

HAKEMLİ

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

Hakan ARSLANER*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK – ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Doç. Dr., Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, harslaner@adu.edu.tr, **ORCID ID:** 0000-0003-2588-5434.

Makale geliş tarihi: 7 Kasım 2022 **Makale kabul tarihi:** 26 Mayıs 2023

Atf önerisi: Arslaner, Hakan. "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi." *Ankara Barosu Dergisi* 81, no. 3 (Temmuz 2023): 187-228. **DOI:** 10.30915/abd.1200706.

ÖZ

Vergi yükümlüsü ile idare arasında yaşanan hukukî uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri açısından etkin, maddi ve usul hukukuna uygun ve hakkaniyetli bir şekilde çözümlenebilmesi için hâkimin, karine olarak kabul edilen hukuk bilgisi dışında her bir somut olayın çözümünde, teknik, özel veya uzmanlık gerektiren bir bilgiye ihtiyaç duyması gayet doğaldır. Hukuk kurallarının olgular üzerine yazılması ayrıca genel olarak kabul edilen delil serbestisi ilkesi uyarınca farklı uyuşmazlık konuları ile karşılaşan yargı organları uyuşmazlık konusu ile maddi hukuk arasında bir bağ kurmaya çalışırken hukuk bilgisinin dışında birtakım bilgilere de ihtiyaç duyarlar. Bilirkişinin görüşüne ihtiyaç duyulan uyuşmazlık konularından biri de vergi uyuşmazlıklarıdır. Hem sistemin olağan idarî işlemleri hem de olağanüstü durumlarda kişilere yapılan vergisel işlemler sonrası açılan davalarda başta vergi mahkemeleri olmak üzere (iptal davaları ve tam yargı davaları), vergisel işlemlerle alakalı olarak suç niteliğindeki eylemler için ceza mahkemeleri (vergi kaçakçılığı davaları) ve kimi durumlarda da hukuk mahkemeleri (haciz sırasında öne sürülen istihkak iddialarına karşı açılan davalar, tasarrufun iptali davaları gibi) görevli olmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin kendisi zaten teknik birtakım uygulamalara dayalıdır. Bu sebepten hukuk bilgisi olan ancak vergi konularında teknik ve özel bilgi eksikliği olan hâkimlerin bu eksikliğini, bilirkişiler sundukları görüşleri ile gidermektedirler. Bu çalışma, doğrudan ya da dolaylı olarak uyuşmazlık konusu vakıanın ya da yapılan işlemlerin vergiye dayalı olması durumunda bilirkişilere başvurmanın önemini ve bunların sunmuş oldukları görüşlerin yargılamanın hukuka uygun bir şekilde sonlandırılmasındaki rolünü ortaya koymaya çalışmaktadır.

HAKEMLİ

Anahtar Kelimeler:

vergi uyuşmazlıkları

vergi davaları

teknik bilgi

bilirkişi

usul hukuku

IMPORTANCE OF EXPERT WITNESS IN TAX CASES

ABSTRACT

In order for disputes between the taxpayer and the administration to be resolved effectively, in accordance with the substantive and procedural law and in a fair manner in terms of tax courts, It is natural that the judge needs technical, special or knowledge that requires expertise in the resolution of each concrete case, apart from the legal knowledge accepted as presumption. In addition to writing legal rules on facts, judicial bodies that encounter different disputes in accordance with the generally accepted principle of circumstantial evidence, need some information other than legal knowledge when trying to establish a link between the subject of dispute and substantive law. Tax disputes are one of the disputed issues that require expert opinion. Criminal courts (tax evasion cases) for tax offences in relation to taxation and in some cases civil courts (claims throughout procedure in collection of taxes via attachment, cancellation of asset cases etc.) are in charge of, especially tax courts (action for annulment and full-remedy action), in cases filed after both the ordinary administrative procedures of the tax system and the tax transactions made to in extraordinary situations. The taxation process itself is already based on a number of technical applications. For this reason, the judges, who have legal knowledge but lack technical and special knowledge in tax matters, make up for this deficiency with expert's opinions. This study, directly or indirectly, tries to reveal the importance of applying to experts in case the disputed case or transactions are tax-based and the role of their opinions in the conclusion of the proceedings in accordance with the law.

Keywords:

tax disputes

tax cases

technical information

expert

procedure law

GİRİŞ

Uyuşmazlıkların olağan çözüm yolu olan yargı yolunda muhakemenin sağlıklı yürütülebilmesi ve esas veya usulden hukuka en doğru ve hakkaniyetli karar verilebilmesi için yargı makamları, taraf iddiaları dolayısıyla veyahut yargılama sırasında re'sen gelişen olayların ve sunulan delillerin değerlendirilmesi için özel, bilime dayalı veya teknik bir bilgiye ihtiyaç duyabilirler. Hâkimin uyuşmazlığı sonlandırması için hukuk bilgisi dışında ihtiyaç duyduğu bu özel, teknik veya uzmanlık gerektiren bilgiler, bilirkişilerce tamamlanmaktadır. Temyiz mercileri hariç bilirkişilik kurumu tüm yargılamalarda kullanılabilir. Türk usul hukukunda hukuk ve ceza muhakemelerinde düzenlenmiş bu kurumun mahkemelerce uygulanması aşamasında bir yeknesaklık sağlanması adına 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu (BK) ve akabinde Bilirkişilik Yönetmeliği (BY) kabul edilmiştir. Hukuk ve ceza muhakemeleri kanunlarında bilirkişilik ile ilgili düzenlemeler hâlen yürürlükte olmakla birlikte; yeni düzenleme ile tüm mahkemelerde görevlendirilen bilirkişileri ilgilendiren bilirkişilerin sorumlulukları, bilirkişi olabilecekler, yargılama sistemine uyum açısından bilinmesi gerekenler ve bilirkişi eğitimi zorunluluğu gibi genel konulara yer verilmiştir. Bu sayede muhakeme sisteminde önemli bir rol oynayan bilirkişiler ile ilgili temel düzenlemeler bir çatı altında toplanmıştır.

Farklı yargı rejimlerine tâbi her mahkemede uyuşmazlıkların çözümü için özel veya teknik bir bilgiye ihtiyaç duyulabilir. Uyuşmazlık konuları ya da sunulan delillere göre de ihtiyaç duyulan uzmanlık bilgisi değişiklik gösterebilecektir. Vergi işlemlerinin mer'î hukuka göre yapıldığı ve bireysel nitelikli işlemlerden oluştuğu gözetildiğinde ilk başta, vergi hukuku bilgisi ile uyuşmazlıkların çözümlenebileceği düşünülse de bu bireysel nitelikli işlemlerin çoğu bir uygulamaya dayalı yapılmaktadır. Örneğin denetim sonrası vergi ziyayı tespit edilmesi hâlinde vergi ziyasının gerçekten var olup olmadığı, muhasebe kayıtlarının nizamlı bir şekilde olup olmadığı, sahte ya da içerik itibarıyla yanıltıcı belge kullanılıp kullanılmadığı veya vergiyi doğuran olayların olup olmadığı şeklinde tespitlerin yapılması, bu olaylara dayalı vergisel işlemlerin de doğru olup olmadığını kanaatinin uyanmasında etkin rol oynayacaktır. Vergi mahkemeleri, vergi kaçakçılığı nedeniyle başlatılan bir soruşturmada Cumhuriyet Savcısı ve yapılan bir ceza yargılamasında ceza mahkemesi ayrıca hukuk mahkemelerinde vergi temelli bir uyuşmazlık çözümünde hukuk mahkemesi her zaman bu özel ve teknik bilgiye ihtiyaç

duyarlar. Bu özel ve teknik bilginin hâkime aktarılması konusunda da bilirkişilere görev düşmektedir.

Çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bilirkişilik müessesesinin etkinliği üzerinde durulacaktır. Ayrıca bilirkişinin ve sunmuş olduğu görüşlerin hukukî niteliği tartışılarak, yargı kararları ışığında bilirkişi raporlarının nasıl olması gerektiği konusunda değerlendirmeler yapılacaktır.

I. BİLİRKİŞİ KAVRAMI

Son yüzyıl içerisinde insanoğlunun edindiği bilgi miktarının, insanlığın başlangıcından beri edindiği bilgi miktarına yakın olduğu iddia edilmektedir. Son yüzyılda bilim ve teknolojinin hızlı ve büyük bir şekilde gelişmesi ve gelişmeye de devam etmesi bu iddiayı doğrular niteliktedir. Gelişen bilim ve teknoloji sonunda insanlar bir alanda uzmanlaşma ihtiyacı duymuş, insanların bilgi düzeyi artmış ve bunun sonucunda da meslekler çok daha karmaşık bir hal almıştır.^[1] Bilirkişiliğin tarihçesi Roma Dönemine kadar dayanmaktadır. O çağlarda öncelikle tıbbi bilirkişi ihtiyacı oluşmuş iken günümüzde hemen hemen her konuda yargılama sırasında özel veya teknik bir bilgi ya da çözümü uzmanlık gerektiren konularda bilirkişilere başvurulmaktadır.

Türk Dil Kurumu (TDK) bilirkişiyi “*Belirli bir konudan iyi anlayan ve bir anlaşmazlığı çözümlmek için kendisine başvuru kimse, uzman, ehlihibre, ehliivukuf, eksper*” ve “*Çözümlemesi özel veya bilimsel bilgiye dayanan konularda oyuna veya düşüncesine başvuru kimse, ehlihibre, ehliivukuf.*” olmak üzere iki şekilde tanımlamıştır. BK’nin 2. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde bilirkişi, “*Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini*” şeklinde tanımlanmıştır. Bir başka tanımda bilirkişi, “*Bir davada, taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümü hâkim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bir bilgiye bağlı ise, hâkim gerekli olan özel veya teknik bilgiye sahip uzman kişi veya kişilerin görüşünü alabildiği üçüncü kişi*”^[2] şeklinde tanımlanmıştır. Öğretide benzer

[1] Saim Üstündağ, *Medeni Yargılama Hukukunun Esasları II*, 7. Baskı, (İstanbul: Yazarın Kendi Yayını: 2000), 722.

[2] Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 14. Baskı (Ankara: Yetkin Yayınları, 2003), 510.

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

şekilde tanımlamalara rastlamak mümkündür. Bilirkişiler, kendi alanında uzman, mesleki tecrübesi olan, alanı ile ilgili gerekli teknik ve bilimsel bilgiye sahip kişilerdir. Bu sebeple bilirkişi tanımlaması yapılırken bu özelliklere vurgu yapmak gerekecektir. Genel olarak her durumda bilirkişiye başvurulabilmektir ancak bilirkişi dendiğinde akla gelen bir diğer unsur uyumsuzluk çözümlüdür. Bu sebepten bilirkişi tanımlamalarında mahkemelere de yer vermek yerinde olacaktır.

Tüm bu özellikleri bir araya getiren genel bir tanımlama yapmak gerekirse,

“bilirkişi, alanında yeterli teknik ve bilimsel bilgilere sahip, mesleki tecrübesi olan ve bir yargılama sırasında uyumsuzluk çözümü için iddia edilen vakıyı açıklığa kavuşturan ya da kendisine sunulan deliller hakkında hukukî değerlendirmelerden uzak görüş bildiren veyahut yargı makamlarının, bilirkişinin kendi uzmanlık alanı ile ilgili özel durumlarla karşılaşmaları hâlinde sorabileceği sorulara cevap verebilen, bu anlamda hâkim/savcıya hukuki olarak en doğru kararı vermesinde yardımcı olan,[3] yargılamanın sonucundan maddi ya da manevi bir menfaat sağlamayacak hakiki veya hükmi şahıslardır.”

Böyle bir genel tanımla bilirkişinin ve bilirkişi görüşünün taşıması gereken birçok özelliğine de değinmiş bulunmaktayız.

Tanımlardan yola çıkarak üzerinde durulması gereken bir konu, yargılama sırasında delil tespiti ya da iddia edilen vakıanın açıklığa kavuşturulması için özel veya teknik bilgiye veyahut uzmanlık gerektiren bir bilgiye ihtiyaç duyulması hâlinde hâkimin bu bilgi ve bilgilere kendisinin vâkıf olması hâlinde bilirkişiye başvurmak gerekip gerekmediğidir.

Kanaatimizce hâkim tarafından yargılama sırasında ihtiyaç duyulan özel ve teknik bilgi bilinse bile, hâkimlerin bu konuda bilirkişiye başvurması gerekmektedir. Çünkü bilirkişi raporlarının taraflarca tartışılabilir bir imkân sunulması önemlidir. Bu imkân da ancak tahkikatın devamı sırasında

[3] Gökhan Çayan, *Medeni Usul Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi*, 1. Baskı (İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013), 9, “Bilirkişinin hâkimin yardımcısı olduğunu söylemek son derece yanlıştır. Yargılama sürecinde hâkime bir yardımının olduğu söylenebilir. Ancak bu yardım, yargılamanın başından sonuna kadar devam eden bir durum arz etmez. Hüküm sırasında hâkim, bilirkişiden hukukî bir değerlendirme yapmasını da isteyemez. Bilirkişinin yardımı yargılama sürecinin küçük bir bölümünü oluşturan ve hâkim tarafından bilinmeyen özel veya teknik bir bilgiyi aydınlatmaktan ibarettir. Bu nedenle bilirkişiye hâkim yardımcısı demek son derece yanlıştır.”

bilirkişi raporunun mahkemeye sunulması ile mümkün olmaktadır. Rapor alınıp taraflarca tartışıldıktan sonra hâkim esas hakkında karar verir iken uyuşmazlık konusu ile alakalı kendi sahip olduğu özel ve teknik bilgisine dayanarak kanaatini ortaya koyacaktır. Kendi sahip olduğu özel ve teknik bilgi ile raporun örtüşmesi hâlinde rapor doğrultusunda karar verebilecek, aksi hâlde gerekçe sunarak, raporu kararına dayanak almayacaktır. Hâkimin kendi sahip olduğu özel ve teknik bilgiyi sadece karar aşamasında kullanacağından taraflar için bu bilginin tartışılabileceği bir ortam sağlanmamış olacaktır. Ayrıca hâkimin yargılama sırasında ihtiyaç duyulan özel veya teknik bilgiye ya da uzmanlık gerektiren bir bilgiye sahip olduğu nereden bilinecektir? Tarafların ve üst mahkemelerin böyle bir bilgiyi edinme yetisi yoktur kaldı ki hâkim bu bilgiye sahip olduğunu yargılama sırasında ilgililere sunmak zorunda da değildir. Sunduğumuz gerekçelerle, yargılama sırasında özel, teknik ya da uzmanlık gerektiren bir bilgiye hâkim vâkıf olsa da usul kurallarını yerine getirme ve taraflarca tartışılma imkânı sunma adına bilirkişiyi başvurmalı ve karar aşamasında da bu sahip olduğu bilgiyi kullanmalıdır. Bilirkişi raporlarının kimi görüşlere göre takdiri delillerden kimi görüşlere göre de delil değerlendirme vasıtası olmasından ötürü hâkimin bu raporlara uyma zorunluluğunun bulunmaması, hâkimin, kendi ehil olsa da özel ve teknik bilgi ya da uzmanlık bilgisine ihtiyaç olduğunda usul gereği bilirkişiyi başvurma zorunluluğu doğmaktadır.

