

# VERGİ YARGISINDA BİLİRKİŞİLİK

Expertness at Tax Jurisdiction

Doç. Dr. Ersan ÖZ\* - Süleyman ALBAYRAK\*\*

## ÖZET

Devlet; vergi adaletinin sağlanması ve mükelleflerin denetlendiği imajının verilmesi için; vergi mükelleflerinin muhasebe ile ilgili unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizliğinden kaynaklanan hatalar bir tarafa, bilerek, belli bir amaçla (vergi kaçırma) bir başka ifade ile yasa dışı menfaat sağlamak için işletmeye ait işlem kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan muhasebe hilelerinden kaynaklanan sonuçları ortadan kaldırmayı hedefler.

Devlet bu hedefi gerçekleştirmek isterken çoğu kez mükellefler haksızlığa uğradıklarını öne sürerek yargı yoluna başvururlar ki; vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukların sonuca bağlandığı yer vergi mahkemeleridir, bir sonraki uyumsuzluğun niteliğine veya miktarına göre itiraz mercii olarak Bölge İdare Mahkemeleri ya da temyiz mercii olarak Danıştay'dır. Bu şekilde vergi mahkemelerine intikal eden uyumsuzluklarda, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olmayan, çözümü özel veya teknik bilgi isteyen hususların bulunması halinde bilirkişilik müessesine başvurulmaktadır.

Bu çalışmada, vergi yargısına ilişkin maddi uyumsuzluklarda, uyumsuzluğun çözümü için gerekli özel ve teknik bilginin elde edilmesi konusunda hâkime katkı sağlayan bilirkişilik müessesesinin vergi yargısında nasıl bir işleyişe tabi olduğu hususu incelenecek, ayrıca, emeğinin ve hizmetinin karşılığı olarak hâkim tarafından takdir edilen bilirkişi ücretlerinin vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

## ABSTRACT

The State, in order to assure tax equity and to ensure that tax payers are audited, aims to eliminate any effects resulting from deliberate accounting frauds committed on the accounts, records and transactions of an enterprise for a particular purpose (i.e. tax evasion), in other words to assure illegal benefit, in addition to mistakes stemming from accounting-related ignorance, negligence, and forgetfulness of tax payers. While the State takes steps to achieve this aim, tax payers mostly pursue legal proceedings, claiming that they are subject to injustice. The tax courts are responsible for settling any conflicts between tax payers and tax offices. According to the nature and degree of any further conflict, the parties resort either to Regional Administrative Courts as an authority for objection or to the Council of State as an

\* Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

\*\* T.C. Adalet Bakanlığı, Denizli Vergi Mahkemesi Hâkimi

authority for appeal. An expert's opinion is required with regard to conflicts brought to tax courts when the dispute cannot be settled with the general legal knowledge of judges or when the case requires specific or technical knowledge. This study investigates the functioning of "expertise" in tax law, which assists judges to acquire specific and technical knowledge require for the settlement of disputes related with material/financial problems. The study further discusses the taxation of expert fees determined by the judge in return for the service of experts.

\*\*\*

### 1. Teorik ve Hukuksal Düzeyde Bilirkişilik Kavramı

Vergi uyuşmazlıklarının, biri maddi, diğeri de hukuki olmak üzere iki yönü vardır. Uyuşmazlığın her iki yönünün de, davaya bakan yargı yerrince çözümlenmesi gereklidir. Hukuki uyuşmazlığın çözümü, hâkimin almış olduğu hukuk eğitimi sayesinde edinmiş olduğu bilgi birikimi ve deneyimiyle çözümlenebilecek niteliktedir. Buna karşılık; maddi uyuşmazlığın çözümü hukuk bilgisi yanında; genel bilgi, hayat deneyimi, teknik ya da özel bilgi gerektirebilir. Bu bilgilerden, genel (objektif) nitelikte olanla hayat deneyimi, hâkimde esasen var olan niteliklerdir. Ancak; hâkim, maddi uyuşmazlığın çözümünün gerektirdiği teknik ya da özel bilgiye görmüş olduğu hukuk eğitimi ve mesleki deneyimi ile ulaşma olanağına sahip değildir. Bu durumda, İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinin 1. fıkrasının göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275. maddesi, hâkimin, bilirkişinin oy ve görüşüne başvurması gerektiğini söylemektedir. (Candan, 2005, s.752)

Ceza hukukunda *ehli hibre*, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda *ehli vukuf* ve doktrinde *ekspertiz* olarak ifade edilen bilirkişi kavramı; yargılama sürecinde, özel ve teknik bilgiyi gerektiren konularda, hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvuru uzman kişiler şeklinde tanımlanmaktadır. HUMK sistemi içinde bilirkişi, "tadiri deliller" arasında tanıklıktan hemen sonra sekizinci faslın ikinci kısmında düzenlenmiştir. Bu düzenleme içinde bilirkişinin (tanık gibi) hâkimin yardımcısı bir ispat aracı olduğu söylenebilir. Ancak, bilirkişi, tanık değildir. Bilirkişinin yaptığı iş, fonksiyonel anlamda "yargısal nitelikte görev ve yetkiler ile donatılmış" bir danışmanlık hizmeti olarak nitelendirilebilir. (Deryal, 2004, s.22-23)

Bilirkişi ile tanık hukuki anlamda karşılaştırılacak olursa, her ikisinin de beyan ve görüşü tadiri değerinde olması ve hâkim açısından bağlayıcılık taşıması yönlerinden benzerlik taşırlar. Ayrıca tanıklar gibi bilirkişilere de yemin ettirilebilir. Tanık dava konusu olaylarla ilgili görgü ve gözlemlerini aktarırken, bilirkişinin mesleki uzmanlık bilgisine ve birikimle-

rine dayalı ve çoğu kere bilimsel bir değer içeren araştırma sonuçlarını ortaya koyması, tanık taraflarca gösterildiği halde bilirkişiye hâkim tarafından da başvurulabilmesi, tanıkların reddi mümkün değilken bilirkişilerin reddedilebilmeleri, tanık yol ve ikamet masrafı dışında bir ekonomik karşılık isteyemezken, bilirkişinin emeğinin karşılığı olan bir ücret isteyebilmeleri yönlerinden farklılık taşırlar.

