparak aynı faaliyete başka bir adreste devam etmelerine rastlanılmaktadır. Bu gibi durumlarda işyerinin farklı olduğu gerekçesiyle, yeniden 3 tespit yapılması gerektiği şeklinde düşünce doğru değildir. Nitekim, iş yeri kapatma cezasının uygulamasından maksat, belge düzenine uymama konusunda ısrarcı olan **mükelleflerin**, bu davranışlarından vazgeçirilerek belge düzenine riayet etmelerini sağlamaktır. Bu durumda da, mükellef ve faaliyet aynı olduğu halde, kötü niyetli olarak işyerinin başka bir adrese taşınmasının, belge düzenlememe fiilinin işlendiği işyerinin değiştiği anlamına geldiğini kabul etmek mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı'nın çeşitli tarihlerdeki yazılarında bu husus açık bir şekilde vurgulanmıştır. Bu yazıların ilgili kısımları aynen aşağıya alınmıştır;

"... Bu durumda, mükellefin aynı faaliyetini aynı vergi dairesi mıntıkası içinde yeni bir işyerinde sürdürmesi hususu dikkate alınarak, eski işyerinde yapılan iki tespitin, yeni işyerinde yapılan üçüncü bir tespit ile birlikte değerlendirilmesi ve yeni işyeri için V.U.K.'nun mükerrer 354. Maddesi uyarınca işyeri kapatma cezası uygulanması, uygun görülmüştür."<sup>4</sup>

".....İşyeri kapatma cezasının uygulanmasında esas olan belge düzenine uymamayı alışkanlık haline getiren mükellefin, bu tespitlerin yapıldığı işyerinin kapatılması olup aynı faaliyetin aynı mükellef tarafından yeni bir işyerinde sürdürülmesi önceki tespitlerinde dikkate alınarak yeni işyerinin kapatılmasına engel teşkil etmemektedir.

<sup>3</sup>Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.01.1992 gün ve 3318 sayılı yazısı

<sup>4</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.06.1994 gün ve 44242 sayılı yazısı

Bu itibarla, mükelleflerin gerek önceki işyerlerinde gerekse yeni işyerlerinde yapılan tespitlerin birlikte değerlendirilmesi ve aynı faaliyetin sürdürüldüğü yeni işyerinin kapatılmak suretiyle bu cezanın uygulanması gerekmektedir.”<sup>5</sup>

“ ...bu durumda, faaliyetine son verilen şube işyerlerinde, belge düzenine uyulmadığına ilişkin olarak yapılan tespitlere dayanılarak, faaliyetin devam ettirildiği merkez işyerinin kapatılması mümkün bulunmaktadır.”<sup>6</sup>

## **2.5. Hem Faaliyet Konusu Hem de Adresi Değişen Mükelleflerde Eski İşyeri İçin Yapılan Tespitlerin Yeni İşyeri İçin Uygulanacak Cezaya Olan Etkisi:**

Yazımızın bir önceki bölümünde de açıkladığımız üzere, aynı faaliyete başka bir işyerinde devam edilmesi ceza uygulanmasına engel değildir. Ancak, işyeri kapatma cezasına dayanak teşkil eden tespitlerin yapıldığı işyerindeki faaliyetine son vererek, başka bir ilde başka bir faaliyete başlayan mükellefin, yeni işyerinin bu tespitlere dayanılarak kapatılmasına imkan bulunmamaktadır.<sup>7</sup>

## **2.6. Adi Ortaklıklarda Ortak Sayısındaki Değişikliklerin Ceza Uygulanmasına Etkisi:**

Adi ortaklıklar, Türk Ticaret Kanunu’nda tanımlanan şirketlerin ayırt edici özelliklerini haiz olmayan ve aynı gaye için bir araya gelmiş olan emek ve sermaye birliğidir. Vergi idaresi, adi ortaklıklarda ortak sayısında meydana gelen değişikliklerin aynı faaliyete aynı veya farklı bir adreste devam edilmesi halinde değişikliğin vukuundan önceki tespitlere dayanılarak faaliyet gösterilen yeni işyerine kapatma cezasının uygulanabileceği esasını benimsemiş ve uygulamaya bu şekilde yön vermiştir.<sup>8</sup>