Bununla birlikte hâkimin mutlaka bilirkişiyi başvurması gerektiğine yönelik kanunlarda birtakım düzenlemeler de mevcuttur. Örneğin; tıbbi konularda, sahtelik incelemelerinde, veteriner ve tarım bilgisi gerektiren durumlarda, matematiksel ve finansla yönelik hesaplama işlerinde, yazı ve imza aidiyeti incelemelerinde, hasar tespiti, kiralama ya da satış veyahut söyleşmeye aykırı hareket edilmesi hâlinde menkul ve gayrimenkullerin değerlemeye tâbi tutulma durumlarında bilirkişilere başvurmak kanunen zorunlu olmaktadır. Bu konularla ilgili uyuşmazlığı çözmekle görevli mahkemelerin alanında uzman bir bilirkişiyi mutlaka ihtiyacı olacağı karine olarak kabul edilmektedir.

A) BİLİRKİŞİLİK SIFATI KAZANMA VE BİLİRKİŞİLİĞİN TÂBİ OLDUĞU TEMEL KURALLAR

BK'nin yürürlüğe girmesi ile artık kişilerin sadece alanı ile ilgili özel ve teknik bilgilere ve/veya mesleği gereği uzmanlık bilgisine sahip olması bilirkişi olması ve mahkemelerde görüş bildirmesi için yeterli olmayacaktır. Mezkûr Kanun ve bu Kanundan yaklaşık sekiz ay sonra yürürlüğe giren BY ile yargılamalarda bilirkişilik yapılabilmesi için Adalet Bakanlığı'nın organize ettiği bilirkişilik temel eğitiminin de zorunlu olarak alınması gerekmektedir. Mevzuatın ilk hâli ve daha sonra yapılan değişikliklerle bazı meslek gruplarına temel eğitimden muafiyet getirilmiş olsa da hemen hemen tüm uzmanlık alanları için temel eğitim alınmasının zorunlu olduğu söylenebilir. Yine aynı hükümler kapsamında bir meslekte aktif olarak beş yıl çalışılmış olması da bilirkişilik için getirilen bir diğer zorunluluktur. Ayrıca temel eğitimi tamamlamış ve BK'nin 10. maddesinde belirtilmiş bulunan şartları sağlayan bilirkişi adayları, Adalet Bakanlığı Bilirkişi Daire Başkanlığına başvurarak, Bilirkişilik Bölge Kurullarınca düzenlenen listelerde yer alabilirler.

Bunun dışında BK'nin 3. maddesinde bilirkişilik kurumu ile ilgili bilirkişilerin; görevini dürüstlük kuralları çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getireceği,^[4] raporlarında çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapma yasağı ve hukukî nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamayacağına; yargı makamlarının ise bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamayacağına yönelik birtakım ilkeler yer almaktadır.

Ayrıca bilirkişiler, yapmış olduğu bilirkişilik görevinden dolayı bazı sorumluluklara tâbi tutulmaktadır. BK'nin 14. maddesinde disiplin sorumluluğu, HMK'nin 285. maddesinde hukukî sorumluluk ve CMK'nin

[4] Filiz Berberoğlu Yenipınar, *Bilirkişilik Rehberi*, 1. Baskı (İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017), 1, "Bilirkişi, aldığı her görevde görevini icra ederken en başta vicdanî sorumluluğunu hissederek hukukî ve cezaî sorumluluklarının farkında olarak kamu hizmeti niteliğindeki bu işlevi hassasiyetle icra etmesi gerekir. Raporu tanzim eden bilirkişinin kendi kendini sorgulaması ve belirtilen şekilde raporunu tanzim etmesi hayatî önem taşımaktadır". Son dönemde bir hayli mahkeme kararlarının bilirkişi raporlarına dayalı olarak verildiği, yargılama yetkisinin "de facto" bilirkişiler tarafından kullanıldığı düşünülmektedir. Bu itibarla, bilirkişilerin görevlerini ifa eder iken yüksek hassasiyetle hareket etmesi gerekmektedir.

135., 136., 252., 276. ve 279. maddelerine göre ise cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Bilirkişilerin yerine getirdiği görevleri dikkate alındığında bu kişilerin birer kamu görevlisi niteliğinde olduğu unutulmamalıdır. Sorumlulukları ile ilgili düzenlemeler de zaten hâkimler için getirilen düzenlemelerle paralellik teşkil etmektedir.

Son olarak, yine hâkimler için de uygulanan görevlendirme aşamasında ya da görevin ifa edilmesi aşamasında ortaya çıkan gerekçelere uygun olarak bilirkişilerin yasaklı ya da ret hallerinde re'sen veya talep üzerine bilirkişilik görevinin iade edilmesi veyahut hiç görevlendirme yapılmaması gerekmektedir. HMK'nın 34. ve 36. maddelerinde, CMK'nin ise 22. ve 24. maddelerinde hâkimler için getirilmiş yasaklılık ve ret halleri, bilirkişiler için uygulanmaktadır.

Yasaklılık sebepleri kanunda sayılanlarla sınırlıdır. Yani kanunda belirtilenler dışında hâkim bilirkişiyi resen görevden alamaz. Buna karşılık HMK'nin 36. maddesinin ilk cümlesi gereği ret sebepleri ise kanunda sayılanlarla sınırlı değildir. Kanunda sayılan hallerin dışında da tarafsızlığını şüpheye düşürecek herhangi bir durumun varlığı halinde bilirkişinin reddi istenebilir. Buradaki temel fark, ikinci durumda reddi isteyen tarafın bilirkişinin tarafsızlığını kaybettiğini ispat etme zorunluluğudur. Oysa kanunda sayılan haller sebebiyle bilirkişinin reddi istenmişse, reddi isteyen taraf yalnızca kanunda ret sebebi olarak belirtilen ilişkiyi kanıtlamakla yükümlüdür; bu ilişkinin bilirkişinin tarafsızlığını şüpheye düşürdüğünü ayrıca kanıtlaması gerekmez.^[5]

Vergi uyuşmazlıklarında görev alan bilirkişilerin aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü bulunmaktadır^[6]. Bu mahremiyetin ihlâli hâlinde ise bilirkişiler, VUK'nin 362. maddesindeki gönderme nedeniyle Türk Ceza Kanunu (TCK)'nun 239. maddesinde belirtilen cezaî müeyyide ile (bir yıldan üç yıla kadar

[5] İbrahim Organ ve Cansu Sevinç, "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler," *Maliye Dergisi*, no. 170, (Ocak-Haziran 2016): 116 – 126.

[6] VUK'un 5. maddesine göre, bilirkişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kılması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar".

hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası) karşılaşılabirler. Kuralın, sadece “görevleri dolayısıyla” mükellef ya da mükellefle ilgili kimselerin sırlarını öğrenen bilirkişiler bakımından bağlayıcı olduğunu kabul etmek gerekir. Görevin yerine getirilmesi ya da görevin icabı dışında, başka vesilelerle öğrenilen sırların açıklanmasının ise vergi mahremiyeti yasağına aykırılık teşkil ettiği söylenemez.^[7] Bu bakımdan bilirkişiler, yapacakları incelemeler için mahkeme tarafından kendilerine tevdi edilen ticari defter, bilgi ve belge içeriklerinde mükellef hakkında öğrendikleri ve sır kalması gereken bilgileri ifşa edemeyeceklerdir. Ancak görevleri dışında edindikleri mükellefler ile ilgili bilgileri ifşa etmelerinin başka bir suçun unsuru olabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

B) BİLİRKİŞİLERİN GÖREVLENDİRİLMESİ VE GÖRÜŞLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Bilirkişi olabilmek için gerekli olan şartlara sahip olan ve temel eğitimi alan kişiler, Adalet Bakanlığı Bilirkişilik Daire Başkanlığına başvurarak, ikametgâhları veya çalışmış oldukları bölgeye göre Bölge Adliye Mahkemelerinin bulunduğu yerlerde olan Bilirkişilik Bölge Kurulunun Bilirkişilik listesinde yer alırlar. Yargılamada görevli mahkemeler tarafından uyuşmazlık çözümü sırasında ihtiyaç duyulan bilirkişiler, bu listedeki uzmanlık alanlarına göre görevlendirilirler. Kısaca günümüzde artık BK ve BY’de belirtilmiş bulunan istisnalar dışında, görevlendirmelerin ancak bu listede olan bilirkişiler arasından sahip oldukları niteliğe göre yapılması zorunlu bir hâl almıştır.

Hemen hemen tüm yargı rejimlerinde tarafların her türlü delil kullanarak iddiasını ispat edebileceği, mahkemelerin de re’sen her türlü delili tahkikat aşamasında göz önünde bulundurabileceği kabul edilmektedir. Delil serbestliği ilkesi, nelerin delil olacağı, delillerin sayısı ve nitelikleri ile ilgili iken; delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, delil olarak kabul edilen ispat araçlarının önceden konulmuş bir sınırlamaya bağlı kalmaksızın serbestçe değerlendirilmesine ve uyuşmazlık hakkında bir karara varılması aşamasına ilişkindir.^[8] Bu itibarla bilirkişilerin görüşlerinin delil niteliğinde mi olduğu yoksa delil değerlendirme vasıtası mı olduğu ortaya konulmalıdır.

[7] S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020), 383.

[8] Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Yayınları: 1997), 86.

Hukukçuların bilirkişilik yapıp yapamayacağı sorunu uzun süredir tartışılmaktadır. Tartışma, hukuk kuralları için son bulmuş görünmektedir. Zira, tüm usul kurallarında ve ayrıca BK ve BY hükümlerinde hukukçuların sırf hukuk bilgisi dolayısıyla bilirkişilik yapamayacağı ilke olarak kabul edilmiş bulunmaktadır. Aksi durumun düşünülmesi hâlinde hukukçuların, hukukun hangi alanında uzman olduğunun tespit edilmesi gibi başka bir sorunun da doğması anlamına gelir. Ayrıca hukukta uzmanlık alanı belirtilmiş olsa da hâkimlerin zaten hukuk bildiği kabul edildiğinden,^[9] hukukçuların özel ya da teknik bilgi veyahut uzmanlık alanı gerektiren bir durum dışında görevlendirmeleri, elbette ki hukuk bilgileri dışında kalan diğer uzmanlık alanları için olacaktır.^[10] Uyuşmazlık konusu ile ilgili hukukî değerlendirme yapma ve iddia edilen vakıa ile hukuk kuralları arasında bir bağıntı kurup bir karar verme yetisi ve yetkisi olan hâkimlerin bu görevini hukukçu bilirkişilere devri, yargı yetkisinin devri niteliğinde olacağından ciddi bir yargılama ilkesi de zedelenmiş olacaktır. Günümüzde hukukçular ancak eğitimlerini almış olmaları hâlinde hesap bilirkişisi olarak görev yapmaktadırlar. Ayrıca sigorta işleri ya da değerlendirme yapmak için ilgili kurumların sınavla vermiş olduğu yetki belgelerini almış olmaları hâlinde bu konularda da bilirkişilik yapabilirler. Ancak bu görevlendirmelerde de görev sınırları, hukukî değerlendirme yapma, hukuka uygunluk ya da aykırılık tespit etme gibi konuları barındırmaması icap eder. Bunun yanında üniversiteler gibi tüzel kişilikler bilirkişi olarak görevlendirildiğinde hukuk fakültelerinde ya da diğer fakültelerde akademisyen olarak görev yapan uzmanlık alanları belli hukukçuların bilirkişi olarak görevlendirilebildiklerini de görmekteyiz. Bu durumda hukukçuların, hukuk dışında özel ya da teknik bir bilgiye sahip değiller ise, bilirkişilik için ilgili makamlara hiç başvurmaması ya da özel ve teknik bir bilgiye sahip olmaları hâlinde bu uzmanlığı dışında farklı

[9] İdarî ve vergisel uyuşmazlıkların çözümünde görevli olan mahkemelerde hukuk fakültesinden mezun olmadan hâkim olabilmek mümkündür. Bu hâkimlerin yeterli hukuk bilgisinin olup olmadığı, aslında bu mahkemelerde avukat ya da hukuk bilirkişisinin atanmasının önemli olduğu yönündeki fikirlerimize burada ayrıntılı olarak yer vermeyeceğiz.

[10] Yahya Deryal, *Türk Hukukunda Bilirkişilik*, 6. Baskı (Ankara: Seçkin Yayınları, 2017), 111, “Hukukçular, uzman görüşü şeklinde fikirlerini mahkemeye beyan edebildikleri halde bilirkişi olarak aynı edimde bulunamaz. Bilirkişi görüşünü serbestçe takdir eden hâkim uzman görüşünü de serbestçe değerlendirebilmektedir.”