Bilirkişi, kamuda görevli bir memur olmasa dahi hâkimin görevlendirmesi sonucu, görüş bildirmek ve rapor hazırlamak suretiyle yargılama faaliyetine katıldığında, özel bir kamu hukuku ilişkisine girmiş olduğu; böylece “kamu görevi” yaptığı ve bu nedenle geniş anlamda “kamu görevlisi” sayılması gerektiği kabul edilmektedir. Bir Yargıtay kararında, hâkim tarafından görevlendirilmekle devletle arasında özel bir bağ kurulan ve vereceği raporla hâkimin kararına iştirak etmesi söz konusu olan bilirkişilerin; TCK m. 279/I-b.2’ de söz edilen “adli bir amme vazifesi gören kimseler memur sayılır” hükmü kapsamında ve ceza hukuku kapsamında memur sayılması gerektiğine hükmedilmiştir. (Deryal, 2004, s.23)

## 2. BİLİRKİŞİYE BAŞVURMA NEDENİ

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275. maddesinde; Mahkemenin, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vereceği, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu kanun hükmünden, uyuşmazlığın çözümünün teknik ya da özel bilgi gerektirmesi halinde, hâkimin bilirkişiye başvurmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Madde hükmü dikkatlice irdelendiğinde, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verebileceği değil, mahkemenin buna karar vereceği, belirtilmektedir. Dolayısıyla buradan, uyuşmazlığın çözümü teknik ya da özel bilgi gerektirmesi durumunda, hâkimin bilirkişinin oy ve görüşüne başvurmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. (Candan, 2005, s.753)

Yine, kanun hükmünde geçen “özel veya teknik bilgi” teriminde “veya” bağlacının kullanıldığı, “genel ve hukuki bilgi” teriminde ise “ve” bağlacının kullanıldığı görülmektedir. Hâkimin gerek hukuk fakültesindeki öğrenimi sırasında, gerek hâkimlik stajı aşamasında, gerek mesleğini icra yoluyla ve gerekse hizmet içi eğitim faaliyetleri dolayısıyla edindiği mesleki birikim ve deneyim onun “genel ve hukuki bilgi”sinin çerçevesini ve

muhtevasını belirlemektedir. Ayrıca hâkimin “hayat tecrübeleri” ile çözüme kavuşturabileceği konular da “genel bilgi” kapsamında düşünülebilir. Yine belli bir düzeyde öğrenim görmüş herkesçe bilinebilecek teknik kurallar ve bilimsel kanunlar da bilirkişiye gerek göstermeyen genel bilgi konularıdır. (Deryal, 2004, s.64)

Teknik bilgi, bu bilginin öğretilmesi, eğitim-öğretim plan ve programında mevcut olan eğitim kurumlarınca verilebilecek nitelikte olan bilgidir. Buna karşılık özel bilgi, bir eğitim programının izlenmesi şartı taşımayan, kişinin hayat akışı içinde bulunduğu durum veya yapmış olduğu meslek ya da sanat dolayısıyla edinmiş olduğu bilgidir. Ancak, hâkimin hâkimlik meslek ve deneyimi ile edinmesi mümkün olmayan bilgidir. Örnek verilecek olursa; makineler konusunda bilgi, makine mühendisliği eğitimi; elektronik konusunda bilgi, elektronik mühendisliği eğitimi, bina ve inşaat konusunda bilgi, inşaat mühendisliği eğitimi veren eğitim ve öğretim kurumlarının programlarının izlenmesiyle edinilebilecek nitelikte olan teknik bilgilerdir. Oysa belli bir meslek veya sanatın belli bir dönemde ne kadar getirisi olduğu konusundaki bilgi ise, eğitim ve öğretim kurumlarının programlarının izlenmesi ile öğrenilmesi mümkün olmayan ancak yaşamını o mahalde sürdürmekle ya da söz konusu meslek veya sanatın icra edilmesi ile edinilebilecek nitelikte olan özel bilgidir. (Candan, 2005, s.754)

Bilirkişi incelemesi, mahkeme tarafından gerek duyulduğu takdirde davanın her aşamasında doğrudan yaptırılabilmesi gibi, davanın taraflarınca da davanın her aşamasında, dava ve savunma dilekçelerinde veya ayrıca verecekleri dilekçelerde talep edilebilir. Bilirkişi incelemesi yapılabilmesi için, davaya bakan yargı yerince, bu konuda karar alınması ve kararda uyuşmazlığın çözümünün gerektirdiği teknik veya özel bilgilerin neler olduğunun gösterilmesi, ayrıca heyet halinde karar veren idari yargı yerlerinde naip üyenin atanması gereklidir. (Candan, 2005, s.760) Bu karar, bir ara karar niteliğindedir. Uyuşmazlığın çözümünün gerektirdiği teknik veya özel bilgi, tarafların dosyaya ibraz ettikleri belgelerde mevcutsa ya da uyuşmazlığın teknik yönü ihtilafli değilse, bilirkişiye başvurulmasına gerek yoktur. Bunun haricinde, uyuşmazlığın çözümü için edinilmesi zorunlu olan bilgiye, İdari Yargılama Usulü Kanununun hâkime vermiş olduğu resen araştırma yetkisi kullanılarak, çıkarılacak bir ara kararla ulaşılabileceği mümkün ise yine bilirkişiye başvurulmaması gerekir. Bu gibi durumlarda, bilirkişiye başvurulması halinde usul ekonomisine aykırı hareket edilmiş olunur. (Candan, 2005, s.755)

### 3. BİLİRKİŞİ İNCELEMESİNE KARAR VERİLMESİ

Vergi yargılamasında, mahkeme heyeti yahut tek hâkimle görülen davalarda dosyadan sorumlu hâkim, bilirkişi incelemesine kendiliğinden karar verebileceği gibi, taraflardan birinin talebi üzerine de karar verebilir. Bu karar, ara karar niteliğindedir. Mahkeme heyetince, bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verildiği takdirde, aynı kararda bir de naip üye görevlendirilir ve bilirkişi seçilmesi, bilirkişi ücretinin istenmesi ve ödenmesi, gerektiğinde dosyanın bilirkişilere tevdi ve bilirkişi incelemesi yaptırılması için gerekli bilgi ve belgelerin taraflardan ve ilgili yerlerden istenilmesi hususlarında naip üyeye yetki verilir.