## **2.7. Ferdi İşletmelerin Şirketleşmesi ve Şirket Nevilerinin Değişmesi Halinde Önceki Mükellefler Hakkında Yapılmış Olan Tespitlerin Yeni Mükellefler İçin Uygulanacak Olan Cezaya Etkisi:**

Ferdi işletmelerin şirkete dönüşmesi ve şirket nevinin değiştirilmesi halinde eski mükellefler hakkında belge düzenine uyulmadığı konusunda yapılan tespitlerin, yeni kurulan ve farklı tüzel kişiliği olan şirketler hakkında uygulanacak olan cezalar için esas alınması mümkün değildir. İşyeri kapatma cezasında amaçlanan, mükelleflerin belge düzenine uymalarını sağlamak olduğundan, ortada eskisinden tamamen farklı ve yeni bir mükellef var olduğu ve bu mükellefin belge düzenine uymadığı konusunda henüz yapılmış bir tespit de olmadığı için, söz konusu durumda ceza uygulanamayacaktır.

Muvazaalı bir nevi değişikliği söz konusu olduğunda, durum biraz karışmaktadır. Mükellef farklı olduğu için, önceki mükellef hakkındaki tespitlerin yeni mükellef için esas alınamayacağı ileri sürülebileceği gibi, işlemin muvazaalı olduğunun ispatı halinde kanuna karşı bir hile yapılmış olmasından hareketle, önceki tespitlerin şimdiki mükellef içinde geçerli olacağı ileri sürülebilecektir. Bu konudaki düşüncemiz, muvazaanın varlığının ispatı halinde önceki tespitlerin yeni mükellef hakkında da geçerli olabileceğidir. Zira, kanuna karşı hilenin kabul edilmesi mümkün değildir. Muvazaanın varlığında, ortakların aynı olması, faaliyet konusunun aynı olması, adresin aynı olması, telefon- faks gibi haberleşme cihazlarına ait

<sup>5</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 15.03.1996 gün ve 11029 sayılı yazısı

<sup>6</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 30.12.1994 gün ve 85852 sayılı yazısı

<sup>7</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 09.05.2000 gün ve 22107 sayılı yazısı

<sup>8</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 17.10.1990 gün ve 15987 sayılı ı ile 04.10.1999 gün ve 41802 sayılı yazıları

numaraların aynı olması gibi hususlar delil olarak kullanılabilir. Ancak, vergi dairelerinin, iş yoğunlukları arasında, bu tür tespitleri yapmasının güçlüğü düşünülüğünde yeni ve farklı bir mükellefin varlığını kabul edecekleri oldukça yüksek bir ihtimaldir.

Maliye Bakanlığı'nın farklı tarihlerdeki yazılarında bu konuda ortak bir görüş oluşmadığı ve her olayın kendi şartları çerçevesinde değerlendirilerek eski ve yeni şirketin ortaklık yapıları, olayda muvazaa olup olmadığı vb. kıstaslar gözetilerek görüş verildiği görülmektedir. Nitekim, aşağıda verilen üç farklı yazıda üç farklı görüş bildirilmiştir. İlk yazıda, yeni işyerinin kapatılması, ikinci yazıda inceleme sonucuna göre hareket edilmesi ve üçüncü yazıda ise yeni işyerinin kapatılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

"... Madde hükmü ve söz konusu Genel Tebliğlerde yapılan açıklamalar dikkate alındığında ....Sanayi Ticaret A.Ş. hakkında belge düzenine uyulmadığına ilişkin olarak yapılan tespitlere dayanılarak, unvan ve adres değişikliği yapılarak yeni ortaklarında katılımıyla kurulan ....A.Ş.' nin yeni işyerinin kapatılması uygun görülmüştür." şeklinde görüş bildirilmiştir.<sup>9</sup>

"... Olayda ise işyeri kapatma cezasına dayanak teşkil eden tutanaklar ... adına düzenlenmiş ancak adı geçen faaliyetini eşinin %90 hissesine sahip olduğu ..... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketine devretmiştir.