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

görevlendirmeler geldiğinde de görev iadesinde bulunması ileride doğacak olası sorunların yaşanmasını başta engelleyebilecektir.

Ancak burada üzerinde durulması gereken bir diğer gerçeklik ise, hukuk alanlarının hemen hemen her birinin kendi içerisinde özel ve teknik bilgi veya uzmanlık bilgisi gerektirmesidir.^[11] Hukukun belli alanlarında uzman olan hukukçular ya da avukatlar o alanda karşılaşılabilecek vakıalar konusunda belli bir deneyime ve özel bilgiye vâkıf olmuşlardır. Dolayısıyla kimi zaman sorun hukukî nitelikte de olsa, uyuşmazlık konusunun düzenlendiği özel kuralların karmaşıklığı, uygulamaya ilişkin genelgeler, idari teamüller gibi ortaya çıkarılması hâkimin bilgisini aşan hususların varlığı durumunda bilirkişi görüşüne başvurulmasının önü açılabilir.^[12] Hukuk alanlarının bu denli uzmanlaşmış olmasını yargı düzeninde de görmek mümkündür. Farklı uzmanlık alanları konusunda farklı mahkemelerin kurulması ve bu mahkemelere o konuda daha tecrübeli hâkimlerin görevlendirilmesi aslında, bütün hâkimlerin tüm hukuk kurallarını bilmesinin mümkün olmadığını da itiraf eder niteliktedir.

Her ne gerekçe ileri sürülürse sürülsün yukarıda belirttiğimiz gibi mer'î hukuk açısından bu konudaki tartışma son bulmuştur. Hukukçuların/avukatların bilirkişi olarak görev yapamayacağını düzenleyen normların yorumlanmasında söz sahibi olan bir diğer mercii yargı organları da üst mahkeme kararları vasıtasıyla hukuk kurallarını yazanlar ile aynı düşünmektedir. Anayasa Mahkemesi' de 2018 yılında,^[13]

“Hâkimlik mesleğinde hukuki bilginin yanı sıra muhakeme gücü, karar vermek için bir konuyu kavrayıp karar şekline getirerek özetleme yeteneği, bilimsel ve teknolojik gelişmelere açık olmak önem taşımaktadır. Bu nedenle genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamayacağının bir yansıması

[11] Aydın Çelik, “Hukukçu Bilirkişi Atanması Yasağı ve Bu Yasağın İptalinin Reddine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi,” *Legal Hukuk Dergisi* 20, no. 231, (2022): 840, “Her geçen gün hızla artış gösteren yeni uzmanlık alanlarında, binlerce araştırma ve uzmanlık tezleri üretilirken; davayı çözmekle görevli hâkimin bütün bu hukuki sorun ve konulara vakıf olmasını beklemek gerçekçi olmayacaktır.”

[12] Deryal, *Bilirkişilik*, 111.

[13] AYM, E. 2017/20, K. 2018/75, Kt. 05.07.2018.

olan hukuk öğrenimi görmüş kişilerin, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu belgelendirmedikçe, bilirkişi olarak görevlendirilemeyeceğine dair kuralın mahkemelerin bağımsızlığını ihlal edici nitelikte olduğu söylenemez. Genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olanlar dışında özel veya teknik bilgiyi içeren uzmanlık gerektiren konularda bilirkişiye başvurulması adil yargılanma hakkının gereği olarak da değerlendirilmelidir. Çünkü bu suretle hâkim, bir delil değerlendirme vasıtası olan bilirkişi incelemesinden de yararlanarak önüne gelen sorunu çözerek adaletin gerçekleşmesini temin etmektedir. Bununla birlikte hukuk kurallarını resen araştırarak bulmak, yorumlamak ve olaya uygulamak zaten hâkimin asli görevi olduğundan hukuki konularda bilirkişiye başvurulmasına izin verilmemesi adil yargılanma hakkına da aykırılık oluşturmaz”

ve daha sonra biraz önce zikredilen karara gönderme ile

“Sadece hukuk bilgisi olan kişilerin bilirkişi olarak görevlendirilemeyeceği kuralının gerekçesinde; düzenlemenin amacının Anayasayla hâkime verilen mutlak yargı yetkisinin, bilirkişi vasıtasıyla dahi olsa, bir başkasına devrinin önlenmesi olduğu, hukuk kurallarını araştırmak, yorumlamak ve bizzat uygulamakla görevli hâkimin uyumsuzluk hakkında bir de bilirkişi atamasının gereksiz yere yargılama giderlerinin artmasına ve buna bağlı olarak yargılama sürecinin uzamasına sebebiyet vereceği, kuralla bilirkişilik kurumunun gerçek fonksiyonunun sağlanacağı ve yalnızca hukukî değerlendirmeden ibaret olan konularda bilirkişiye ihtiyaç bulunmadığı belirtilmiştir.”

şeklinde karar vererek,^[14] yalnız hukuk bilgisine sahip olan kişilerin bilirkişi olarak görevlendirilmeyeceğine yönelik kuralların Anayasanın ilgili amir hükümlerine aykırı olmadığını belirtmiş ve bu konuda yapılan tartışmalara yargı kanadı tarafından da son verilmiştir.

Bilirkişi incelemelerinin ve sonrasında mahkemeye sunulan bilirkişi raporlarının yargılama hukukunda hangi niteliği taşıdığı tartışması da hâlen devam etmektedir. Öğretide bilirkişi incelemesinin delil niteliğinde mi yoksa delillerin değerlendirilmesini sağlayan bir araç olarak mı kullanıldığına yönelik farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden ilkinde göre bilirkişi incelemesi delil olarak kabul edilmelidir. Bir diğer görüşe göre ise bilirkişi incelemesi delil niteliğinde değildir. Mevcut olan delillerin

[14] AYM, E. 2018/152, K. 2020/11, Kt. 19.02.2020.

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

değerlendirilmesinde kullanılan bir delil değerlendirme vasıtasıdır. Her iki görüşün karması şeklinde olan değerlendirmeye göre ise bilirkişi incelemesi, var olan delillerin değerlendirilmesi ile sınırlı kalıyorsa delil değerlendirme aracı; bununla sınırlı kalmayıp yeni deliller ortaya çıkarıyorsa delil olarak değerlendirilmelidir.^[15] Vergisel uyuşmazlıklarda bilirkişi raporları, mevcut iddiaların var olup olmadığını kanıtlayan bir belge niteliğindedir. Bu raporlara dayanılarak yeni bir iddia ortaya konulamaz. Vergisel işlemlerin ya da vergiyi doğuran olayların varlığının veyahut yokluğunun bilirkişi raporlarından gayri başka delillere dayandırılma zorunluluğu vardır. Raporlarda bu iddialara yer verilmiş olması, vergi uyuşmazlığına taraf olan vergi idaresi için yeni araştırmalar yapmaya, denetim yollarına başvurmaya itebilir ve bu inceleme ve araştırma sonuçları ayrıyeten delil niteliği kazanabilir. Sonuç olarak, bilirkişi raporlarında, bilirkişi görevlendirme yazısında belirtilen hususlardan başka vakıalara rastlanılması ve raporlarda bunlara yer verilmesi hâlinde, bu vakıaların da doğru olup olmadığı başka delillerle ortaya konulmalıdır.^[16] Hülasa, biraz önce bahsettiğimiz bilirkişi raporlarının niteliğine yönelik tartışmada bizim kanaatimiz, bilirkişi raporlarının delilleri aydınlatmaya yarayan bir delil değerlendirme vasıtası niteliğinde olduğudur, en

HAKEMLİ

[15] Burcu Dönmez “Yeni CMK’da Bilirkişi Kavramı,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, no.9, (Özel Sayı, 2007): 1145–48, 49.

[16] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E. 2013/3, K. 2019/1, 08.02.2019, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 03.08.2022, “Davacının defter ve belgeleri incelenmek üzere davalı idareye gönderilerek idarenin görüşü ve saptamaları alındıktan sonra yapılacak hukukî değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiğinden, davacı tarafından sunulan defter ve belgeler üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi neticesinde düzenlenen bilirkişi raporu esas alınarak verilen kararlar hukuka aykırıdır.”; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2022/258, K. 2022/487, 13.04.2022, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 17.07.2022 “Uyuşmazlıkta, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararı üzerine Mahkemece, davacı tarafından ibraz edilen defter ve belgeler incelenmek üzere davalı idareye gönderilmemiş, defter ve belgeler üzerinde yeminli malî müşavire bilirkişi incelemesi yaptırılmıştır. Davalıdan, bilirkişi raporuna istinaden davacının ihtilafı yılda mal veya hizmet alımında bulunduğu mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediklerine dair herhangi bir raporun bulunup bulunmadığı sorulmuş, varsa ibrazı istenilmiştir. Nihayetinde, bilirkişi raporundaki tespitler ile davalının, davacının ihtilafı yılda mal veya hizmet alımında bulunduğu mükellefler hakkındaki beyanları dikkate alınarak davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine şekilde karar verilmesi hukuka aykırıdır.”

azından bu şekilde olması gerektiğidir. Bu anlamda, “*Mahkeme kararlarının bilirkişi raporlarına dayanılarak verilmesi*” şeklindeki ifadenin de aslında bilirkişi raporlarını bir delil olarak görmelerinden değil, bilirkişi raporlarını temel alarak bilirkişiye sorulan “*delilin doğru ya da yanlış olup olmadığı*”, “*gerçekleştiği iddia edilen vakianın gerçekleşip gerçekleşmediği*” sorularına verilen cevaplara göre söz konusu delili değerlendirip karar vermeleridir. Daha açık bir ifade ile mahkeme kararları “*bilirkişi raporlarına dayalı*” değil, bilirkişiye sorulan soruların cevaplarına göre delillerin aydınlatılıp “*delillere dayalı*” olarak verildiğidir.

Mer’i hukuk açısından konuyu değerlendirdiğimizde ise, bilirkişi ve bilirkişi raporlarının hukukî niteliği konusunda Hukuk Muhakemesi Kanunu (HMK) ve Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve BK’da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK) ise bilirkişi müessesesine hiç değinmemekte, idarî yargılamalardaki uygulamasında HMK ve BK hükümlerine gönderme yapmaktadır. HMK’nin kendisinde, genel ve madde gerekçelerinde bu konuda herhangi bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Ancak kesin ve takdiri delil ayırımında bilirkişi incelemelerini takdiri delil olarak saymaktadır.^[17] Dolayısıyla “*lafzi olarak*” hukuk yargılamasında bilirkişilerin görüş ve beyanları delil niteliğinde kabul edilmektedir. CMK hükümlerinde de bu konuda bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte Kanun’un 64. madde gerekçesinde “*Bilirkişiliğin kendisi bir delil olmamakla birlikte, bilirkişi incelemesi sonucu elde edilen delil, iz, eser ve emare delildir. Başka bir deyişle bilirkişilik, delillere ulaşmak için bir araçtır.*” şeklinde ifadeler yer verilmiştir. Bu anlamda ceza muhakemesinde bilirkişinin görüşleri delil niteliğinde değil, delilleri değerlendiren bir vasıta niteliğindedir. CMK’nın 62. maddesinde, “*Tanıklara ilişkin hükümlerden aşağıdaki maddelere aykırı olmayanlar bilirkişiler hakkında da uygulanır*” hükmü, bilirkişilerin tanıklar için düzenlenmiş kurallara tâbi olduğu için tanıklık kurumunun delil özelliği göstermesinden dolayı bilirkişi görüşlerinin de delil niteliğinde olduğu sonucunu çıkarmaya, tek başına, yetmez. Diğer yandan BK ve Bilirkişilik Yönetmeliği’nde de bilirkişinin ve sunmuş olduğu

[17] HMK’nin 196. madde gerekçesinde; tanık beyanı, bilirkişi görüşü, senet ve yeminin ayrı ayrı düzenlenmesindeki amacın, sadece düzenlenmiş olan bu unsurların delil olmadığı, kanunun belirli bir delille ispat zorunluluğunu öngörmediği hâllerde, kanunda düzenlenmemiş olan diğer delillere de başvurulabileceğine vurgu yapılmıştır. Yani, CMK gerekçesinin aksine, HMK’de bilirkişiliğin hukukî niteliğine yönelik bir tespit, HMK’nin gerekçesinde de yapılmamıştır.

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

raporların hukukî niteliğine yönelik herhangi bir tespit yer almamaktadır. Hülasa, bilirkişiliğin ve/veya bilirkişi oy ve görüşlerinin delil mi yoksa delil değerlendirmesine yarayan bir vasıta mı olduğu sorunu karşısında BK bir tespit yapmamakta, değerlendirmeyi usul kanunlarına bırakmaktadır. Usul kanunlarında ise bilirkişiliğin hukukî niteliği konusunda HMK ayrı ve bağımsız bir delil, CMK delil değerlendirme vasıtası olarak kabul etmekte, İYUK ise HMK'yi mehz göstererek bu müesseseye hiç yer vermemektedir.

Örneğin, mükellefe ait mükellefiyetle ilgili defter, kayıt ve belgeler delil niteliğindedir. Bu defter, kayıt ve belgelerde yazanlar, rakamlar ve bilgiler ise delilin muhteviyatıdır. Bu muhteviyatın rakamsal olarak doğru olup olmadığı, muhasebe kayıtlarının düzgün tutulup tutulmadığı gibi durumların tespiti için bilirkişiye başvurulabilir. Bilirkişi ise defter, kayıt ve belgelerde yer alan bilgiler ışığında hâkimin sorduğu sorular çerçevesinde rapor sunar. Dolayısıyla raporlar yeni bir delil değil, delilin değerlendirilmesinde kullanılan bir vasıta niteliğindedir. Yine sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması nedeniyle yaşanan uyuşmazlıklarda da durum benzerdir. VUK'nin 359. maddesinin (b) bendinde, “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” sahte belge olarak tanımlanmıştır. Bu durumda belge delil niteliğindedir. Belgenin sahte olup olmadığı, bir vergiyi doğuran olay nedeniyle düzenlenip düzenlenmediği gibi hususlar için bilirkişiye başvurulabilir. Bilirkişi, sunmuş olduğu rapor ile hâkime, belgenin sahte olup olmadığı yönünde bir kanaat uyandırır. Burada da bilirkişinin görüşü bir delil değil, delilin değerlendirilip doğru olup olmadığını ortaya koyan bir delil değerlendirme vasıtasıdır.

