

VERGİ DAVALARINDA BİLİRKİŞİLİK VE BİLİRKİŞİNİNİN SORUMLULUKLARI

Doç. Dr. Recep GÜNEŞ*

ÖZET

Bilirkişilik belli bir konuda bilgi birikimi ve deneyimi olan kişidir. Bilirkişilik müessesesi Türk Hukukuna hakime yardımcı olmak amacıyla özel ve teknik bilgi sağlama amacına yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Son yıllarda vergi davalarında meydana gelen hızlı artış, gerek dava süresinin kısaltılmasına yönelik olarak gerekse vergi mahkemelerinde hakime yardımcı olmak amacıyla vergi mahkemelerinde bilirkişilik kurumu ön plana çıkmıştır. Ancak bu kurumun kendi içerisinde tartışmaya açık pek çok problemleri bulunmaktadır. Çalışmamızda, vergi davalarında bilirkişilik ve bilirkişiliğin sorumlulukları davaya taraf olan mükellefler, vergi idaresi, vergi mahkemeleri ve bilirkişi açısından tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Bilirkişilik, vergi davaları, bilirkişinin sorumlulukları

ABSTRACT

Expertise is a group of people who have sufficient knowledge on a certain subject. In Turkish law, expertise is established in order to provide technical and special information to the judge. Recently, there has been increasing rise on the dispute over taxing. Expertise has been a leading institution in order to quicken such cases in tax courts and help judges give quicker decisions. However, this institution has been carrying so many problems in it that need to be discussed. In this study, expertise and its responsibility have been discussed and viewed from four angles: tax payers, taxing authorities, tax court and expertise itself.

* İnönü üniversitesi iktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe Finansman A.B.D Öğretim Üyesi

1- Giriş

Vergi, devletin kamu hizmetlerini karşılaması açısından vatandaşlarından tek taraflı olarak topladığı finansman kaynağıdır. Verginin zorunlu ve tek taraflı olması dolayısı ile, ödeme yükümlülüğü olan kişiler genellikle vergiyi isteksizce öderler. Diğer taraftan devlet, vergiyi toplama ve vergi adaletini sağlama amacına yönelik olarak, kurumları içerisinde oluşturduğu denetim birimleri ile yine kendi koyduğu yasalar çerçevesinde denetim yapar. Ancak günümüzde gelişen teknolojik ve ekonomik koşullar, çok sayıda maddul veya mal çeşidini ticari faaliyetin içine almakta ve bu karmaşık ticari faaliyet içerisinde vergi denetimi de gittikçe karmaşık bir durum almaktadır. Denetçi, orta ölçekli bir işletmenin defterlerine %100 denetim yapamamakta veya ticari faaliyetlerin karmaşıklığından dolayı denetim taraflarca uyumsuzluk konusu haline getirilmektedir.

Yukarıda belirtilen nedenlerin bir sonucu olarak, vergi toplamak zorunda olan devlet kurumları ile vergi ödemekle yükümlü ve zorunlu olan mükellefler arasında bazı hukuki uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyumsuzluklar ilgili yasalar çerçevesinde öncelikle mükellefler ile vergi idaresi arasında çözümlenirken, tarafların anlaşmazlığı durumunda anlaşmazlığın çözümü için üçüncü bir kurum olan "Adalet mülkün temelidir" denilen yargıya gidilmektedir.

Çalışmamızda, genel olarak vergi uyumsuzluklarında yargıya gidilmesi halinde, yargıya yardımcı konumunda olan ve çerçevesi yasalarla belirlenmiş bulunan bilirkişilik müessesesinin konumu ve problemleri tartışılacaktır.

2. Vergi Denetimi

Devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmek amacıyla yapacağı giderlerin karşılanması için temel gelir kaynağı vergilerdir. Özellikle,

kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi toplamada adalet ilkesi sağlandığında vergi gelirlerinin önemli ölçüde artacağı bilinmektedir. Kayıt dışı ekonomisinin, gayri safi milli hasılanın %30-60 oranında olduğu ve ülke ekonomisi açısından tehlikeli bir boyuta ulaştığı düşünülürse, vergi denetiminin önemi tabi ki daha da artmaktadır.