Bu durumda faaliyeti sona eren ferdi işletmede belge düzenine uyulmadığına ilişkin olarak yapılan tespitlere dayanılarak, yeni kurulan ve ayrı tüzel kişiliğe sahip şirket hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Ancak, faaliyetinin sona erdirmesi nedeniyle hakkında işyeri kapatma cezası uygulanmayan mükellef adına Vergi Usul Kanununun 353.maddesinin 5 numaralı bent hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, haklarında işyeri kapatma cezası uygulanmak üzere Valilik Onayı alındıktan sonra faaliyetini devreden mükelleflerle ilgili olarak bu devir işlemi bir muvazaa olup olmadığının araştırılması bakımından gerek işyerini devreden gerekse bu işyerini devralan mükellefler hakkında konunun incelemeye intikal ettirilmesi ve inceleme sonucu düzenlenecek rapora göre işlem yapılması gerekmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir.<sup>10</sup>

"... işyeri kapatma cezasında esas olan, belge düzenine uyulmadığına ilişkin tespitlerin yapıldığı işyerinin kapatılmasıdır.

Bu durumda faaliyeti sona eren ferdi işletmede belge düzenine uyulmadığına ilişkin olarak yapılan tespitlere dayanılarak, yeni kurulan ve ayrı tüzel kişiliğe sahip şirket hakkında işyeri kapatma cezası uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca; ilgide kayıtlı yazınızda bahsi geçen yazılarımızda işyeri kapatma cezası uygulanmak üzere Valilik Makamından onay alındıktan sonra veya onay safhasında işyerlerinin devredilmesi halinde devir işlemi muvazaa olup olmadığının araştırılması ve inceleme sonucu düzenlenecek raporlar uyarınca işlem yapılması gerektiği belirtilmiş olup, burada söz konusu edilen aynı neviden işletmelerin devridir. Başka bir anlatımla, ferdi işletmelerin tüzel kişiliğe sahip şirketlere devrinde muvazaa bulunduğu tespit edilmiş olsa bile yeni devralan işletme hakkında işyeri kapatma cezasının uygulanmasına kanunen imkan bulunmamaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.12.1994 gün ve 82831 sayılı yazısında

<sup>10</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.04.1995 gün ve 20110 sayılı yazısında

<sup>11</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.04.1998 gün ve 13844 sayılı yazısı

## 2.8. Ticari Taşıtlarda Ceza Uygulaması:

Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde; ticari faaliyetlerin icrasına tahsis edilen yerlerin işyeri olarak kabul edildiği belirtilmiştir. Bu bağlamda, birden fazla araçla pazarlama yapılması halinde, her bir aracın ayrı ayrı işyeri olarak kabul edilmesi kanun gereğidir. Faaliyetlerini sabit bir iş yeri olmaksızın birden fazla araçla icra eden mükellefler hakkında bu cezanın uygulanması için, **her bir aracın plakaları itibariyle ayrı değerlendirilmek suretiyle 3 ayrı tespit yapılmış olma şartının aranması gerekmektedir.** Araçların toplu değerlendirilerek, sadece bir araç veya tüm araçlar için ceza uygulanması mümkün değildir.

Gerek şehirlerarası yolcu taşıma işi ile uğraşan taşıtlarda, gerekse ücret karşılığı eşya nakleden taşıtlarda işyeri kapatma cezası, yalnızca tespitlerin yapıldığı taşıta uygulanır.

Valilikçe verilecek kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğinden sonraki üç günlük sürenin bitiminde ve taşıtın bulunduğu yerin yetki alanı itibariyle bağlı bulunduğu vergi dairesi (bağlı vergi dairelerinde mal müdürlüğü) tarafından oluşturulacak bir ekip tarafından taşıtın kapıları mühürlenmek suretiyle kapatılır.