Tek hâkimle görülen davalarda, hâkim tarafından bilirkişi incelemesine karar verildiği takdirde, ayrıca naip üye atanmasına ve yetkilendirme yapılmasına gerek yoktur. Hâkim tarafından bilirkişi incelemesi yaptırılır. Mahkeme heyeti yahut hâkim, tarafların talebi doğrultusunda bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verilebileceği gibi kendiliğinden de bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verebilir.

Tarafların talebi üzerine bilirkişi incelemesi yaptırılmasına karar verilmesi halinde; naip üye veya hâkim, bilirkişi incelemesi isteyen tarafa (vergi uyuşmazlıklarında bu kişi genellikle davacıdır), bilirkişi giderlerinin (özellikle bilirkişi ücretini) ödenmesi (mahkeme vezasına yatırması) için bir süre verir. Taraf bu süre içinde bilirkişi ücretini ödemediği takdirde hâkim tarafa ikinci defa bir süre verir. Bu süre kesinir. Taraf bu kesin süre içinde de bilirkişi giderlerini ödemezse, bilirkişi incelemesi yapılması talebinden vazgeçmiş sayılır. (Kuru, Aslan, Yılmaz, 1997, s.410)

Mahkeme heyeti yahut uyuşmazlığı çözmekle görevli hâkimin kendiliğinden bilirkişi incelemesine karar vermesi halinde; naip üye veya hâkim, bilirkişi giderlerini taraflardan birinin veya ikisinin ödemesine karar verir. Taraf (veya iki taraf), belirlenen süre içinde bilirkişi giderlerini ödemezse, naip üye veya hâkim, bilirkişi giderlerinin ileride haksız çıkacak taraftan alınmak şartıyla Devlet Hazinesinden ödenmesine karar verebilir. (Kuru, Aslan, Yılmaz, 1997, s.411)

### 4. BİLİRKİŞİ SEÇİMİ

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinin 1. fıkrası hükmünü hatırlayacak olursak söz konusu madde hükmünün; “Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ih-

barı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 05/04/1990 - 3622/11 md.; Değişik cümle: 10/06/1994 - 4001/14 md.) Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından resen yapılır.” şeklinde olduğu görülecektir.

Söz konusu kanun hükmünün değerlendirilmesinden, bilirkişilik müessesesinin işleyişi bakımından Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulmasına rağmen, 1994 yılında 4001 sayılı Kanunun 14. maddesi ile yapılan değişiklikle idari yargıda, dolayısıyla vergi yargısında, bilirkişinin seçimi hususunun, HUMK’un 276/1. maddesinde belirtildiği şekilde taraflara bırakılmadığı görülmektedir. Yani, vergi mahkemesinde görülmekte olan bir davada, uyuşmazlığın çözümü için bilirkişi incelemesine gidilecekse, **hâkim** veya heyet halinde karar verilmesi gereken hallerde **naip üye**, bilirkişilik yapacak kişi ya da kişileri doğrudan kendisi belirleyecektir.

HUMK’un 276/2. maddesinde; “Mesaili mahsusada rey ve mütalaalarını beyan etmek için Hükümet tarafından müntahap ehliyükuf varsa ehliyükufun bunlar arasından intihabı lazımdır.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, Adli Tıp Kurumu, odalar ve ticaret borsaları gibi bazı resmi kurumların uzmanlık alanları ile ilgili uyuşmazlıklarda bilirkişi olarak seçilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi yargılamasında bu kurumlara resen araştırma ilkesi uyarınca verilecek bir ara kararı ile uzmanı oldukları konularda bilgi temini amacıyla başvurulmaktadır. (Candan, 2005, s.757)

Bilirkişi olarak seçilecek kişilerin; hukuki ve mesleki ehliyet, uyuşmazlık konusu olayın çözümünün gerektirdiği özel veya teknik konuda uzmanlık ve yeterlilik, tarafsızlık ve dürüstlük şartlarını sağlaması gerekmektedir. Bu şartları taşımayan kişiler bilirkişi olarak seçilmemelidir. Aksi takdirde, bu şartları taşımayan kişi veya kişilere yaptırılacak bir bilirkişi incelemesi, hâkimi uyuşmazlığın çözümü noktasında hataya sürükleyecektir.

Bilirkişi sayısı, bir, iki veya üç kişi olabilir. Ancak HUMK’un 276/3. maddesi uyarınca bu sayı üçü geçemez. (Koroğlu, 2001, s.39) Mahkeme tarafından istinabe yoluyla bir başka idare veya vergi mahkemesine bilirkişi incelemesi yaptırılabilceği gibi, bu mahkemelerin bulunmadığı yerlerde hukuk mahkemeleri de görevlendirebilir. İstinabe yoluyla bilirkişi

incelemesi yaptırılması halinde bilirkişinin hangi uzmanlık alanından seçileceğine istinabe eden mahkeme karar verir. (Köroğlu, 2001, s.38) Vergi uyuşmazlıklarında genellikle yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve mali hukuk veya vergi hukuku konusunda uzman öğretim üyeleri bilirkişi olarak görevlendirilmektedir. Olayın özelliğine göre, uyuşmazlığın çözümüne katkıda bulunması için tekstil mühendisi, makine mühendisi, gıda mühendisi, ziraat mühendisi vb. gibi farklı meslek konularında ihtisasa sahip kişilerde bilirkişi olarak görevlendirilerek, birden fazla kişiye bilirkişi incelemesi yaptırılması gerekebilmektedir.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi 17.10.2007 gün ve E:2006/4326 K:2007/3149 numaralı kararında; *“Dosyada yer alan bilirkişi raporu ve ek raporun incelenmesinden, davacının iddialarını karşılayıcı nitelikte bilgiler içermediği, mali müşavir olan bilirkişinin de raporunda açıkça belirttiği gibi davacının bir kısım iddialarının incelenmesinin bilirkişi olarak seçilmiş olan kişinin uzmanlık alanı dışında kaldığı anlaşılmıştır. Konunun farklı meslek gruplarının uzmanlık alanını ilgilendirmesi nedeniyle aralarında tekstil mühendisinin de bulunduğu heyetçe bilirkişi incelemesi yaptırılıp, davacı tarafından ileri sürülen iddialar araştırılıp sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir.”* gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur.