Vergi kurumlarına verilmiş olan tüm bildirimlerin doğruluğu tartışılabilir. Bu nedenle, bu bildirimlerdeki iddiaların doğruluğu, vergi inceleme elemanlarının yapacağı doğru ve gerçeğe uygun yapılan incelemeler sonucunda verilecek kararlara göre belirlenebilir.

Vergi inceleme oranı Amerika'da %1 iken Türkiye'de bu oran %3-5 civarındadır. Vergi incelemelerinin beyannameye tabi ve belli büyüklükteki işletmeler üzerinde yapıldığı düşünüldüğünde bu oranın daha yüksek (yaklaşık %15) olduğu ve bu açıdan vergi denetimlerinin, verginin doğruluğu yanında caydırıcı etkisinin olduğu ileri sürülmektedir¹.

V.U.K 134. maddesi ve devam eden maddelerinde, vergi incelemesinin amaçları ve vergi denetimi yapmaya yetkili kişiler belirtilmektedir. Vergi incelemesi, vergi denetiminin önemli bir aracı olup, mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerin doğruluğunun tespit etme amacı ile gerçekleştirilir. Bu inceleminin üç temel amacı vardır².

1) Unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklar

2) Vergi kanunlarına aykırı olarak, daha az vergi ödemek amacıyla işletmeye ait muamele, kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan muhasebe hilelerinin tespiti,

3) Vergi yasalarında objektifliği ve mükellefler arasındaki eşitliği sağlamak amacıyla vergi matrahının tespiti ile ilgili olarak ortaya konulmuş standartlara uygunluğu ve bu tespit-

1 Şimşek, Arif. "Kayıt dışı ekonominin vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, sayı 154 Haziran 1994 s.34

2 UYANIK, Namık K., "Bilirkişi müessesesi ve vergi incelemeleri", **Vergi Dünyası**, Ağustos, 2001 s.42

lerin sonucunda hataların düzeltilmesi ve sonuçlarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır

Bu üç amacı genel olarak incelediğimizde, vergi incelemesinin iki temel amacı olduğu; bunlardan birincisinin vergi toplamadaki adaleti ikincisi ise; mükelleflerin yaptıkları hatalarının tekrarlanmaması amacıyla eğitici yönde bilgiler sağlamak olarak özetlenebilir.

Vergi inceleme ve denetimlerinde taraflar arasında meydana gelen uyuşmazlıklarda, V.U.K'ın 3. maddesinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanacağı belirtilmiştir. İspat külfeti iktisadi, ticari ve teknik konulara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddiası durumunda, iddia eden kişiye ait olduğu belirtilmiştir.

Mükelleflerin gelirlerinin kayıt dışına çıkarılmasının bir çok yöntemi bulunmakla birlikte, bu tür işlemler konumuz olmadığı gerekçesi ile burada değinilmeyecektir. Ancak, genellikle yapılan vergi incelemeleri geçmişe dayalı olduğundan, yapılan denetimlerin çoğunun "kayıd envanter"e dayandırıldığı bir gerçektir. Bu yöntemin temel mantığı, denetimi yapılan ticari varlığın giriş ve çıkış dengesinin sağlanmasıdır. Bu yöntemin basit matematik mantığı olarak;

Dönem başı stok + alımlar = Dönem sonu stok + satışlar

denkliğine eşit olması gerekmektedir. Satış iadeleri giriş, alış iadeleri ve fireler çıkış kabul edildiğinde denklem;

D. B. S + alımlar + satış iadeleri = D. S. S + satışlar + alış iadeleri + fireler

olarak özetlenebilir.