Bilirkişi görüşleri genel olarak yazılı rapor sunma şeklinde olmaktadır. Yani görevlendirmeler Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) sisteminden yapılmaktadır. İncelenmesi istenen ispat araçları da fiziki olarak imkân olduğu ölçüde, aynı sistem üzerinden yapılmaktadır. Dolayısıyla bilirkişiler görüşlerini de yazılı olarak sunmaktadır. Bununla birlikte, tarafların talep etmesi ya da hâkim re'sen karar vermesi durumunda bilirkişiler sözlü olarak da duruşmaya çağırılarak dinlenebilmektedirler. Adli müşavirlik mesleğinin konusu olarak uzman tanıklık yargı sistemimizde uygulaması pek olmayan bir sistemdir. Çünkü ülkemiz uygulamalarında tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle gören kişiler için düzenlenmiştir. Esas olarak kabul edilen, bilirkişilerin görüşlerini yazılı olarak sunmalarıdır. Ancak yazılı rapor verilmesi sırasında ifadelerin muğlak olması, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe

dilbilgisi kurallarının tam olarak kullanılamaması, anlatılmak istenilen mesajın mahkemeler tarafından anlaşılmasına yol açabilmektedir. Bu tip durumlarda hâkim, bilirkişiden ek açıklama talep etmekte ancak gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman benzer sıkıntılar olabilmektedir. Uzman tanıklıkta^[18] ise sözlü ifade esastır. Böylece hâkimler, savcılar ve avukatlar yazılı hususlar hakkında şüpheye düştükleri veya tam olarak algılayamadıkları kısımları sorarak adaletin sağlanması konusunda daha iyi bir durumda olurlar. Uzman tanıklık müessesinin Türk Yargı sisteminde uygulamaya konulmasının davaların görülmesini sürecini hızlandıracağı açıktır. Bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunların bir kısmının bu şekilde çözümlenebileceği düşünülebilir.^[19] Bilirkişi raporlarında yer alan usule ilişkin sakatlıklar ve özellikle hukukî değerlendirme yapımları durumunda esasa ilişkin sakatlıklar bu raporların, karar aşamasında dikkate alınmamasına, dikkate alınsa bile, kanun yolu açık olması hâlinde, üst mahkemelerce bu kararların bozulmasına ve yargılama sürecinin uzamasına, kanun yolunun açık olmadığı ve içerik ve/veya şekil itibarıyla sakatlıklar barındıran bilirkişi raporlarının esas hakkında alınan kararda dikkate alınması hâlinde de mahkemelerin hukuka aykırı karar vermesine sebebiyet vermektedir. Bu nedenle, uzman tanıklık müessesinin yargı sisteminde işlerliğini sağlamak, bu ve bunun gibi benzer sorunların yaşanmasını engelleyecektir. Ancak unutulmaması gereken, idarî yargı sisteminde ve dolayısıyla da vergi yargılamasında duruşmanın istisnai olduğu, incelemelerin evrak üzerinden yapıldığı yani yazılılık esasının geçerli olduğudur. Elbette ki bu yargılamalarda duruşma şartlarının oluşması hâlinde bilirkişilerin sözlü olarak görüşlerine müracaat edilmesi mümkün olacaktır.

[18] Uzman tanıklık kurumu, HMK'da yer almamaktadır. CMK'nin 67. maddesinin 6. Bendinde; "Cumhuriyet savcısı, katılan, vekili, şüpheli veya sanık, müdafii veya kanunî temsilci, yargılama konusu olayla ilgili olarak veya bilirkişi raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere ya da bilirkişi raporu hakkında, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler" hükmüne yer verilmiştir. Bu itibarla uzman tanıklar; hem uyumsuzluk konusu hem de sunulan bilirkişi raporu üzerinde yargılamanın taraflarına görüşlerini hem yazılı hem de sözel olarak sunmaktadırlar. Uzman tanık, normal bir tanığa kıyasla gördüklerini ve duyduklarını değil, mahkemeye sunulan ispat araçları ve uyumsuzluk konusu hakkında, yargılamada tarafların da sorularına binaen kendi deneyim, eğitim ve bilimsel bilgisinden yola çıkarak görüşlerini ifade etmektedir.

[19] Selçuk Gülten, "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği," *Ankara Barosu Dergisi* 68, no. 3 (Mayıs, 2010), 311-317.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Alınma gerekçesi ve düzenlendiği hukuk normu açısından adi bir alacaktan çok daha farklı ilke ve özelliklere sahip olan vergi ve vergi benzeri alacakların alacaklısı ile borçlusunun anlaşmazlığa düşmesi gayet doğaldır. Daha gerçekçi olmak gerekirse hükmi ve hakiki şahıslar, piyasa gereği oluşan borçlarına, vergi borçlarına göre daha bir ehemmiyet vermektedirler. Bu rasyonel davranışın altında yatan temel düşünceleri; verginin karşılıksız, gereğinden fazla, adâliyetten uzak, doğru yerlere harcanmadığı şeklinde sıralayabiliriz. Ancak belirli bir toplumun bireyi olmak, kamu yararına yapılan hizmetlerin finansı olan vergilerin doğru ve zamanında ödenmesini zorunlu kılar.

Anayasa başta olmak üzere birçok vergi kanunlarında ve ikincil hukuk metinlerinde vergi yükümlülüklerine yönelik düzenlemeler mevcuttur. Yükümlüler, bu düzenlemeler ışığında sorumluluklarını yerine getirmeli, kurallara doğru ve zamanında uymalıdır. Bu durum hem kamu gelirlerindeki kaybı giderecek hem de hizmetlerin aksamadan yerine getirilmesini sağlayacaktır. Mükelleflerin bu şekilde vergi sistemine gönüllü uyum sağlaması konusunda da vergi alacaklısı, sistemin âdil işlemesi, kuralların hukukî ilkelere uygun yazılması, uygulamaların yeknesaklığı gibi konularda da üzerine düşeni yapmalıdır.

Vergi alacağının her iki tarafı için mevcut sorunlar giderilmiş olsa da yine de mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı ile gelir idaresi (vergi dairesi) arasında vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklı uyuşmazlıkların yaşanması kaçınılmazdır. Hukukî uyuşmazlıkların olağan çözüm yolu yargı organlarıdır. Uyuşmazlıkların çözümünde en başka vergi mahkemelerinin görevli olduğu akla gelse de zamana zaman hukuk mahkemeleri ve ceza mahkemelerinin görevli olduğu vergi kaynaklı uyuşmazlık konularına da rastlamak mümkündür. Bununla birlikte son dönemde hukuk ve ceza uyuşmazlıkları için uzlaşma kurumlarının etkinleştirilmeye çalışıldığı bilinmektedir. Usul ekonomisine ciddi katkıları olan bu müesseselerin benzerleri vergi uyuşmazlıklarında yıllardan beri kullanılmaktadır. Uzlaşma, hata düzeltme yolu, cezalarda indirim gibi daha birçok sayılabilecek bu idarî uyuşmazlık çözüm yolları ile vergi alacaklısı ve borçlusu yargı yoluna başvurmadan sorunlarına çözüm bulabilmektedirler.

Çoğu barışçıl idarî çözüm yollarına başvurma zorunluluğu bulunmamaktadır.^[20] Vergi borçlusunun bu yollara başvurmaması ya da başvurmuş olmasına rağmen bir çözüm üretilmemesi nedeniyle artık kaçınılmaz olarak uyuşmazlık çözümü için yargı yoluna gidilecektir. Vergi dairesi tarafından mükellefe ikmalen, re'sen ya da hata düzeltme yoluyla tarhiyat gibi idarî işlemler yapılması, şekli yükümlülüklerini yerine getirmediğinden bahisle ceza ihbarnameleri göndermesi, mükellefin vadesinde vergi borcunu ödemesi nedeniyle mükellefin malvarlığı için cebri takip ve tahsil yollarına başvurusu ya da vadeden önce hak ihlaline sebebiyet veren ihtiyati tedbirler alması, yine cebri takip ve tahsil sürecinde mülkiyet ve tasarruf hakkına doğrudan müdahale niteliğinde olan iş ve işlemler yapılırken öne sürülen istihkak iddialarının kabul edilmemesi, mükellefin tasarruflarının iptalinin istenmesi, mükellefin herhangi bir konuda idareye vermiş olduğu dilekçede talebinin olumlu karşılanmaması veyahut vergi kaçırdığı şüphesi ile adli süreç başlatılması gibi birçok nedenlerle vergi yükümlüsü ve alacaklı idare arasında yaşanabilme ihtimali olan uyuşmazlıklar yargı organlarınca çözülecektir.

A) VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE BİLİRKİŞİYE BAŞVURMA GEREKLİLİĞİ

Gelir üzerinden alınan vergiler için temel gelir unsurları ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleridir. Bunların dışından servetler üzerinden kira ya da menkul kıymet gelirleri elde edilebilir.^[21] Bu faaliyetlerde de vergi alacağının doğması bakımından hemen hemen sektörel hiçbir farklılık gözletilmemiştir. Konu itibarıyla; gelir üzerinden, harcama ve hukukî tasarruflar üzerinden, servet üzerinden ve birtakım gider unsurları üzerinden farklı vergiler alınsa da tüm vergilerin temel kaynağının, kişisel ya da kurumsal yapıda elde edilen “gelir” olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İlegal faaliyetler de dâhil olmak üzere, kişi ve kurumların kazancı ise her türlü gelir

[20] Ümit Süleyman Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, 1. Baskı (İstanbul: Beta Yayınları, 2013), 113; “İdari çözüm yollarına başvurunun zorunlu hale gelmesi, vergi yargısının iş yükünün azalması yargılamanın hızlanması bakımından önemli fonksiyon görecektir.”

[21] GVK 2. madde, “Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: 1. Ticarî kazançlar, 2. Zirai kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar. Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.”

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

unsurundan temin edilebilir.^[22] Elde edilen gelir ile de tüm vergilerin maddi yükümlülükleri yerine getirilmektedir. Vergi alacağının doğmasından^[23] verginin ödenmesi veyahut cebren tahsil edilmesi safhasına kadar her türlü olay, olgu, vakıa, durum, hukukî muamele kendi içerisinde birtakım teknik ve çözümü uzmanlık gerektiren faaliyetlere, iş ve işlemlere dayanmaktadır. Vergi cezaları için de aynı şeyleri söylemek mümkündür.

Bir yargılama sırasında uzmanlık bilgisi gerektiren bir durumda uzman görüşü alınması gerekiyorsa, bu usul mutlaka mahkemelerce tamamlanmalıdır. Yukarıda bilirkişiye başvurma zorunluğu olan somut olayların dışında, daha önce farklı mahkemelerce ya da aynı mahkemece farklı zamanlardaki yargılamaları sırasında alınmış bilirkişi raporlarına dayalı olarak hüküm vermesi doğru olmayacaktır. Somut olay aynı olsa da mevcut yargılamada bilirkişi tayin edilmesi yerinde olur. Hatta yargı rejimleri farklı olan mahkemelerde, bir mahkemenin almış olduğu bilirkişi raporunu diğer mahkemenin de esas hakkında vermiş olduğu kararda temel alması mahkeme kararının hukuka aykırılığını pekiştirecektir.^[24] Usul ekonomisi bakımından sakınca doğursa da somut olayın aynı ya da birbirine yakın olması hâlinde bile her bir mahkeme uyumsuzluk konusu için bilirkişiye başvurulmalıdır. Dava dilekçesi ya da savunmalarda önceki bilirkişi raporunun delil olarak mahkeme sunulması hâlinde, alınan yeni bilirkişi raporu ile önceki bilirkişi raporunun aynı doğrultuda olması, mahkemenin rapora dayalı olarak vereceği kararın hukukîliği daha az tartışılabilecektir. Ancak farklı doğrultuda olmaları hâlinde ise önceki taraf ya da tarafların dilekçelerinde sunmuş olduğu raporla yeni alınan rapor arasındaki tezatlığı giderecek üçüncü bir bilirkişi raporu alınabilir. Yargıtay'ın vermiş olduğu bazı kararlarda yapılacak incelemenin metodunu, hâkimin birinci veya ikinci raporlara göre karar veremeyeceği bu durumda üçüncü kez bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiği bunun yanı

HAKEMLİ

[22] VUK 9. madde, "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz"

[23] VUK 19. madde, "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar."

[24] Danıştay Vergi Dava Dairesi Kurulu, E. 2010/595, K. 2012/194, 16.05.2012, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 20.05.2022), "Adli yargıda yaptırılan tespit sonucu düzenlenen bilirkişi raporu, vergi mahkemesinde görülen davanın çözümü için yeterli görülmediğinden sadece sözü edilen rapora göre hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir".

sıra birden fazla bilirkişinin görevlendirildiği işlerde azınlıkta kalan bilirkişi raporunu esas alarak hüküm verilemeyeceğini ve çelişkili bilirkişi raporları varsa hangi yöntemle hareket edilmesi gerektiğini uygulamaya yön verecek şekilde açıklamıştır.^[25] Bu durum elbette ki mahkemenin takdirindedir. Fakat aynı mahkeme uyuşmazlığın çözümü amacıyla aynı yargılamada iki farklı bilirkişi raporu almış ise ve raporların sonuç kısmı farklı ise bu tezatlığın giderilmesi, kanuni olmasa da üst mahkeme kararları nedeniyle^[26] usul açısından zorunludur. Ayrıca yargılama sırasında alınan bilirkişinin raporunda sunmuş olduğu görüşlere taraflardan itiraz gelmesi hâlinde gerekçeli olarak yapılan itirazlar çürütülmeden itiraza konu bilirkişi raporuna dayalı olarak verilecek kararlar da hukuki açıdan tartışılır nitelikte olacaktır.^[27] Bu nedenle

[25] Gökhan Karaburun, “Karar Örnekleriyle Yargıtay’ın Bilirkişiliğe Bakışı ve Bilirkişiliğin Sorunları,” *Adli Tıp Bülteni* 22, no. 3, (2017): 200-202.