## 5. BİLİRKİŞİNİN REDDİ VE BİLİRKİŞİLİK MECBURİYETİ

81

HUMK'un 277. maddesine göre, bilirkişi, hâkimin reddi kapsamındaki nedenlerle reddolunabilir. Ret işleminin bilirkişinin taraflara bildirilmesinden başlayarak üç gün içinde yapılması gerekir. Bilirkişi reddi dilekçesi naip hâkimce, mahkemeye ve uyuşmazlığı çözmekle görevli mahkemeye veya Danıştay Dairesine verilir. Ret isteği, bilirkişi incelemesini yaptıran hâkim veya mahkemece incelenir ve karar verilir. (Coşkun ve Karyağdı, 2001, s.293-294) Ret sebepleri HUMK'un 29. maddesinde geçen hâkimin reddi sebepleridir. Bu sebepler genelde bilirkişinin tarafsızlığından şüphe uyandıracak mahiyetteki olaylar ve nedenlerdir.

Bahsi geçen yasada sayılan ret nedenlerini idari yargıda kullanırken tanımlamalarını yeniden yapacak olursak, bunları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkün olacaktır:

- Bilirkişinin herhangi bir aşamada idareye danışmanlık yapmış olması,
- İdarede ücretli görev yapması,
- Davacının vekili olarak hareket etmiş olması,
- Davacının dördüncü dereceye kadar akrabası olması,

- Olay ve uyuşmazlık hakkında görüşünü daha önceden açıklamış bulunması,
- Dava öncesinde veya sürecinde bilirkişi seçilen kişinin davanın taraflarından birisi ile sürtüşmesi ve çekişmesi. (Coşkun ve Karyağdı, 2001, s. 294)

Ret istemi reddi istenen bilirkişi işlemlerini durdurur. Yapılan incelemede, ret sebepleri yerinde görülmezse bilirkişinin reddi istemi reddedilir. Ancak karar ret isteminde bulunan tarafa tebliğ edilir. Ret kararı üzerine, duran inceleme işlemleri devam eder. Bu karar temyiz edilemez fakat esas kararın temyiz edilmesi söz konusu olduğunda bir bozma nedeni olarak ileri sürülebilir. Ret isteminin kabulü halinde, naip üye veya hâkim tarafından yeni bir bilirkişi görevlendirilerek inceleme tamamlanır. (Coşkun ve Karyağdı, 2001, s.294)

Resmi bilirkişiler, bilirkişilik yapmaktan kaçınmaz. Bunun yanında, bir iş veya mevzu hakkında bilirkişi olarak bilgisine müracaat edilen hususu bilmeksizin sanatını icra etmesi mümkün olmayan ve alenen sanatını icra eden kimseler de, o husus hakkında bilirkişiliği kabul etmek zorundadırlar (HUMK, m.278). Örneğin doktorlar, ebeler, mühendisler, mali müşavirler gibi. (Organ, 2005, s.157) Bilirkişiler, yalnız tanıklıktan çekinme hakkındaki sebeplere binaen bilirkişilik yapmaktan çekinebilirler (HUMK m. 278). Tanıklıktan çekinme sebepleri, HUMK'un 245, 246 ve 248. maddelerinde davanın taraflarından biriyle yakınlık, tanıklığın kendisine ve bir yakınına zarar verecek olması ve devlete ait bir sırıla bağlılık olarak sayılmıştır.

Bu sebepler dışında, mahkemece bilirkişi olarak seçilen kişiler, mahkemeye gelmek ve vazifelerini yapmak zorundadırlar. Mahkemeye gelmekten veya gelip de vazifelerini ifa etmekten kaçınanlar hakkında, HUMK'da geçen tanıklık müessesesine ilişkin hükümlere göre, cezai işlem tatbik edilir.

## **6. BİLİRKİŞİLİKTE İNCELEME SÜRECİ VE RAPOR HAZIRLAMA**

Hâkim veya tayin olunan naip üye, davaya konu uyuşmazlığın çözümünün gerektirdiği özel veya teknik bilgileri önceden belirleyerek, bilirkişiye sorulacak soruları, yanlış anlamaya yer vermeyecek açıklıkla tespit ederek bir tutanakla bilirkişiye bildirir ve tutanağı bilirkişiye imzalatır. Bunun dışında; dosyanın sorular tespit edilmeksizin, bilirkişiye verilmesi ve dosyadaki uyuşmazlığın çözülmesinin istenilmesi veya buna benzer taleplerde bulunulması, yargılama hukuku ile bağdaşmaz. Ayrıca; tuta-



nakta, hukuki konulara girmemesi gereği, bilirkişiye özellikle hatırlatılmalıdır. (Candan, 2005) Tutanakta, bilirkişi raporunun kaç nüsha olması gerektiği de belirtilmelidir.

Hâkim veya naip üye gerek gördüğü takdirde bilirkişinin tarafsızlığını sağlamak üzere, bilirkişiye yemin verdirebilir. Bilirkişilerin yemin etmesi yasal bir zorunluluk olmasa da hâkim bilirkişiye yemin teklif ettiği takdirde bilirkişi buna uymakla yükümlüdür. Bilirkişiye yaptırılacak yeminin şekli konusunda kanunda bir açıklık yoktur. Bu konuda tanık yemini-ne ilişkin HUMK'un 264. maddenin uygulaması genellikle kabul edilmektedir. (Deryal, 2004, s.115 )

Bilirkişi, incelemesini, davaya bakan yargı yerinin yapacağı veya yaptıracığı keşfe katılarak da yapabilir. Bu durumda keşifte hazır bulunabileceklerinin, keşif gün yer ve zamanının HUMK'un 280. maddesi uyarınca taraflara bildirilmesi gerekmektedir. Keşfi gerektiren, ancak görülecek yerin, davaya bakan yargı yerinin yetki alanı dışında bulunması durumlarında, bilirkişi incelemesinin niyabeten yaptırılması olanaklıdır. (Candan, 2005, s.763)