Taşıt sahibinin üç günün bitiminde taşıtını mühürletmek üzere hazır bulundurmaması halinde, taşıtın bulunabilmesi ve bulunduğu yerde durdurabilmesi için, ilgili defterdarlıkça taşıtın bulunabileceği il defterdarlıkları ile yazışmalar yapılacaktır. Diğer taraftan, bu konuda gerek ilgili defterdarlık, gerekse il defterdarlıklarınca Vergi Usul Kanunu'nun 7'inci maddesi hükmüne dayanılarak (söz konusu maddeye göre, kısaca, bilumum mülkiye amirleri ve emniyet memurları, vergi kanunlarının uygulanmasında yardımda bulunmaya mecburdurlar.) Emniyet Teşkilatından yardım istenecektir. Taşıt bulunduğu yerde durdurulacak ve bulunup durdurulduğu yer defterdarlığınca görevlendirilecek kapatma ekibi tarafından **taşıtta bulunan yolcu veya yükün tesliminden sonra** uygun görülecek yerde **yeni bir süre verilmeksizin** valilikçe verilmiş kapatma süresi kadar kapıları mühürlenmek suretiyle kapatılacaktır.

Ücret karşılığı eşya veya yolcu taşımacılığı yapan taşıtlarda işyeri kapatma cezası, tespitlerin yapıldığı taşıt için uygulanacaktır. Ancak, işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan ve ücret karşılığı taşımacılıkta kullanılmayan taşıtlarda belge düzenine uyulmadığına ilişkin olarak yapılacak tespitlerin bu belgeyi düzenlemek zorunda olan işletme için yapılacak diğer tespitlerle birlikte değerlendirilmesi ve işyeri kapatma cezasının bu işletme için uygulanması gerekmektedir. Bu itibarla, işletmenin aktifinde kayıtlı araçlarda yapılan tespitlerin, araçların plakaları itibariyle ayrı ayrı değerlendirilmesi ve bu araçların kapatılabilmesi için üç tespitinde aynı araçta yapılmış olması gerekmektedir.<sup>12</sup>

## 2.9. Sabit İşyeri Bulunmaması Halinde Ceza Uygulaması:

Seyyar satıcılık ve pazarlamacılık gibi sabit bir işyeri olmaksızın faaliyet gösteren mükellefler hakkında ceza uygulaması farklılık arz ettiğinden, Maliye Bakanlığınca bu konuya yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır.

1989/13 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'ne göre, sabit işyeri olmayan ve haklarında belge düzenine uyulmadığına ilişkin olarak tespitler yapılan ve bu tespitler nedeniyle kapatma cezasına muhatap olan mükellefler hakkında, fiili imkansızlıkların bulunması halinde işyeri kapatma cezası uygulanmayacaktır. Ancak, fiilen işyeri kapatılmayan bu mükellefler adına Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine 3505 sayılı Kanununun 5'inci maddesi ile eklenen 4 numaralı bent hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

<sup>12</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.02.1997 gün ve 07497 sayılı yazısı

## **2.10. Tasfiyeye Girme Halinde Ceza Uygulaması :**

Bu itibarla, tasfiyeye girilmiş olması işi bırakma hükmünde olmamakla birlikte tasfiye sonuçlanıncaya kadar olan sürede bir işyeri için kapatma cezasının uygulanması, işyeri kapatma cezasının “ mükelleflerin belge düzenine uymasını sağlayarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi” şeklindeki amacına uygun düşmeyeceğinden, bu durumda bulunan mükellefler için işyeri kapatma cezasının uygulanmaması gerekmektedir.<sup>13</sup>