[26] Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 19-27/50, 03.02.2010, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 22.07.2022, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 286. maddesine göre hâkim bilirkişi raporuyla bağlı olmayıp, verilen rapor hüküm kurmaya elverişli değil ise mahkemece yapılacak iş ya HUMK’nin 283. maddesi uyarına aynı bilirkişiden ek rapor almak ya da HUMK’nin. 284. maddesi uyarınca yeniden inceleme yaptırmaktan ibarettir... Mahkemece, davacının davalı banka lehine tesis edilen ipoteklerden dolayı sorumlu olduğu miktarın tespiti için çeşitli tarihlerde bilirkişi incelemeleri yaptırılıp son rapora göre hüküm kurulmuştur. Oysak, daha önce alınan raporlar ile son rapor arasında çelişki olduğu görülmüştür. Bu durumda mahkemece raporlar arasındaki çelişkiyi gidermek için konusunda uzman bilirkişi veya bilirkişi kurulundan rapor alınarak tüm deliller birlikte değerlendirilmek sureti ile uygun sonuç dairesinde bir karar verilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı yazılı şekilde hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir”; Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, E. 2017/492, K. 2017/2026, 11.05.2017, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 03.08.2022), “Mahkemece yapılması gereken iş, maddi gerçeğin ortaya çıkması için 6100 sayılı HMK’nin 266 ve devamı maddeleri ile 281/3. maddesi hükümlerine uygun olarak yeniden oluşturulacak konusunda uzman bilirkişi kurulundan, dosya kapsamında mevcut delillere, iddia ve savunmaya göre tarafların ve özellikle davalının önceki bilirkişi raporuna ve uzman görüşüne dayalı teknik ve ayrıntılı itirazları değerlendirilip karşılanmak suretiyle gerekçeli ve denetime elverişli rapor alınmasından, alınacak raporun önceki raporla çelişkili olması halinde oluşturulacak yeni bir bilirkişi kurulundan rapor alınıp değerlendirilmek suretiyle oluşacak kanaate göre hüküm kurmaktan ibaret olmalıdır. Açıklanan hususlar dikkate alınmadan eksik inceleme ile davanın kabulü doğru olmamış, kararın bozulması gerekmiştir.

[27] Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, E. 2019/5678, K. 2019/20807, 11.11.2019, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 12.08.2022), “Davacının bilirkişi raporuna itirazlarını

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

bilirkişi raporuna yapılacak itirazların başka bir bilirkişiden alınan rapor ile desteklenmesi ya da çürütülmesi yerine olacaktır.

Bir davada bilirkişi incelemesine başvurulabilmesi için, davanın çözümü-
nün hâkimin mesleği gereği bilmek durumunda olmadığı, özel veya teknik
bir bilgiyi gerektirmesine bağlı bulunmaktadır.^[28] Bununla birlikte bilirkişi
görüşünün alınabilmesi için öncelikle dava dosyasının olgunlaşmış yani
incelenebilir duruma gelmiş olması gerekmektedir. Bilirkişinin ne zaman
görevlendirileceği konusu elbette ki Savcılık makamı ve mahkemelerin bildiği
bir konudur fakat uyuşmazlığa sebep olan iş, işlem ya da vakıalar belirlen-
meden sonrasında da uyuşmazlık konusunun çözüme kavuşturulabilmesi
veyahut sunulan delillerin içeriğinin anlaşılabilmesi adına özel veya teknik
bilgiye ihtiyaç olup olmadığı tespit edilmeden bilirkişiye başvurulması doğru
olmayacaktır.^[29] Bu durum en başta, bilirkişinin hangi konuda görevlen-

HAKEMLI

karşılar mahiyette inceleme yapılmaksızın, itiraza uğramış bilirkişi raporuna değer
verilerek sonuca gidilmesi isabetli değildir. Bu durumda, dosyada bulunan tüm bilgi
ve belgeler ile birlikte davacının bilirkişi raporuna karşı yaptığı itirazları da gözetilmek
suretiyle konusunda uzman olan bilirkişilerden oluşan bilirkişi kurulundan rapor
alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde
karar verilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.”

[28] Danıştay 7. Dava Dairesi, E. 2019/829, K. 2022/1207, 24.03.2022, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 11.08.2022.

[29] Örneğin tanıkların dinlenilmesi, tanık ifadelerine başvurulması şeklinde tarafların
sundukları talepler var iken tanık beyanları alınmadan doğrudan bilirkişiye
başvurulması hâlinde bilirkişi raporlarının gerçeği yansıtmaktan uzak kalacağı ve
usul ekonomi bakımından da doğru olmayacağını söylemek mümkündür. Yargıtay
tarafından da bu konuda verilmiş kararlara ulaşmak mümkündür (Yargıtay. 1.
Hukuk Dairesi, E. 2014/1925, K. 2015/74, 12.01.2015, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 16.06.2022); Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, E. 2014/16728, K. 2015/10163, 03.06.2015, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 02.06.2022). Her ne kadar vergi yargılamasında duruşmanın bir istisna olduğu ve tanık ifadelerine başvurulmadığı kabul edilse de son dönemde, özellikle vergiyi doğuran olayların doğru bir şekilde tespit edilmesi gereken vergi yargılamalarında tanık ifadelerine başvurulması gerektiği tartışılmaktadır. Ayrıca VUK'nin 378. maddesinde yer alan “Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu malî müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” hükmüne göre de vergi yargılamalarında aslında tanık beyanı usulüne sıcak bakıldığı söylenebilir.

dirileceği ve görev sınırının ne olduğu sorunlarını ortaya çıkaracaktır. Bu sebepten, bu tespitler yapılmadan daha davanın başında “*dosyanın bilirkişiye tevdi*”, “*dosyadaki uyuşmazlık konusu hakkında bilirkişiden görüş alınması*” şeklindeki bilirkişi görevlendirmeleri yerinde olmayacaktır.

Vergi mahkemelerinde kimlerin bilirkişilik yapacağı konusunda herhangi bir kısıtlama yoktur. Zira hâkim davanın niteliğine ve konusuna göre istediği kişiyi bilirkişi olarak atayabilir. Kaldı ki hâkim, davanın konusuna göre alanında uzman ve doğru bilirkişiyi atamakla yükümlüdür.^[30] Bu kapsamda vergisel işlemler sırasında oluşabilecek uyuşmazlıkların çözümü sırasında yargı organları birçok alanda uzman bilgisine ihtiyaç duyar. Vergiyi doğuran olayların her bir vergi konusu için ayrı ayrı düzenlenmiş olması, faaliyetlerin çeşitliliği, mükelleflerin kayıt ve defter nizamına uyma zorunluluğu, birtakım teknik hesaplamaların varlığı, üzerinden vergi tahsilatı yapılması gereken ya da icra takibine konu olan bir emtianın değeri, özellikle üretim ve lojistik sektöründe sadece teknik bilgilere sahip olunması hâlinde kavranabilecek durumlar, birçok sektörde muhasebe ve finans bilgisine ihtiyaç duyulması gibi sayıları artırılabilir iş, işlem ve olaylarla ilgili alanında uzman, deneyimli ve teknik bilgiye sahip bilirkişilerin görüş ve açıklamalarına vergisel uyuşmazlıklarını çözümlenmede görevli yargı yerleri ihtiyaç duymaktadırlar.

Yukarıda vergisel uyuşmazlıkların çözümlenmesinde görevli olan mahkemelerin hangi durumlarda bilirkişilerin görüşlerini almaları gerektiğinden genel olarak bahsetmekle birlikte aşağıda organik anlamda yargı yerlerine göre de başlıklar açarak somut hangi olaylarda bilirkişilerin görüşlerinin önemli olduğuna vurgu yapmaya çalışacağız. Burada şunu belirtmekte de fayda vardır. Vergi suçu niteliğindeki eylemlerde ceza davasının yanı sıra vergi ziyai cezası da düzenlendiğinden mükellefin kuvvetle muhtemel vergi mahkemelerinde işlemin iptaline yönelik dava açtığını da düşünebiliriz. Ayrıca ticari ilişkilere konu olan bir belgenin sahteliğinin araştırıldığı bir hukuk davasında yine somut olayın bir vergisel işleme konu olma ihtimalinden dolayı sahteliği iddia edilen bu belgenin doğrudan ya da dolaylı vergi doğurucu bir işlemde kullanılması durumunda vergi mahkemelerinde de bir davanın görülebileceğini söyleyebiliriz. Bu durumlarda bir mahkeme için verilen bilirkişi raporu, diğer mahkeme için de geçerli olabilecektir. Hatta

[30] Başar Soydan, *Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik*, 1. Baskı, (İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2010), 157.

mahkemelerin “*bekletici sorun*” müessesine başvurması hâlinde ise tek bir bilirkişi raporu birden fazla mahkemenin kararını etkiler nitelikte olacaktır.

B) VERGİSEL İŞLEMLERDEN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARDA BİLİRKİŞİLİĞİN ÖNEMİ

Gelir, harcama (ve hukukî muamele) ve servetler üzerinden olmak üzere Türkiye’de temelde üç vergi konusu üzerinden çok çeşitli vergiler alınmaktadır. Tüm vergilerin ise ortak özelliği vergisel işlemlerin; vergiyi doğuran bir olayla başlaması, sonra tarh edilip mükellefin haberdar edilmesi, haberdar edilen verginin ödenebilir aşamaya gelmesini müteakip vade döneminin sonuna kadar da verginin ödenmesi ile sona ermesidir. Gönüllü bir ödemenin olmaması hâlinde ise cebri takip yollarına başvurulması mümkündür. Hatta vadeden önce bile, şartların oluşması dâhilinde, verginin vadede ödenebilmesi amacıyla birtakım cebri nitelikli idarî yollara bile başvurulabilir. Tüm bu vergisel işlemlerin ve 6813 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanması sırasında mükellef/vergi sorumlusu/ceza muhatabı ile idare arasında hukukî uyuşmazlıkların yaşanması da doğaldır. Bu uyuşmazlıkların, daha çok idarî işlemlerden kaynaklandığı göz önünde bulundurulduğunda, idarî yargılama hukukunun yazılı biçimde olması da son derece doğal ve hatta zorunludur. Çünkü zımni ret dışında idarî uyuşmazlıkların konusunu teşkil eden idarî işlemler kural olarak yazılı şekle tabidir.^[31] Bu itibarla yazılı olarak tesis edilen vergisel işlemlerden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümünde görevli mahkemeler, duruşma istisnası dışında, tüm tahkiklerini dosya üzerinden yapacaklardır. Bu aşamada hususi, tasdikli ve resmi senetler, siciller, makbuzlar gibi yazılı deliller, keşif, bilirkişi gibi maddi hususların tespitine yarayan delillerden^[32] idarî yargılama usulünde davanın yapısına göre faydalanılabilecektir. Görüldüğü üzere yukarıda özetlenmeye çalışılan her türlü vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm aşamasında vergi mahkemeleri, özel, teknik ya da uzmanlık gerektiren bir görüşe ihtiyaç duyduklarında bilirkişilere başvurabilecek, bilirkişiler de idarî yargılamanın genel ilkesi gereği, görüşlerini rapor şeklinde yazılı olarak sunacaklardır.

[31] Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme,” *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, no. 13, (2014): 34.

[32] Siddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları III*, 3. Baskı, (İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966), 1980.

Tüm vergi kurallarının usul düzenlemesini yapan VUK genel olarak değerlendirildiğinde bilirkişilerin vergi uygulamalarında ve uyuşmazlık çözümlerinde görevlendirilebileceğine yönelik bir çıkarımda bulunmak mümkündür. VUK'nin 3. maddesinin b bendinde, vergisel işlemlerin ispatına yönelik olarak, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ise yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ise ispat külfetini bunu iddia eden tarafa ait olduğu düzenlenmiştir. Bu bakımdan vergisel iş ve işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitinde talep üzerine^[33] ya da re'sen mahkemelerce bilirkişilerin görüşlerine başvurulması, somut olayın gerçek manada tespitinde önem arz etmektedir.

Elbette ki buradaki önem, idarî işlemlerin hukuk bilgisi dışında tespiti zor olan unsurları bakımından ortaya çıkmaktadır. İdarî işlemlerin iptali talebiyle açılan davalarda idarî işlemin unsurlarından herhangi birine ilişkin hukuka aykırılıkların sadece hukuk bilgisinin kullanılması ile tespit edilebilmesi hâlinde bilirkişi incelemesi yöntemine başvurulabilmesi mümkün değildir. İdarî işlemin yetki ve şekil unsurlarının hukuka uygun olup olmadığına ilişkin inceleme, maddî olayın gerçekleşme biçiminden bağımsız bir şekilde mevzuat ile tespit edilebilen hukukî bir incelemeyi gerektirmektedir. Bu nedenle bir idarî işlemin yetki ve şekil unsurlarına ilişkin gerçekleştirilecek hukuka uygunluk denetiminde bilirkişi incelemesine başvurulabilmesi mümkün değildir. Fakat bir idarî işlemin maddî bir olaya dayanması hâlinde idarî işlemin sebep, konu ve maksat unsurlarına ilişkin yapılacak hukuka

[33] Kuru vd., *Medeni Usul*, 511, "Tarafların, hâkime bilirkişiye başvurulması için talepte bulunması hâkimi bağlamaz. Bu talebi hâkim serbestçe değerlendirecektir. Zira taraflardan birinin bilirkişiye başvurulması istemi sadece bir taleptir. Yargılama sırasında olan her talepte olduğu gibi bu talebin de olumlu ya da olumsuz karşılanmasında hâkimin iradesi geçerli olacaktır." Ancak gerçekten özel veya teknik bir bilgiye ya da uzmanlık gerektiren bir bilgiye yargılama sırasında ihtiyaç hâsıl olduğunda hâkimin bu talebi geri çevirmemesi de gerekmektedir. Kabul edilebilir bir gerekçe ile ya da gerekçesiz bu talebin olumlu karşılanmaması durumunda uygulamada usul kuralına riayet edilmemesi sebebiyle mahkeme kararlarının hukuka aykırı verildiği yolunda birçok üst mahkeme kararları ile karşılaşmaktayız.