Vergi yargılamasında, bilirkişi oy ve görüşünü mahkemeye yazılı rapor halinde bildirir. Yazılılık ilkesi uyarınca sözlü açıklama yeterli değildir. (Candan, 2005) Hâkim veya naip üye tarafından raporun hazırlanması için bilirkişiye işin niteliği ve uyuşmazlık konusu olayın özelliği dikkate alınmak suretiyle münasip bir süre verilir. Ancak, bu süre üç ayı geçemez. İnceleme sırasında sürenin yetmeyeceği anlaşılırsa, bilirkişi hâkimden sürenin uzatılmasını (ek süre) isteyebilir. Burada mahkeme, bilirkişinin süre uzatma talebinin haklı nedenlere dayanıp dayanmadığını araştırır. Eğer ek süre talebi haklı bir nedene dayanıyorsa mahkeme söz konusu talebi yerine getirir. Haklı neden bulunmamakta ise ve gecikmeden dolayı taraflar zarara uğramış ise bu zararın bilirkişiye ödettirilmesi yoluna gidilmelidir.

Raporun, tarafların ad ve soyadlarını, bilirkişinin çözümü ile görevlendirildiği hususları, inceleme konusu yapılan maddi vakıaları, gerekçeyi, sonucu, bilirkişiler arasında anlaşmazlık varsa bunun sebebini düzenlendiği günü ve bilirkişilerin imzalarını taşıması gerekir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 281. maddesine göre, bilirkişilerin inceleme sonucunda konuyu hep birlikte görüşmeleri ve ortak bir rapor hazırlamaları, oy birliğine varamamaları durumunda görüş ayrılığının rapora yazılması gerekmektedir. Azınlıkta kalan bilirkişi, görüşünün gerekçesini ortak hazır-

lanan rapora yazabileceği gibi ayrı bir rapor halinde de bildirmesi mümkündür. Ancak bilirkişilerin konuyu bir arada değerlendirmeden ayrı rapor düzenlemeleri söz konusu olmamaktadır. Bilirkişi hazırlamış olduğu raporu mahkeme kalemine verir. Mahkeme kalemine verilen bu rapor, mahkemeden önce iki tarafa da tebliğ edilir. (Organ, 2005, s.157-158)

Taraflar, bilirkişi raporunda eksik ve şüpheli gördükleri hususlar için mahkemeye bilirkişi raporuna itiraz talebinde bulunabilir. Bilirkişi raporuna itiraz süresi, raporun taraflara tebliğinden itibaren bir haftadır. Bu süre içinde bilirkişi raporuna itiraz edilmezse, itiraz hakkını kullanmayan taraf açısından bilirkişi raporu kesinleşmiş olur. Fakat bu kesinleşme, mahkeme açısından söz konusu değildir. Mahkeme, bilirkişilerden tamamlayıcı bilgi alma, açıklama isteme ve yeni bilirkişi incelemesi yapma yetkisini dava hakkında hüküm verilinceye kadar her zaman kullanabilir. (Kuru, Aslan, Yılmaz, 1997, s.414)

Davaya bakan mahkeme, dava hakkında karar vermek için bu bir haftalık sürenin geçmesini beklemelidir. Bu süre dolmadan karar verilmesi, bozma nedenidir. (Candan,2005, s.764)

84 Mahkemede kurul halinde karar verilmesi gereken bir davada, naip üye vasıtasıyla yaptırılan bilirkişi incelemesinde, taraflar bilirkişi raporuna itiraz ettiği takdirde, bunun değerlendirilmesi naip üyeye ait değildir. Tarafların itirazlarını ve bilirkişi raporunun yeterli olup olmadığı hususunu değerlendirecek olan makam kurulur.

Mahkeme ya da hâkim, tarafların itiraz ve iddialarını da dikkate alarak raporda noksan ve çelişkili bulunan hususların tamamlanması ve açıklanması yahut durumun tam aydınlatılması amacıyla, gerekli görürse, bilirkişiden ek rapor isteyebilir. Bu ara karar niteliğinde bir karardır. Bilirkişi raporu mesleki veya sair yönlerden yeterli görülmezse seçilecek yeni bir bilirkişi veya bilirkişi heyeti vasıtasıyla yeni bir inceleme yapılmasını istenebilir. Bir davada teamül gereği en fazla üç defa bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Kanunda bu yönde bir sınırlama bulunmamaktadır. Daha önce yaptırılmış olan birinci ve ikinci bilirkişi incelemelerinin raporları arasında maddi olaylarda ve değerlendirmelerde farklılık varsa üçüncü kez bilirkişi incelemesine gidilir. Raporlar arasında bir ihtilaf yoksa üçüncü kez bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek yoktur. Mahkeme veya hâkim tarafından üçüncü bilirkişiye başvurma lüzumu hissedilirse, üçüncü bilirkişiye soru yöneltilirken birinci ve ikinci bilirkişi raporları arasındaki görüş farklılıklarını giderici bir rapor hazırlanması istenir.

## 7. BİLİRKİŞİ RAPORUNUN BAĞLAYICILIĞI

HUMK'un 286. maddesi hükmü gereği, hâkim, bilirkişinin görüşü ile bağlı değildir. Bilirkişi raporu takdiri delillerdendir. Mahkeme heyeti yahut hâkim, bilirkişi raporunu yeteri kadar kanaat verici bulmayabilir. Bu durumda hâkim, bilirkişiden ek rapor isteyebilir. Yetersizlik, ek raporla da giderilemiyorsa, yeni bir bilirkişi tayin edilerek yeniden bilirkişi incelemesi yaptırabilir. Ancak, bunun gerekçesinin esas kararda açıklanması gerekir.