Kayıd envantere dayalı vergi incelemelerinde defter ve belgeler üzerindeki giriş ve çı-

kışlar arasındaki fark ile dönem sonu envanter defteri üzerinde, mükellef tarafından kayıtlanan ve beyan edilen stok miktarları karşılaştırıldığında, normal koşullarda bu iki rakamın birbirine eşit olması gerekmektedir. Eşitliğin olmadığı durumu, eşitlikteki verilerden bir veya bir kaçının yasalarda belirtilen şekillerde belgelendirme ve kayıtlara geçirilme işleminin gerçekleri yansıtmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Kaldı ki, V.U.K. 134 maddesinde " Vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilmektedir. Yasanın bu açıklaması, denetim veya incelemenin sadece vergi ödemeyenlerin tespit edilmesine yönelik değil, aynı zamanda hata veya yanlışlıkla fazla vergi ödeyenlerin de tespitine yönelik olarak yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

3. Vergi Denetiminde Yargı Aşaması

Vergi tarihi, vergi idaresinin belirli yasalara dayanarak mükellef aleyhine ve devlet lehine alacak yaratan tek taraflı bir işlem olarak belirlenmiştir³. Ancak, taraflar birbirleri ile yasalar çerçevesinde anlaşamadıklarında sorunun çözümü için yargı organlarına başvururlar. Denetim veya inceleme sonrası ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, çoğunlukla haksızlığa uğradığını ileri süren taraf mükelleflerdir. Yargı, mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çözülebileceği nihai kurumdur ve kararları kesindir.

Yargı organlarının vermiş oldukları kararlar, taraflar arasındaki uyuşmazlıkları çözmekle kalmaz aynı zamanda kararları ile ileriye doğru etki yaparak, vergi denetimine, vergi idaresine ve vergi yasalarına yön verir. Bu anlamda vergi yargısı sistemin derleyicisi ve toparlayıcısıdır. Ancak, yargı kararlarının gecikmeli olarak gerçekleşmesi, çelişkili olması veya yasalara aykırı olması, hem mükellefin hem de vergi idaresinin sisteme olan inancını zayıflatır. Bu inanç azal-

3 Uyanık, Namık K. a.g.m. s.42

ması, insanların sorunlarını çözmede yasadan çok yasa dışı yollara baş vurmalarına neden olabilir.

Yasaların uygunluğu, idarenin başansı, denetimin etkinliği ve yargının işleyişi vergi sisteminin uygulanmasının temel şartlarından biridir. Her hukuk devletinde vergi sisteminin bu genel şartlarını en üst düzeyde sağlayacak biçimde oluşturması gerekmektedir⁴. Toplumda en iyi yasalar yürürlükte olsa bile, denetimin olmaması zaman içerisinde sistemin bozulmasına neden olabilir. Bu nedenle denetim, hem idarenin başarısını hem de yasaların öngördüğü yaptırımların yapılmasına ortam sağlayacak nitelikte olmalıdır.

4. Vergi Davalarında Bilirkişilik Müessesesi

Bilirkişi, belirli bir konuda bilgi birikimi ve deneyimi olan kişi olarak tanımlanabilir. Bilirkişilik müessesesi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275-286 maddeleri gereği yargılama sürecine girmiştir. Bu yasaya göre, bilirkişilik müessesesi hakime yardımcı olmak amacıyla, özel ve teknik bilgi sağlama amacına yönelik olarak çıkmıştır. Ancak, bilirkişi hakime yardımcı olmak amacı ile bilgi verir, hakim yerine yargıda bulunamaz.

Vergi uyuşmazlıkları vergi mahkemeleri veya bölge idare mahkemelerinde çözülür. Üst mahkeme olarak Danıştay'ın ilgili dairelerinde yargılama yapılmaktadır. 2576 sayılı bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve görevlerini düzenleyen kanunda bilirkişilik müesseselerine ilişkin bir hüküm olmadığı ileri sürülmektedir. "*Vergi mahkemeleri kanunda yer alan vergi mahkemelerine bakan ihtisas mahkemeleridir. Vergi yargısında bilirkişilik müessesesi ancak özel durumlarda kullanılabilir. Çünkü, bu ihtisas mah-*

kemelerinin bir gereğidir. Dolayısı ile hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve özel hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenmez prensibinden hareketle vergi mahkemelerinde çok özellikli davalarda yapılması gerekmektedir"⁵ ifadesi ile bilirkişinin özel durumlarda görev alabileceği ileri sürülmüştür.