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

uygunluk denetimlerinde sadece hukuk bilgisi yeterli olmayacaktır.^[34] Bu durumda ihtiyaç hâlinde bilirkişinin görüşüne başvurulduğunda bilirkişi raporunu değerlendiren hâkimin, raporu hazırlayan kişinin konu açısından yetkinliğini, sunulan özel veya teknik bilginin tutarlılığını ve varılan sonucu, denetlenebilir ölçütlerle birlikte taraflarla tartışması ve raporda varılan sonuç yönünde bir kanaat edinmişse, bunu da gerekçeleriyle birlikte ortaya koyması gerekir.^[35] Yani hâkimler bilirkişi raporlarını serbestçe değerlendirme yetkisine sahiptir. Ancak bu iradelerini kullanırken gerekçesiyle hareket etmek zorundadırlar.

Vergisel işlemlerden kaynaklanan uyumsuzlukların çeşitliliği bir hayli fazladır. Öncelikle bir malın bedel takdirinin yapılması gerektiği durumda idarenin bu değer takdirlerini bilirkişilere yaptırma zorunluluğu vardır. Çünkü takdir ya da satış komisyonlarında yer alan kişilerin değer takdirine konu olarak menkul ya da gayrimenkul bir malın parasal karşılığını tespit etme konusunda bir uzmanlığının olmadığını kabul etmek gerekecektir. VUK'nin muhtemel maddelerinde görevlendirilen takdir ve tahrir komisyonlarının da bedel takdiri yaparken (servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini) bilirkişilerden yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Her bir vergi konusu için kabul edilmiş olan vergi kanunlarında da eğer bir emtia, menkul ya da gayrimenkul bir mal için değerlendirme yapılması gerekiyor ise yine değerlendirme konusu olacak malın niteliğine göre bilirkişi görevlendirmeleri yapılması icap etmektedir. Bu anlamda bilirkişi raporları hukuki değer ifade etmektedir.^[36] Ayrıca 6183 sayılı Kanun'da mahcuz gayrimenkul malların satışı için görevlendirilen satış komisyonları, bu malların satışı için ihaleye çıkmadan evvel bilirkişilere söz konusu malların değerlemesini yaptırması gerekmektedir. Ayrıca gayrimenkul ile ilgili teferruğ kararı verildiğinde ise değerlemenin

HAKEMLI

[34] Melikşah Yasin, *İdari Yargılama Usulünde İspat*, 1. Baskı (İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2015), 110-111.

[35] Ersin Erdoğan ve S. Hilal Üçüncü, "Bilirkişi Kurumu ve Bilirkişi Raporunun Delil Değerine İlişkin Bazı Sorunlar", *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 10, no. 1, (2020): 354-87, 379.

[36] Ömer Gören, "Anonim Şirketlerin Kısmi Bölünmelerinde Değerleme Sorunu ve Azınlık Hakları," *Ankara Barosu Dergisi* 68, no. 3, (Mayıs 2010), 263-274, 273.

yeniden yapılması icap eder.^[37] Menkul malların haciz işlemlerinde ise haciz memuru haciz sırasında kendisi değerlendirilebilir. Haciz işlemlerinden kaynaklı muhtemel uyuşmazlık konularından birisi de bu değerlendirilebilir. Vergi mahkemeleri bu durumda değerlendirmelerin doğru yapıp yapılmadığı konusunda değerlendirmeye konu mal ile ilgili özel ve teknik bilgiye sahip, değerlendirme yol ve yöntemleri konusunda uzman bilirkişilerden görüş alabilir.

Bunun dışında vergisel işlemlere konu olan vergiyi doğuran olaylar çok çeşitli olabilmektedir. Sektörel bazda düşünüldüğünde teknik anlamda karşımıza birçok vakıa çıkabilir. Otomotiv, kimya, lojistik, madencilik, elektrik-elektronik gibi her türlü sektörde yürütülen ticari faaliyetler, tarımsal ve ayrıca orman ve hayvan ürünlerini de kapsayan zirai faaliyetler, her biri kendi alanında uzmanlık gerektiren serbest meslek faaliyetleri, menkul ve gayrimenkul mallar üzerine yatırım faaliyetleri gelir ve kurumlar vergisinin konusu olmakla birlikte; harcama ve servet üzerinden tahsil edilen vergiler için de vergi konularının çokluğu göze batmaktadır. Tüm bu vergiler ile ilgili idarenin işlem yapma konusunda yetki sahibi olması da vergiyi doğuran olayların cereyan etmesi ile başlamaktadır. Her bir vergi konusu için vergi kanunlarında farklı vakıalar, ticari ilişkiler ya da hukuki muameleler düzenlenmiştir. İdare, vergiyi doğuran olayları müteakip tarhiyat işlemleri yapmakla birlikte, vergi mevzuatında düzenlenmiş şekli ve maddî yükümlülüklerini mükelleflerin eksik yerine yetirmesi ya da hiç yerine getirmemesi nedeniyle de birtakım yaptırımlar da uygulamaktadır.

Görüldüğü üzere vergilendirme işlemlerine konu olabilecek iktisadî, ticarî ve hukukî olayları sınıflandırmak mümkün görünmemektedir. Vergisel işlemler ve içerisinde müeyyide barındıran idari işlemler de yargıya konu edilebileceğinden aşağıda bazı örnekler üzerinden değerlendirme yaparak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli olan mahkemelerin bilirkişi müessesesini kullanmasının önemi üzerinde durmaya çalışacağız.

[37] Danıştay 4. Dava Dairesi, 5773/2157, 18.06.1987, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 14.07.2022, “Taşınmaz malın rayiç bedelinin alanında uzman bilirkişilerce yapılması gerekirse heyet kurulması icap eder. Teferruğ bedelinin hakkaniyetli tespiti için, satış zamanları arasında zaman geçmesi hâlinde yeniden bilirkişiye başvurulması gereklidir”

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

Örneğin mükelleflerin anlaşılması uzmanlık gerektiren sektörlerde faaliyetlerini sürdürmeleri durumunda^[38] bu faaliyetlerinden dolayı idarece mükellefe vergisel işlemler tesis edildiğinde ve bu işlemler de yargıya intikal ettirildiğinde hem idare hem de mükellef tarafından sunulan bilgi ve belgelerin^[39] hem de iddia edilen diğer vakıaların hukuka uygun karar vermek adına doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

[38] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/1148, K. 2021/930, 09.06.2021, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 14.08.2022, “Bu durumda, numune alma imkanı bulunmadığından, re’sen araştırma ilkesi uyarınca, üretimde kullanılan baz yağı ve katkı maddelerinin miktarları ile üretilen ürünün kimyasal özelliklerinin tespiti amacıyla, bu konuda uzman ve tarafsız olan üç kişiden oluşturulacak *bilirkişi* heyeti marifetiyle konunun incelenmesi sonucunda düzenlenecek rapordaki tespitlerin tarife yorum kuralları kapsamında izahname ve açıklama notları çerçevesinde Mahkemece değerlendirilmesi suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre yeniden karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerekmiştir.”; Danıştay 7. Dava Dairesi, E. 2019/829, K. 2022/1207, 24.03.2022, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim tarihi: 23.08.2022, “Mamûlün esas maddesinin ve ağırlık itibarıyla içerdiği petrol yağının tespit edilebilmesi için üretim formülleri üzerinde, baz yağı ve katkı maddelerinin karışımı/birleşimi sonucunda baz yağının niteliğinin değişip değişmediği, belirlenen oranlar itibarıyla tüm bileşimin yüzde kaçının petrol yağları ve bitümenli minerallerden elde edilen yağlardan oluştuğu ve mamûle esas niteliğini verip vermediği hususlarının ortaya konulması gerekmektedir. Bu durumda, re’sen araştırma ilkesi uyarınca, numune alma imkanı bulunmadığından imal edilen ürünlerin üretim formülü temin edilerek, üretilen ürünün kimyasal özelliklerinin tespiti amacıyla, bu konuda uzman ve tarafsız olan üç kişiden oluşturulacak bilirkişi heyeti marifetiyle konunun incelenmesi sonucunda düzenlenecek rapordaki tespitlerin tarife yorum kuralları kapsamında izahname ve açıklama notları çerçevesinde değerlendirilmesi suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerekirken, yukarıda yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.”; Danıştay 7. Dava Dairesi, E. 2021/3844, K. 2022/2555, 31.05.2022, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 23.08.2022, “Taahhüdüne aykırı petrol yağı yağ üretiminde bulunan mükellef için petrol yağının bileşenleri konusunda bilirkişi incelemesi yapılmadan karar verilmesi hukuka aykırıdır.”

[39] Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 20, no. 2, (2018): 375-408, 395, “Sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin vergi dairesine iletilmesi ve gerektiğinde bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle bilirkişiye teknik anlamda birtakım tespitlerin yaptırılması, mahkemenin idari bir yetki kullanması anlamına gelmemektedir.”; Danıştay 4. Dava Dairesi, E. 2004/772, K. 2004/2182, 04.11.2004, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 12.09.2022, “Gerçeğe ulaşılabilmesi ve defter kayıtlarının

Yargıya konu olmuş, mükellefin vergi kanunlarına aykırı olarak yaptığı ve sonrasında vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası ile karşılaştığı bir diğer örnekte, üretimde kullanmak taahhüdü ile ÖTV indiriminden yararlanarak ham ve yarı mamul tedariki yapan mükellefin üretimde bulunmayarak bu ürünleri sahte belgeler düzenleyerek piyasada sattığı iddiası ile vergi incelemesi neticesinde mükellefe üç kat vergi ziyayı cezası kesilmiş ve iki kat usulsüzlük cezası uygulanmıştır. Kararda,^[40] üretim için satın alınan ürünlerin üretimde kullanılıp kullanılmadığının tespiti için sadece tüketilen elektrik sarfiyatı ile üretilen emtia miktarının kıyaslanması yeterli görülmemekte, inceleme elemanlarının vergi tekniği raporunda sayaçta kullanılan elektrik miktarlarının iddia edildiği gibi üretim yapıldığını desteklemediği belirtilse de raporda elektrik alanında uzmanlık gerektiren tespitlerin yapıldığı, elektrik tüketimine ilişkin elektrik mühendisleri veya uzman bilirkişilerin eşliğinde üretim sahasında keşif yapılarak hazırlanan bir bilirkişi raporuyla somut tespit ve değerlendirmelerin yapılması gerektiği, bilirkişi raporu olmadan sadece tüketilen elektrik miktarıyla üretilen emtia miktarının hesaplanmaya çalışılmasının doğru ve somut bir sonuç doğurmayacağı belirtilmektedir.

Vergide olağanüstü tarhiyatlara neden olan hukuka aykırı fiillerin tespitinde, teknolojinin de gelişimi ile yazılım ve bilgisayar konusunda uzman bilirkişilere de sık sık başvurulabilmektedir. Günümüzde belge düzenleme ve bunların depo edilmesi artık elektronik ortamlarda yapılmaktadır. Muhasebe, hesaplamalar ve finans işleri elektronik ortamlara taşınmıştır. Birçok sözleşmeler elektronik ortamda düzenlenmekte ve imzalanmaktadır. Bu sebepten vergisel işlemlere dayanak oluşturan elektronik ortamların bir yargılama sırasında delil olarak sunulması hâlinde bu deliller üzerinde alanında uzman bilirkişiler tarafından gerekli incelemelerin yapılması lazım gelebilir.^[41]

beyana uygun olup olmadığından saptanması bakımından ispat külfeti kendisine düşen yükümlü şirket tarafından inceleme elamanına ibraz edilmemiş olsa bile mahkemeye geç ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde mahkemece, kayıtların beyana uygunluğunun bilirkişi incelemesi yaptırılmak, bilirkişi raporu ile saptanan sonuçlar değerlendirilmek suretiyle karar verilmesi gerekirken söz konusu incelemeler ve araştırmalar yapılmadan karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”

[40] Danıştay 7. Dava Dairesi, E. 2018/1748, K. 2021/5212, 16.11.2021, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 03.09.2022.