Hâkim, bilirkişi raporunu yeterli bulması halinde, bu raporu inceleyerek kendisinde noksan olan özel ve teknik bilgiyi edindikten sonra, mesleki bilgi ve deneyiminin de yardımıyla uyumsuzluğu çözüme kavuşturur. Uyuşmazlık hakkında verilecek karar, bilirkişinin raporunda ulaştığı sonuçla aynı olmak zorunda değildir. Hâkim, bilirkişi raporunun aksine de karar verebilir. Ancak, kararında bunun gerekçesini açıklamak zorundadır. (Candan, 2005, s.767)

## 8. BİLİRKİŞİNİN SORUMLULUĞU

Bilirkişilik, hukuki ve cezai sorumluluğu bulunan bir görevdir. Türk Ceza Kanununa göre, bilirkişiler, atandıkları tarihten itibaren görevi süresince kamu görevlisi sayılırlar. Buna göre, bilirkişi olarak atanan kişilere, bu görevi ile ilgili olarak işlemiş oldukları suçlar yönünden, Türk Ceza Kanununda yer alan kamu görevlisine ilişkin hükümlere göre yargılanırlar. (Organ, 2005, s.159)

Bilirkişi olarak atanan kişi dosya hakkında aylarca kanaatini kasten yazmaması görevi ihmalden, raporu şu veya bu yönde yazması için menfaat temin eden, rüşvet alma suçundan sorumlu olur. 5237 sayılı TCK'nın 276. maddesinde, gerçeğe aykırı mütalaada bulunan bilirkişinin bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı öngörülmüştür. Yine aynı Kanunun 252. maddesinin 2. fıkrasında, rüşvet alan veya bu konuda anlaşmaya varan kişinin bilirkişi olması halinde rüşvet suçuna uygulanacak cezanın (4-12 yıla kadar hapis cezası) üçte birden yarısına kadar artırılacağı öngörülmektedir. (Organ, 2005, s.159) Bilirkişinin sorumluluğu ile ilgili yasal önlemlerden diğeri de HUMK'un 286. maddesine 12 Aralık 2003 tarih ve 5020 sayılı Kanunla eklenen fıkrası ile olmuştur. Yapılan yeni düzenlemeyle "Mahkemeye sunulan bilirkişi raporunun maddi olgu ve fiili gerekçelerle bağdaşmadığı yönünde kuvvetli emare ve şüphelerin bulunduğu kanaatine ulaşıldığı takdirde, bu bilirkişiler hakkında diğer kanunlardaki hukuki ve cezai sorumluluklar saklı kalmak şartıyla 19 Ni-

san 1990 tarihli ve 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu Hükümleri uyarınca işlem yapılmak üzere dava dosyasının tasdikli bir örneği yetkili Cumhuriyet savcılığına gönderilir” hükmü getirilmiştir. (Organ, 2005, s.159)

Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmiş olması, 2577 sayılı İdari yargılama Usulü Yasasının 53. maddesinde, yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak sayılmıştır. Paralel bir düzenleme Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 445/5. maddesinde de yer almaktadır.

## **8. BİLİRKİŞİ ÜCRETLERİ**

Bilirkişilik ücrete tabi bir görevdir. Bu hüküm angaryayı yasaklayan Anayasanın 18. maddesinin doğal bir sonucu olarak kabul olunur. Bilirkişiye aynı zamanda ücret verilmesi üstün bir hukuk prensibi olan “külfet nimete, nimet külfete göredir” esası ile de desteklenebileceği gibi, bilirkişiye ücret tayin edilmesi bilirkişinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamak bakımından da aranılan önemli bir unsurdur. (Organ, 2005, s.160)

HUMK'un 285. maddesi uyarınca, bilirkişi ücretinin miktarı hâkim tarafından belirlenir. Bilirkişi ücreti, bilirkişinin yolculuk ve diğer harcamalarını, kaybettiği zamanı ve bilirkişi incelemesi için geçen emeğini karşılayacak miktarda olmalıdır. Bilirkişi ücreti belirlenirken, bilirkişinin yapacağı incelemenin niteliği, önemi ve ekonomik şartlarda göz önünde bulundurulmalıdır. (Kuru, Aslan, Yılmaz, 1997, s.415)

Anayasanın 141. maddesinde "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir" denilmiştir. Bu bağlamda hâkimlerin "usul ekonomisi" olarak da tanımlanan anayasal hüküm ile verilecek bilirkişi hizmeti karşılığında takdir edilecek ücret arasında bir denge kurması gerektiği açıktır. (Pehlivan, 2008 www.legalisplatform.net).

### **8.1. Bilirkişi Ücretlerinin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi**

Bilirkişilere ödenen ücretler konusunda, işverenin belirlenmesi ve vergilemenin nasıl yapılacağı hususlarının doğru tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bilirkişilerin vermiş oldukları hizmetin karşılığı olarak elde ettiği gelirler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ücret geliri olarak değerlendirilmiştir. Ücret geliri olarak mütalaa edilen bu gelirler, 1 Ocak 1982 tarihinden 31.12.1993 tarihine kadar (belli bir haddin altında kalması koşulu ile) vergiden istisna ücretler arasında sayılmıştır. 3946 sayılı

Kanun'un 38. maddesinin 2/b bendi ile bilirkişilere ödenen ücretlere ilişkin vergi istisnası kaldırılarak, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren vergilendirilmeye başlanmıştır. (Kıvanç, 2007, www.alomaliye.com)

### 8.1.1. Gelir Vergisi Yönünden

Bilirkişilere ödenen menfaatlerin niteliği, vergilendirilmesi ve beyan edilmesi hususlarının değerlendirilebilmesi için öncelikle Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerine bakılması yerinde olacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmakta, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, aynı maddenin 5. fıkrasında, bilirkişilere, resmî ara buluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayılacağı ifade edilmektedir. Kanunun bu maddesinden, bilirkişilere yapılan ödemelerin ücret olarak kabul edildiği açık olarak görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 62. maddesinde; İşveren hizmet erbabını iş alan, emir ve talimatlar dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Bu hükümden, uyuşmazlığı çözmekle görevli hâkim tarafından resen atanan ve verdikleri kamu hizmeti karşılığında kendilerine işin niteliğine göre ücret takdir edilen bilirkişilerin işverenleri, bu kişileri atayan ve kendilerinden talimatları doğrultusunda rapor ve bilgi isteyen ve karar inisiyatifini elinde bulunduran yargı mercilerinin olduğu anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde; Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak kaydıyla, birden fazla işverenden ücret geliri almakla beraber birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yazılı tutarın ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamının beyan edileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar hükmüne yer verilmiştir. Aynı fıkranın birinci bendinde de, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'nci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden, 103. ve 104. maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. GVK'nun 100. maddesinde, genel bütçeye dâhil idare ve müesseselerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, yargı mercileri bilirkişi ücretlerini öderken tevkifat yapacak, ancak bu kesintiye ilişkin olarak muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