## **2.11 Uygulanan İşyeri Kapatma Cezasına Rağmen Faaliyete Devam Edilmesinin Müeyyideleri :**

İşyerinin kapatılması ile mükelleflerin bu süre zarfında faaliyetine devam edememesi nedeniyle karlarından mahrum kalmaları, bu cezanın en caydırıcı yanı olacaktır. İşyerinin kapatılması ile faaliyetin durdurulması amaçlanmaktadır ve ancak bu şekilde ceza uygulaması amacına ulaşacaktır. İşyeri kapatıldığı halde, bu yasağın delinerek faaliyete devam olunması cezanın uygulanmamış olması demektir. Böyle bir durumda, cezanın tekrar uygulanması gerekecektir ve bu durumun kanuna aykırı olduğunu iddia etmek de mümkün olmayacaktır. Nitekim, mükerrer 354'üncü maddenin 3505 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle eklenen son fıkrasında, kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asılması halinde, uygulanmakta olan kapatma cezasının; bu cezanın süresi kadar artırılarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun bu hükmünde levha veya duyurulara ilişkin bir düzenleme yapıldığından hareketle diğer durumlar için uygulanamayacağı iddia olunabilir, fakat bu madde ile güdülen amaç cezanın uygulanmasını temin etmek olduğu için, benzer durumlarda da uygulanabilecektir.

Uygulanan işyeri kapatma cezasının kapatma süresi kadar artırılarak uygulanması, önceki cezadan ayrı bir uygulama olarak kabul edilemeyeceğinden, işyerinin yeniden kapatılması, Vergi Usul Kanununun 353/5'inci maddesi uyarınca tekrar özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmemektedir.<sup>14</sup>

## **2.12. Alıcı Nezdinde Yapılan Tespitlerin İşyeri Kapatma Cezasına Etkisi :**

Vergi Usul Kanunu'nun belge düzenine ait hükümlerine bakıldığında, sadece belge düzenleme yükümlülüğü değil, aynı zamanda belge alma yükümlülüğüne şamil olduğu görülecektir. Bu düzenlemeye paralel olarak, sadece belge düzenlememe fiili değil, belge almama fiili de cezayı gerektirmektedir. Ancak, alıcı nezdinde yapılan tespitlerin belgeyi düzenlemek zorunda olan mükellefler nezdinde yapılan yoklamalarla teyit edilmesinden sonra bu tespitler için satıcı mükellefler adına özel usulsüzlük cezası kesilebilecek ve bu tespitler işyeri kapatma cezasına konu teşkil edebilecektir. Bu teyit işlemi yapılmadan belgeyi düzenlemek zorunda olan mükelleflere ceza kesilmesine ve bu tespitlerin işyeri kapatma cezasının uygulanmasında dikkate alınmasına imkan bulunmamaktadır.<sup>15</sup>

<sup>13</sup>Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 12.02.2002 gün ve 8025 sayılı yazısı

<sup>14</sup>Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.07.1997 gün ve 28922 sayılı yazısı

<sup>15</sup>Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 01.05.1998 gün ve 15987 sayılı yazısı

### **3- SONUÇ:**

Belge düzenine uymamayı alışkanlık haline getiren mükellefleri bu alışkanlıklarından vaz geçirerek, vergi mevzuatımız çerçevesinde düzenlemeleri gereken belgeleri doğru ve zamanında düzenlemelerini sağlamayı amaçlayan işyeri kapatma cezası, ilk bakışta uygulaması kolay ve etkili bir ceza gibi görülse de, yazımızda da açıkladığımız gibi uygulamada zaman zaman çıkan beklenmeyen durumlarda tereddütlere yol açabilmektedir. Doğan bu tereddütleri gidermede, Maliye Bakanlığı her olayı kendi özellikleri çerçevesinde değerlendirerek mükteza ( özelge ) verme yoluna sıkça baş vurmaktadır. Biz de bu görüşler çerçevesinde uygulamada en çok rastlanılan problemlere ve problemlerin çözümüne yönelik olarak Maliye Bakanlığının görüşlerine ve kendi açıklamalarımıza yer vererek konuyu aydınlatmaya çalıştık.

**ADRES: Ankara Defterdarlığı  
Hükümet Meydanı  
Ulus- ANKARA**

**A. Murat YILDIZ  
Gelirler Kontrolörü  
Ankara Defterdar Yrd. V.-**

**Bülent KOÇAK  
Stj. Gelirler Kontrolörü**

**TEL : 0.312. 312 27 48  
0.312. 310 54 03  
FAX : 0.312. 309 22 18**

**E-MAİL: amuratyildiz@hotmail.com**