[41] Danışta 4. Dava Dairesi, E. 2016/21165, K. 2020/4212, 05.11.2020, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 08.09.2022, “Üniversite öğretim

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

Vergisel işlemlerde özellikle bilanço esaslı tâbi kurumlar ve birinci sınıf tüccarlar için envanter çıkarılırken emtia ve demirbaşlar gibi bazı kalemler için amortisman uygulaması, değerlendirme yapılması gerekmektedir. VUK'ye göre yapılan değerlendirme ve amortisman uygulamalarında ise varlıkların ekonomik ömürlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı belirlemektedir. Vergisel işlem ve olayların gerçek mahiyetinin esas alınması gereken durumlarda bazen kâğıt ortamında belirlenen ekonomik ömürler ile uygulamadaki süreler aynı olmayabilir. Bu durumda mahkemelerin söz konusu mallar konusunda alanında uzman ve teknik bilgiye sahip bilirkişilerden görüş alması gerekmektedir.^[42]

Bu örnekleri elbette ki çoğaltabiliriz. Yukarıda yargıya konu olmuş bazı örneklerde de değindiğimiz gibi vergisel işlemlerin ve cezaların dayanağı olan vergiyi doğuran olaylar çok çeşitlidir. Bu sebepten yargılama sırasında her konuda bilirkişilere ihtiyaç duyulabilir. En çok da muhasebe, finans ve hesap uzmanlarına sıklıkla başvurulduğu söylenebilir. Ancak bu bilirkişilere;

HAKEMLİ

üyelerinden uzman görüşü alındığı, buna göre yazılım programında gerçek veriler üzerinde sonradan değişiklikler yapılabildiği, log kayıtları tutulmadığı içinde bu değişikliklerin sonradan yapılıp yapılmadığının anlaşılmadığı, tüm verilerin saklandığı veri tabanına dışarıdan ve uygulama ara yüzünden bağımsız erişilebileceği, veri tabanına ait şifreye ve temel veri tabanı bilgisine sahip bir kişinin uygulamaya ait verileri değiştirebileceği, verilerde değişiklik yapan kullanıcının kimliğinin net tespitinin ve bu değişikliği uygulama ara yüzü ile veya elle yapıp yapmadığının tespitinin yapılamayacağı, hakkında”

[42] Danıştay 4. Dava Dairesi, E. 2018/5021, K. 2019/11075, 31.12.2019, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 14.07.2022, “Faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenen “ahşap inşaat kalıplarının” ise 5 yıl boyunca kullanılması mümkün olmadığı, bunların daha önce birkaç defa yerinde kullanılan ve daha sonra atılan veya yakacak olarak kullanılan malzemeler olduğu, bazı durumlarda varlığın hizmet süresinin, ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabileceği, bu nedenle, maddi duran varlıkların hizmet sürelerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve bu doğrultuda, ahşap inşaat kalıplarının ne kadar süre kullanılabilirliği ve kaç kere kullanıldıktan sonra kendisinden beklenen faydayı veremez hale geleceği hususunun, bilirkişi incelemesi ile ortaya konulması gerektiği, teknolojinin gelişmesi ve yapı denetimine ilişkin mevzuatın değişmesi sonucu, Tebliğin yayımlandığı 2006 yılına nazaran inşaat kalıp ve iskelelerinin yıllara sari şekilde kullanılabilir olmaktan çıktığı, yıl içinde hızlı inşaat yapımı nedeniyle bunlar yıprandığından, faydalı ömürlerinin 5 yıl olarak belirlenmesinin yersiz olduğu ve inşaat işlerinde iş sağlığı ve güvenliği bakımından tehlikeye açık bir durum oluşturduğu hakkında”

matematiksel ve finansman hesaplarının doğru yapılıp yapılmadığı, uluslararası muhasebe standartlarına uyulup uyulmadığı,^[43] yapılan muhasebe kaydının geliri azaltıcı bir etki meydana getirip getirmeyeceği^[44] ve benzeri konularda başvurulması gerekmektedir. Yoksa hukuk bilgisi ile çözümü mümkün olan durumlarda bilirkişilerin görüşlerini almak hem yargılama yetkisinin devri anlamına gelir hem de usul ekonomisine uygun olmayacaktır.^[45] Yani sırf vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklı uyumsuzlukla-

[43] Danıştay 4. Dava Dairesi, E. 204/101, K. 2005/503, 29.03.2005, <https://leganbank.net>, Erişim Tarihi: 19.06.2022, “Davacının alacak davasına konu ettiği miktar, ...’tan alınan döviz kredisi ile hazine bonosu ve repo gelirlerine ilişkin olup, bunların Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde yer alan şartlar doğrultusunda ilgili yıl hesaplarına gelir olarak kaydedilmesi halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması yasaya uygun olduğundan davacının defter ve belgeleri üzerinde yaptırılacak bilirkişi incelemesi ile bu açıdan bir değerlendirme yapılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.”

[44] Danıştay 4. Dava Dairesi, E. 2006/497, K. 2006/1801, 10.10.2006, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 04.08.2022, “İspat külfeti kendisine düşen yükümlü tarafından ibraz edilen defter ve belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabileceğinden, yükümlünün ibraz edilen defter ve belgeleri üzerinden, tüm belgelerin defterlerde kayıtlı ve beyanın da kayıtlara uygun olup olmadığı yolunda, gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, kararda yazılı gerekçeyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”

[45] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2008/890, K. 2009/178, 17.04.2009, <https://sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 22.08.2022, “Bilirkişi incelemesinin konusunun, VUK hükümlerine göre çözümlenmesi gereken sorun alanları olamayacağı da açıktır. Belirtilen hukuki durum karşısında davacıdan, vergi incelemesine ibrazdan kaçındığı defter ve belgeleri vergi mahkemesine sunmasının istenmesinde hukuka aykırılık yoksa da; defter kayıtları ve alış ve hasılat belgeleri üzerinde hiçbir değerlendirme yapılmaksızın ve bilirkişiye hangi nedenlerle ve hangi soruların yöneltileceği dahi belirlenmeksizin, 2004 vergilendirme döneminde zarar beyan eden, aktifine dahil iş yerinde faaliyet gösteren ve muhtasar beyannamelerine göre istihdam ettiği işçisi de olmayan davacının defter ve belgelerine göre kurumlar vergisi beyan tablosu düzenlenip; ödenmesi gereken kurumlar vergisi bulunup bulunmadığını tespit görevi verilerek bilirkişi incelemesi yaptırılması ve bu rapora göre hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir. Çözümü özel ve teknik bilgi gerektiren durumlar için öngördüğü bilirkişinin görüşüne başvurma ile ilgili kurala dayanarak hukuki çözüm gerektiren noktada bilirkişi incelemesi yaptırılarak ve bilirkişi raporlarının takdiri delillerden olması nedeniyle hâkimi bağlamayacağı yönündeki kural ihmal edilerek verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.”

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

rın çözümünde vergi inceleme elemanlarının yapması gereken incelemeyi bilirkişilere yaptırmak^[46] ya da kanunda belirtilmiş had ve oranların doğru uygulanıp uygulanmadığını tahkik ettirmek veyahut ceza ihbarnamelerinin şekil ve usul kurallarına aykırı olup olmadığının tespiti istemek şeklinde yapılacak olan bilirkişi görevlendirmeleri, bu konuların çözümü için hukuk bilgisi dışında özel bilgi, teknik ya da uzmanlık bilgisi gerektirmediğinden, doğru olmayacaktır.

C) VERGİ SUÇLARI NEDENİYLE AÇILAN DAVALARDA BİLİRKİŞİLİĞİN ÖNEMİ

VUK'de vergi kaçakçılık suçları ve bu suçlara karşı verilecek cezalar 359. maddede düzenlenmiştir. Maddede dört fıkra hâlinde kaçakçılık fiillerine yer verilmiş olsa da ilk iki fıkra düzenlemesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan kaçakçılık fiilleridir.^[47] Kaçakçılık eyleminde bulunduğu şüphesi olan

[46] Danıştay 4. Dava Dairesi, E. 2006/2514, K. 2006/2620, 13.12.2006, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 02.09.2022, "İncelemeyi yapan baş hesap uzmanının memurluktan çekilmesi ve kendisine ulaşılamaması nedeniyle vergi tekniği raporunda belirtilen ekler ve hesaplama tablolarına ulaşılamamakta ise de, Vergi Mahkemesi tarafından re'sen takdir sebebi dikkate alınıp, maddi olay değerlendirilerek defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılıp sonucuna göre bir karar verilmesi gerekir."

[47] VUK 359. madde, "a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükümlenir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri

mükellef hakkında VUK'nin 367. maddesi kapsamında vergi inceleme elemanları bir suç raporu hazırlar ve yetkili birimlerin mütalâası da alınarak Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur. Savcılığın soruşturma aşamasında iddia edilen eylemin suç olarak nitelenmesini sağlayacak unsurların oluşup oluşmadığının tespiti için ve sonrasında savcı için olumlu kanaat oluşması hâlinde yargılama sırasında kaçakçılık fiili ile bağıntılı olan vakıa ve belgelerin değerlendirilmesi için bilirkişinin görüşlerine ihtiyaç duyulabilmektedir.

Örneğin, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme yani halk dilinde çift defter tutma eylemi bir vergi kaçakçılığı suçudur. Diğer vergi suçlarından farklı olarak bu suçun gerçekleşmiş olması, eylem sonucunda vergi matrahında bir azalmanın meydana gelmiş olması şartına bağlanmıştır.^[48] Dolayısıyla diğer kaçakçılık fiillerinden farklı olarak bu kaçakçılık suçu neticeli suçlardan sayılmaktadır. Diğer fiillerde failin cezalandırılması için suç eylemini gerçekleştirmesi yeterli iken, ilgili belge ve evrakları resmi kayıt ortamları dışında başka yerlere kaydeden failin cezalandırılması için bu eyleminin vergi matrahını azaltacak nitelikte olması gerekmektedir. İşte yargı makamlarının, şüpheliyi cezalandırmak için, bu eylemi gerçekleştirdiğini ve bu eylem neticesince vergi ziyasına sebebiyet verdiğini, şüphe götürmeyen deliller ile tespit etmelidir. Matrah azalması cezalandırma şartı olduğundan, bunun için vergi dairesince düzenlenen rapor ve tespitlerle, hatta sanığın soyut olarak eylemi kabullenerek suçunu ikrar etmesiyle yetinilmemeli, bu konuda bilirkişi incelemesi yaptırılarak rapor alınmalıdır.^[49] Bu konuda Yargıtay bir kararında,^[50]

kullanıcılar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir”.

[48] Eylem neticesinin mutlaka vergi ziyasına yol açması gerekmez. Matrahta azalma meydana getirilmiş olması kâfidir. Her matrah azaltma eyleminin vergi ziyayı ile sonuçlandığını söylemek, en azından o vergilendirme dönemi için, doğru olmayacaktır.

[49] Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Vergi Suçları*, 2. Baskı (Ankara: Adalet Yayınevi, 2016), 340.

[50] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2012/22736, K. 2014/18905, 11.11.2014, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 18.07.2022.

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

“213 sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen ‘Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek’ suçu yönünden eylemin ‘vergi matrahının azalması sonucunu doğurması’ şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir. İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen 09.04.2010 tarihli vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyayına neden olunduğu belirtilmiş ise de başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya sanığın soyut ikrarı ile mahkûmiyet kararı verilemeyeceği cihetle; Her yıldaki eylemler birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğundan, her bir yıla ilişkin olarak tutulan yasal defter ve kayıtlar ile adli emanete alınan suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek her yıla ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukukî durumunun takdiri gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi, yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı bozulmasına”

HAKEMLİ

şeklinde hüküm vererek mükellefin soyut ikrarı, idarenin mütalâası ve vergi suçu raporu ile yetinilmemesi, karar verilebilmesi için mutlaka bilirkişiye de başvurulması gerektiğine vurgu yapmıştır.

Konu ile ilgili verilebilecek bir başka örnek ise, “sahte belge kullanmak veya düzenlemek” fiilidir. VUK’nin 359. maddesinin b fıkrasında yer alan bu düzenlemenin lafzından da anlaşılacağı üzere, belgenin düzenlenmesi kâfidir. Ayrıca kullanılmasına da gerek yoktur. Bununla birlikte belgenin hem düzenlenip hem de kullanılması hâlinde tek bir suç eyleminin oluştuğunu

kabul etmek gerekecektir. Yargıtay^[51], “*faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tespiti bakımından, mal akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgelerinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükelleflerin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı dikkate alınarak, faturaları düzenleyenler ile sanığın ticari defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre sanığın hukukî durumunun belirlenmesi gerektiği*” yönünde karar vererek, düzenlenen ve kaydı yapılan evrakların gerçeği yansıtmadığı, ticari işlemlerin karşılığının olup olmadığı, teslimat için yeterli üretim ya da stok miktarının olup olmadığı gibi yapılması gereken tespitlerin ancak bilirkişi yoluyla yapılabileceği, bu tespitler yapılmadan hukukî bir sonuca varılamayacağına hükmetmiştir. Dolayısıyla belgenin sahteliği yönünden bir incelemenin yapılması yani düzenlenen belgenin içeriğinin fiilen de bir karşılığının olup olmadığının belirlenmesi ancak bilirkişinin detaylı bir incelemesi ile mümkün olacaktır. Bunun yanında bilindiği üzere, 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyayı, vergi kaçakçılık suçunun bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu bakımdan sahte belge düzenleme ya da kullanma fiilinin vergi ziyasına da sebebiyet verip vermediği yönünde bir bilirkişi incelemesinin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. CMK’nin 63. maddesinde de zikredildiği üzere, çözümü sadece teknik, özel ya da uzmanlık gerektiren bir bilgiye ihtiyaç duyulduğu vakitte bilirkişilere başvurulması gerekmektedir. Bu bakımdan sahte belge düzenleme ve/veya kullanma fiilleri ile vergi ziyayı arasında bir illiyet bağı ya da sebep sonuç ilişkisinin bilirkişilerce araştırılması zarurieti bulunmamaktadır. Ancak, yukarıdaki örnek dışında, bir belgenin kullanılması neticesinde belgeyi düzenleyen ile kullanan arasında bir uyuşmazlık yaşanması, belgeyi düzenleyen kişinin belirsizliği nedeniyle imza incelemesinin gerekmesi gibi durumlarda elbette ki bilirkişi görüşünün alınması doğru olacaktır.

Bir başka örnek ise “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak*”^[52] fiili için verilebilir. Bu kaçakçılık fiilinde

[51] Yargıtay 19. Ceza Dairesi, E. 2015/8723, K. 2015/6039, 22.10.2015, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 18.07.2022.

[52] Hakan Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, 1. Baskı (Bursa: Ekin Yayınları: 2017), 90, “Vergiye doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi

Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

düzenlenen belge sahte değildir ve bir iş ya da hizmet karşılığında düzenlenmiştir. Ancak vergiyi doğuran olay sonrası matraha dayanak teşkil edecek belgelerin içerik olarak eksik ya da fazla bir şekilde gerçeğe aykırı düzenlenmesi de bir vergi kaçakçılık suçudur. Vergi suçu raporu ve idarece verilen mütalâada suçun sabit olduğu yönünde görüşlerin bildirilmesi hâlinde bile eğer vergisel işlemlere konu olan ekonomik değerlerin, düzenlenen belgeler ile uyumlu olup olmadığının tespiti bir uzmanlık alanı gerektiriyor ise, bu tespitin de mutlaka o emtia konusunda uzman bilirkişilerden alınan bir rapor doğrultusunda yapılması gerekmektedir. Yargıtay bu konuda, “Defter, fatura kayıtları ve sanığın sunduğu nakliye tezkeresine konu emval ile suça konu emvalin uyumlu olup olmadığı konusunda herhangi bir araştırma yapılmadan eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi hukuka uygun değildir.” şeklinde bir karar vermiştir.^[53] Bu bakımdan orman ürünleri, kimyevi maddeler, inşaat ürünleri gibi özel ve uzmanlık bilgisi gerektiren durumlarda bilirkişi raporu alınmadan vergiye konu ürün ile bu ürün için düzenlenen belge arasında bir uyumun olup olmadığı yönünde karar verilmesi doğru olmayacaktır.