88

Muhtasar beyanname zorunluluğu bulunmayan yargı mercilerince, bilirkişilere ödenen ücretler üzerinden kesilen vergiler en geç 7 gün içerisinde yetki alanı içinde buldukları vergi dairesine ödenmesi gereklidir. Ancak yapılan gelir vergisi kesintisinin belli tutarı aşması halinde belirlenen yedi günlük süre beklenmeksizin ertesi günü mesai saati bitimine (ertesi günü resmi tatil olması halinde takip eden çalışma günü mesai bitimine) kadar yatırılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddeleri ışığında, konu ile ilgili olarak genel bir değerlendirme yapıldığında; bilirkişilere yapılan ödemelerin ücret niteliğinde olduğu, bilirkişiler açısından işverenin; mahkemeler, odalar ve diğer kişi/kuruluşlar ile devletin yetkili mercileri olduğu, ulusal yargı sistemine dâhil olan tüm mahkemelerin tek bir işveren olarak kabul edilmesi gerektiği, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği, bilirkişilerin birden fazla işverenden ücret niteliği taşıyan ödeme almaları durumunda, ilk işveren hariç olmak üzere, alınan ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yazılı tutarın ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamının beyan edileceği, İşveren niteliği taşıyan kişi/ kurum/ kuruluşların, bilirkişilere yaptıkları ödemelerden stopaj yapmaları

gerektiği, bu ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesine göre artan oranlı olarak vergilendirileceği sonucu ortaya çıkmaktadır (Kıvanç, 2007, www.alomaliye.com).

### 8.1.2. Damga Vergisi Yönünden

Damga Vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler veya kâğıtlar üzerinden ödedikleri bir çeşit vergidir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde; verginin konusunu, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların oluşturduğu ve bu kanundaki kâğıtlar terimi ile yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin ifade edildiği, hüküm altına alınmıştır.

Verginin konusunu oluşturan kâğıtlar, madde hükmünde belirtildiği gibi (1) sayılı tabloda gösterilen kâğıtlardır. Tabloda bu kâğıtlar dört gruba toplanmış ve her bir grup içeriğine dâhil kâğıtlar üzerinden alınacak damga vergisi oranları veya miktarları ayrı ayrı belirlenmiştir. Damga vergisinde nispi ve maktu olmak üzere iki matrah ölçüsü kabul edilmiştir. Nispi vergide, kâğıtların nev'i ve niteliklerine göre bunların içerdiği ya da bu kâğıtlarda gösterilen para miktarları verginin matrahıdır. Maktu vergilerde ise kâğıtların nev'ileri matraha temel olur (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2008, s.434). Damga Vergisi Kanununun 4. maddesine göre, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunacağı hükme bağlanmıştır. Bu bakımdan, damga vergisi uygulamasında vergiye tabi olan kâğıdın mahiyetinin tespiti büyük önem taşımaktadır.

Yukarıda bahsi geçtiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 61/5. maddesinde; bilirkişilere ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler **ücret** sayılmaktadır. Bu durumda, mahiyeti itibariyle bilirkişi ücretlerinden söz konusu tablonun IV/1-b maddesi uyarınca, binde 6 oranında damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Genel bütçeli idareler tarafından kesilen damga vergileri için beyanname verilmesi söz konusu olmamaktadır. Bu idareler tarafından kesilen damga vergileri ilgili yılın bütçe gelirleri arasına kaydedilmektedir. (Organ, 2005, s.163)

## SONUÇ

Ülkemiz yargı sisteminde adli yargı ve idari yargı olmak ikili bir ayrıma gidilmiştir. Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri, idari yargı sistemi içinde yer alan mahkemelerdir. Bölge idare mahkemeleri; idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının itiraz mercii, Danıştay ise bu mahkemelerin kurul halinde vermiş oldukları kararların temyiz merciidir. Danıştay'da 3, 4, 7 ve 9. Daireler Vergi Dava Dairesi olarak görev yapmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısı, idari yargı sistemimiz içinde teşkilatlanmış mahkeme ve üst mahkemelerden oluşmaktadır.

Vergi yargısı, idari yargı sistemi içinde teşkilatlanmış olduğundan uygulanacak yargılama usulünde tabi ki İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri esas alınacaktır. Yukarıda bahsedilmiş olduğu üzere 2577 sayılı Kanun, bilirkişinin seçimi hususu dışında yargılama esnasında başvurulacak bilirkişi işlemlerinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunmuştur.

Uyuşmazlığın çözümü için gerekli özel veya teknik bilgi konusunda hâkimin yardımcısı pozisyonunda bulunan bilirkişinin, mahkeme veya hâkime bu konuda sunmuş olduğu raporun davanın sonucunu ne denli etkilediği de ortadadır. Bu nedenle doğru ve hakkaniyete uygun karar verebilmek açısından hâkim, özellikle bilirkişi seçimi hususu başta olmak üzere, inceleme sürecinde bilirkişilerin yönlendirilmesi, raporların değerlendirilmesi ve bilirkişiye verilecek ücretin takdir edilmesi konusunda oldukça hassas davranmak zorundadır. Ancak, uygulamada da görüleceği üzere, hâkim bu noktalarda ne kadar hassasiyet gösterirse göstereceği, HUMK'un 275 ila 286. maddeleri arasında düzenlenmiş kurallarla yürümekte olan bilirkişilik müessesesinin, üzerinde hâkimin müdahale sınırları dışında kalan riskler taşıdığı da bir gerçektir.