Vergi kaçakçılığına son olarak “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak”^[54] suçunu örnek olarak verebiliriz. Bu fiilde vergiyi doğuran olay ve düzenlenen belgeler ile ilgili sahtelik ya da içeriğinin yanıltıcı

HAKEMLİ

vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır.”

[53] Yargıtay 3. Ceza Dairesi, E. 2013/ 17438, K. 2013 / 43499, 03.12.2013, <https://legalbank.net>, Erişim Tarihi: 05.05.2022.

[54] Salih Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı,” *Yaklaşım Dergisi*, no. 226, (2011): 1-18, 5, “Yabancı kaynakları (borçları) bilançoda hiç göstermemek ya da olduğundan daha az göstermek; dönen ya da duran değerleri olduğundan fazla göstermek; dönem gideri niteliğindeki gider kalemlerini aktifleştirerek, gelecek dönemlere aktarmak; dönem gelirlerini gelecek dönemlere aktarmak; tahsili mümkün olmayan ya da şüpheli alacakları saklamak (şüpheli alacaklara karşılık ayırmamak, değersiz alacakları zarar kaydetmemek); yabancı parası ile doğmuş borç ve alacakları kur farkı tahakkuk ettirmemek ya da olduğundan fazla ya da olduğundan az tahakkuk ettirmek, duran varlıklara amortisman ayırmamak ya da olduğundan fazla ayırmak gibi eylemler örnek olarak gösterilebilir”.

olduğu şeklinde bir hukuka aykırılık yoktur^[55]. Ancak düzenlenen belgelerin bilanço esasına tâbi mükelleflerce önce yevmiye kaydı yapılır ve daha sonra muhasebe hesap numaraları dikkate alınarak büyük deftere intikal ettirilir. Yıl sonunda ise çıkarılan envanterin özeti niteliğinde olan bilanço temel alınarak maddi vergi yükümlülüğü hesaplanmaktadır. Bilanço envanterin, envanterin de büyük defterin yansıması olarak düşünüldüğünde defter ve kayıtlarda yapılacak hesap ve muhasebe hileleri, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü de ya artıracak ya da azaltacaktır. Bilanço esasına tâbi olmayan ancak defter tutma yükümlülüğü olan diğer mükellefler için de aynı şeyi düşünebiliriz. Rasyonel düşünüldüğünde, bu eylemlerin mükelleflerin malî yükümlülüğünde bir aşınma meydana getirmek için yaptıklarını söyleyebiliriz. Tâbi eylemin suç olarak kabul edilip cezalandırılması için böyle bir sonucunun olması gerekmemektedir. Yani eylem, matrah azalmasına ya da vergi ziyana sebebiyet vermese de eylem sabit görüldüğü ölçüde suç olarak kabul edilecek ve suçun diğer unsurları da olduğu vakit, fail cezalandırılacaktır. Defter kayıt ve belgelerde hesap hilesi ya da muhasebe hilesi yaptığı iddiası ile yargılanan şüphelinin eyleminin gerçekten kanunda suç olarak tanımlı eylem ile örtüşüp örtüşmediğinin tespiti genel hukuk bilgisi ile yapılamaz. Belgelerin olması gereken muhasebe hesaplarına değil de başka muhasebe hesaplarına kaydının yapıldığı, kayıtlarda hesaplamaların doğru yapılmadığı şeklindeki tespitler ancak alanında uzman hesap ve muhasebe bilirkişi tarafından tespit edilebilir.

[55] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2016/4501, K. 2016/7977, 30.11.2016, <https://legalbank.net>, Erişim: 14.08.2022, “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu, sahte fatura düzenleme ve kullanma suçlarında işlemlerin temelini oluşturan alım satım veya hizmet ilişkilerinde sahtecilik unsuru bulunduğundan ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı cihetle; sanığın sahte fatura kullanmaya ilişkin ödemelerini banka üzerinden yapılmış gibi göstermekten ibaret eyleminin sadece sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı, ayrıca defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmayacağı gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması hukuka aykırıdır.”

SONUÇ

İdari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar ile suç ve ceza hükümlerinden kaynaklı uyuşmazlıkların çözümü sırasında görevli mahkemelerin tamamı, uyuşmazlık konusu ile hukuk kuralları arasında bir ilinti kurup hukuka en uygun ve hakkaniyetli karar verebilmesi için, iddiaları ispat edici niteliği olan delilleri doğru anlayıp değerlendirmesi gerekmektedir. İddia edilen vakıaların müspet ya da menfi olarak tespit edilmesi de isabetli mahkeme kararlarının alınması açısından önemlidir. İşte hem vakıaların açıklığa kavuşturulması hem de delillerin doğru değerlendirilebilmesi için bilirkişilik müessesesi hayati bir öneme sahiptir. Özel bilgi veya uzmanlık gerektiren veyahut ancak teknik bilgiye sahip kişilerce açıklanması mümkün olan durumlarda yargı organları bilirkişilerin görüşlerine başvurmaktadır. Bununla birlikte genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. Dolayısıyla sadece hukuk bilgisi olan avukatlar bilirkişilik yapamazlar. Ayrıca bilirkişilerin seçiminde hâkimlerin, BK ve BY gereği, bilirkişilik listelerini esas almaları gerekmektedir.

Bilirkişilik, delillerin teknik anlamda içeriğini belirlemek ve yeterli uzmanlık bilgisi ile delillerin içeriğinin neyi açıkladığını ortaya koyabilmek adına mahkemelerce uygulanan bir araçtır. Yargı organlarında ve öğretide genel görüş, bilirkişi raporlarının mahkeme için bağlayıcı olmadığı, sadece açıklanması ve ortaya çıkarılması gereken hukuk bilgisi dışında kalan kimi hususlar için bilirkişiliğe başvurulabileceği, bu anlamda bilirkişi raporlarının da bir delil değerlendirme vasıtası olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle sadece bilirkişi görüşüne dayalı olarak mahkemelerin karar vermesi doğru olmayacaktır ki bu zaten mümkün de görünmemektedir. Görevlendirmelerde hâkim bilirkişiye nasıl karar vermesi gerektiğine yönelik bir soru soramaz. Dolayısıyla bilirkişilerin raporlarında bir vakıa ya da delil aydınlatılmakta, esasen de bu anlaşılabilir duruma dayalı olarak karar verilebilmektedir. Burada aslında esas hakkında verilen karara dayanak olan bilirkişi raporu değildir. Bu raporlar uyuşmazlık vakıasının anlaşılmasını sağlayan ya da delilin güvenilirliğine katkı sunan birer araçtır. Mahkeme kararına asıl dayanak, ispat araçlarının kendisi olmaktadır. Bu sebepten sırf bilirkişi raporunda belirtilen ifade ve fikirlerin dayanak gösterilerek bir karar verilmesi durumunda mahkeme kararının hukukiliği tartışılır bir hâl alır.

Bilirkişilik sisteminin etkin işleyebilmesi için her şeyden önce tarafların üzerlerine düşeni hukuk kuralları içerisinde ve layığıyla yapması icap eder. Öncelikle uyuşmazlığı çözmekle görevli mahkemelerin, uyuşmazlık konusu iş ve işlemlerin ya da vakianın genel hukuk bilgisi dışında kalan bir bilgi ile çözülebileceği konusunda kani olması gerekmektedir. Daha sonra bilirkişi görevlendirirken gerçekten o alanda uzmanlığını eğitimi ve iş tecrübesi ile kanıtlamış bilirkişilerden seçmeli, üzerinde çok fazla dosya olan bilirkişileri görevlendirmemeli, görevlendirme yaparken genel ifadeler yerine tespit edici sorular sormalı, bilirkişinin incelemesi gereken delilleri eksiksiz ve mümkün olan en uygun yöntemle yani fiziki ya da elektronik ortamda teslimini sağlamalı, rapor teslimi için uygun bir süre öngörmeli ve somut olaya göre farklı uzmanlık bilgisi gerektirmesi ya da somut olayın çözümü bir hayli meşakkatli, dosyada yer alan bilgi ve belgelerin çokluğu gibi nedenlerin varlığı hâlinde de kurul hâlinde bir görevlendirme yapmalıdır^[56]. Bilirkişi ise, evvela dosya içeriğine bakarak görevden memnuiyeti durumu var ise dosyayı iade etmelidir. Böyle bir tespiti olmaz ise, görevini bizzat kendisi yaparak delilleri hassas bir şekilde değerlendirmeli, görev yazısında sorulan soruların cevapları dışına çıkmamalı, uzmanlık ya da teknik bilgisi dışında sorulan soruları veyahut hukukî değerlendirme istenen soruları cevaplandırmamalı, hukukî tespit ya da değerlendirmeler yapmamalıdır. Edinmiş olduğu bulguları açık ve net bir şekilde ve kendisine verilen süre dâhilinde raporunu sunmalıdır.

Hemen hemen her konuda vergi düzenlemelerinin yapılması ve tüm gerçek ve tüzel kişilerin bu vergi konularına muhatap olmalarından mütevellit, çok çeşitli denilebilecek vakılardan dolayı vergi uyuşmazlıkları yaşanabilmektedir. Bu vakıaların tespiti için ve ayrıca vergi uyuşmazlıklarında tarafların sunmuş oldukları delillerin içeriğinde tutulması ihtiyari ve zorunlu olan belge, defter ve diğer muhasebe kayıtlarının, hesaplamalar ve finans bilimine

[56] Kurul hâlinde görevlendirme, olayın çözümü farklı uzmanlık alanları gerektiriyor ise farklı konular için birden fazla bilirkişinin görevlendirilmesi şeklinde olabileceği gibi; aynı konuda yani aynı uzmanlık alanına sahip birden fazla bilirkişi de tek bir konu için görevlendirilebilir. Aynı konuda çok sayıda yapılan bilirkişi görevlendirmelerinde alınan kararın oy birliği ile mi oy çokluğu ile mi alındığı belirtilmeli, oy çokluğu ile alınmış ise azınlıkta kalan üyenin gerekçesine raporda mutlaka yer verilmelidir. Bu gerekçeyi mahkeme kanaat oluştururken kullanabileceği gibi taraflar da bilirkişi raporuna itiraz ederken ya da mahkeme sonucunda kanun yoluna başvururken temel alabilir.

Vergi Yargılamasında
Bilirkişilik Müessesesinin Önemi

yönelik iş ve işlemlerin olması ve bunların da birtakım ulusal ve uluslararası standartlara uyum zorunluluğu gibi durumlar göz önünde bulundurulduğunda mahkemelerin alanında uzman, teknik bilgiye sahip bilirkişilere olan ihtiyacı daha belirgin bir hâl almaktadır.

KAYNAKLAR

- Arslaner, Hakan. *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları: 2017.
- Berberoğlu Yenipınar, Filiz. *Bilirkişilik Rehberi*. 1. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2017.
- Çayan, Gökhan. *Medeni Usul Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- Çelik, Aydın. “Hukukçu Bilirkişi Atanması Yasağı ve Bu Yasağın İptalinin Reddine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi.” *Legal Hukuk Dergisi* 20, no. 231, (2022).
- Deryal, Yahya. *Türk Hukukunda Bilirkişilik*. 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2017.
- Dönmez, Burcu. “Yeni CMK’da Bilirkişi Kavramı.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 9, (Özel Sayı, 2007), 1145-1177.
- Erdoğan, E. ve Hilal S. Üçüncü. “Bilirkişi Kurumu ve Bilirkişi Raporunun Delil Değerine İlişkin Bazı Sorunlar”. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 10. No. 1, (2020): 354-387.
- Gören, Ömer. “Anonim Şirketlerin Kısmi Bölünmelerinde Değerleme Sorunu ve Azınlık Hakları”. *Ankara Barosu Dergisi* 68, no. 3, (Mayıs 2010): 263-274.
- Gülten, Selçuk. “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği.” *Ankara Barosu Dergisi* 68, no. 3, (Mayıs 2010): 311-320.
- Kaplan, Gürsel. “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme.” *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1-13, (2014), 33-46.
- Karaburun, Gökhan. “Karar Örnekleriyle Yargıtay’ın Bilirkişiliğe Bakışı ve Bilirkişiliğin Sorunları.” *Adli Tıp Bülteni*, no. 22 (3), (2017): 200-207.

- Karakoç, Yusuf. *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Yayınları, 1997.
- Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz. *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. 14. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2003.
- Oktar, Ateş S. *Vergi Hukuku*. 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2020.
- Onar, Sıddık S. *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. 3. Baskı (III), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966.
- Organ, İbrahim ve Cansu Sevinç. "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler." *Malîye Dergisi*, no. 170, (Ocak-Haziran 2016): 116-130.
- Özel, Salih. "Muhasebe Hilesi Kavramı." *Yaklaşım Dergisi* 226, (2011).
- Soydan, Başar. *Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik*. Yayın no. 41, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2010.
- Taylar, Yıldırım. "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 20. No. 2, (2018): 375-408.
- Uğur, Hüsamettin ve Mert Elibol. *Vergi Suçları*. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Üstün, Ümit S. *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*. İstanbul: Beta Yayınları, 2013.
- Üstündağ, Saim. *Medeni Yargılama Hukukunun Esasları II*. 7. Baskı. İstanbul: Yazarın Kendi Yayını: 2000, 722.
- Yasin, Melikşah. *İdari Yargılama Usulünde İspat*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2015.