Biz vergi yargısının niteliği ve diğer yargı kollarına göre birtakım farklılıkları bünyesinde taşıması itibarıyla, bilirkişilik kurumunun da içinde düşünüldüğü yeni bir teşkilatlanma ile daha etkin ve adil bir şekilde işleyecek bir vergi yargısı sistemine erişilebileceği ve ayrıca bilirkişilik kurumunun üzerinde taşıdığı risklerin azaltılabileceği inancını taşıyoruz. Bunun nasıl yapılacağı hususuna gelince;

Almanya örneğinde olduğu gibi, vergi yargısı, idari yargı bünyesinden ayrılarak kendi konusunda uzmanlaşmış vergi mahkemeleri kurulmalıdır. İlk derece mahkemesi olarak uzman vergi mahkemeleri, üst mahkeme olarak yüksek vergi mahkemesi şeklinde örgütlenmiş bu yapı içerisinde



görev yapan hâkimler vergi konusunda uzmanlaşmış kişilerden oluşmalı ve sistem kendi hâkimini yetiştirmelidir.

Uzman Vergi Mahkemeleri bünyesinde, çalışanları sürekli olarak kamu görevlisi niteliğini haiz bilirkişi kuruluna yer verilmelidir. Bu kurullarda görev alacak bilirkişiler, vergi davasına konu olabilecek hususlarda hukuki ve mesleki ehliyete sahip, alanında uzman ve yeterli birikime sahip kişiler arasında tarafsızlık ve dürüstlük ölçütleri de dikkate alınmak suretiyle yapılacak değerlendirme sonucunda belirlenmeli ve bu seçim işlemi, kesinlikle kayırmacılığa ve iltimasa kapı aralayacak boşluklar bırakılmaksızın belli kural ve kaidelere bağlanmalıdır. Bu şekilde oluşturulacak kurul, zaman içinde kendini yenileyecek şekilde dizayn edilmeli ve kurul üyelerine dolgun bir aylık ücret bağlanmalıdır. Ayrıca, kurulda bilirkişi olarak görev yapacak kişilerin, bilirkişilik görevi dışında işlerle uğraşması da engellenmelidir.

Hâkim, önüne gelen davaya bakarken, çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektirecek bir maddi olay ile karşılaştığında, söz konusu hususu inceleyecek bilirkişinin sahip olması gereken mesleki ehliyet ve uzmanlık alanını, bilirkişinin cevaplandırması gereken sorular ile bilirkişi raporunun teslim edilmesi için takdir edilen süreyi belirtmek suretiyle dosyayı mahkeme içerisinde görev yapmakta olan bilirkişi kuruluna sevk etmelidir. Kurul, dosyanın hâkimi tarafından bu şekilde kendisine sevk edilen dava dosyasında, bu şartları haiz münasip bir kişiyi, bilirkişi olarak görevlendirerek belirtilen süre içinde incelemeyi tamamlattırmalı ve raporun teslimini sağlamalıdır. Bu şekilde, Vergi Yargısı'nda gidilecek yeni bir teşkilatlanma içinde oluşturulacak bilirkişi kurullarının şu faydaları sağlaması mümkündür:

- Uzman Vergi Mahkemelerinde, mesleğinde uzman hâkimler görev aldığından, bu hâkimler tarafından incelenecek dava dosyalarında, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile veya vergi yargısında da geçerli olan resen araştırma ilkesi uyarınca çıkarılacak bir ara karar sonucunda çözümlenmesi mümkün olan konularda gereksiz yere bilirkişi incelemesine başvurulmayacak dolayısıyla davalar minimum masrafla ve en kısa sürede sonuçlandırılacaktır.

- Bilirkişi incelemesine gidilmesi gereken hallerde, hâkim, bilirkişi incelemesini yapacak doğru kişiyi aramak zorunda kalmayacak, sadece bilirkişi kuruluna incelemeyi yapacak bilirkişinin sahip olması gereken mesleki ehliyet ve uzmanlık dalını belirtmekle yetinecektir. Aynı zamanda bu

uygulama ile davanın taraflarının, kurul bünyesinde görev yapan bilirkişi ile istenmeyen diyaloglara girmesi önemli ölçüde engellenmiş olacağından uyuşmazlığın çözümü açısından daha sağlıklı bilirkişi raporlarının hazırlanması mümkün olacaktır.

-Oluşturulacak bilirkişi kurulları, mahkeme bünyesinde faaliyet göstereceğinden ve kurul içinde görev yapacak bilirkişiler daima kurulun ve hâkimlerin gözü önünde bulunacağından, bilirkişilerce raporların zamanında verilmemesi ve mahkemeye gelmekten, yeminden, görüş ve düşünce bildirmekten kaçınılması gibi bazı riskler kendiliğinden yok olacaktır.

-Son olarak, bu uygulama ile sürekli bir kamu görevlisi hüviyeti kazandırılan ve aylık ücret bağlanan bilirkişilere, hâkim tarafından ücret takdir etme zorunluluğu ortadan kalkmış olacaktır.

\*\*\*

#### KAYNAKÇA

CANDAN, T. (2005), Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

COŞKUN, S. ve KARYAĞDI M. (2001), İdari Yargılama Usulü, 1.b. Seçkin Kitabevi, Ankara.

92 DERYAL, Y. (2004), Türk Hukuku'nda Bilirkişilik, Geliştirilmiş 2.b., Seçkin Kitabevi, Ankara.

KIVANÇ, H. (2007), Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi, www.alomaliye.com, 01.01.2009.

KÖROĞLU, H. (2001), Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları, 1.b.,Seçkin Kitabevi, Ankara.

KURU, B., ARSLAN R., YILMAZ E. (1998), Medeni Usul Hukuku, Genişletilmiş 10.b., Yetkin Yayınları, Ankara.

ORGAN, İ. (2005)., Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 206, 152-164.

ÖNCEL, M., KUMRULU A., ÇAĞAN N. (2008), Vergi Hukuku, Geliştirilmiş 15.b., Turhan Kitabevi, Ankara.

PEHLİVAN, Y. (2008), Vergi Yargısı'nda Bilirkişilik Uygulamaları, www.legalis platform.net.