Bilirkişilik müessesesi ve sorunları teknolojik gelişmeler ile birlikte ortaya çıkan ve kanuna karşı hileli yolların artması, hakimlik mesleğinde özel ve uyuşmazlık bilgisini gerektiren konuların artmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte, toplumdaki gelir dağılımındaki dengesizliğin artması, ekonomik krizlerin ve yüksek enflasyonun süreklilik arz etmesi sonucu mükellef ile vergi daireleri sürekli karşı karşıya getirmekte ve dolayısı ile vergi davaları gün geçtikçe artmaktadır. Artan vergi davaları ile birlikte ticari faaliyetlerin de yoğunluğu ve karmaşıklığı, vergi hakimlerinin teknik bilgi olarak özel bilgi ihtiyaçlarını geçmiş ile karşılaştırdığında daha da arttırmaktadır. Bununla birlikte, özellikle kaydı envantere dayalı incelemelerde, dava aşamasına gelen işlemlerin dosya incelemeleri bazen uzun zaman alabilmektedir. Bu nedenle bir çok hakimın zorunlu olarak bilirkişilik müessesesine baş vurma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki, Danıştay 9. Dairesi bir kararında⁶, "... davalarda ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgelerin gerçeğe ulaşılmasında yeterli görülmemesi halinde, mahkemelerce madde hükmünde öngörülen her türlü incelemenin yapılması, gerek re'sen araştırma ilkesi, gerekse sözü edilen kanun hükmü karşısında zorunluluk arz etmektedir. Gerçeğe ulaşma doğrultusunda yapılan araştırma ve incelemelerin idarenin yerine geçme olarak düşünülmesi mümkün değildir" diyerek, bilirkişi incelemesi yapmadan bazı kurumların fiire oranları ve fiyat listelerinin dikkate alarak verilen yerel mahkemenin kararını bozmuştur. Ancak, bilirkişilik müessesesinin

4 Aydemir, Şinasi. "Kayıt dışı ekonomi üzerine I", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 161, Ocak 1995 s.81-86

5 Uyanık, N.K. a.g.m s 43

6 Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 13.11.2001 tarihli Esas No: 2000/561 ve Karar No: 2001/4214 sayılı kararı

tam olarak yerleşmediği ülkemizde, bu mües-
senin bazı sorunları olduğu da bir gerçektir. Bu
sorunlar, tarafları da göz önüne alarak dört baş-
lık altında toplamı incelemeye çalışılacaktır

4.1 Vergi Denetimi Yapan Taraf /Taraflar Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Vergi denetimi yapan tarafın HUMK 275-286 maddelerini dayanak göstererek, bilirkişi-
nin ancak özel ve uzmanlık görevinin gerektir-
diği hallerde müracaat edilebileceğini, aksi du-
rumda bilirkişiliğin kabul edilemez olduğunu
ileri sürmektedir. Hatta bazı mahkemelerin, ver-
gi inceleme ve esaslarına uygun olarak yapılan
vergi incelemesinin, mükellefin itirazları da dik-
kate alınarak belirlenmesine rağmen, vergi
mahkemelerinin bilirkişi raporuna dayanarak,
incelemede belirlenen cezaların kısmen veya ta-
mamen terkin edildiği ileri sürülmektedir. Örne-
ğin, 1999 yılında petrol istasyonlarında yapılan
incelemelerde yaklaşık % 90 oranında tarhiyat
öncesi veya sonrası uzlaşma sağlanmış, bazı
yerlerde ise bilirkişi raporları ile vergilerin ço-
ğunlukla terkin edildiği şeklinde bir görüş ileri
sürülmektedir. Bu nedenle bilirkişi vergi incele-
melerinde sıklıkla başvurulmaması gereken bir
kurum olarak görülmektedir⁷.

Ancak, bilirkişilik yasalar ile belirlenen
bir kurum olduğuna ve vergi yargılamasının Da-
nıştay süreci ile birlikte iki aşamalı bir yargı sü-
recinden geçtiğine göre, adaletin yargılanması-
nın doğru kanaat olmadığına inanılması gerekir.
Kaldı ki, her işlemde olduğu gibi vergi kararla-
rında da bilirkişiden kaynaklanan sorunlar ola-
bileceği normal olarak kabul edilmesi gerek-
mektedir. Bilirkişinin seçimi, iş yoğunluğu ve
karmaşıklığı, bilirkişinin konu üzerinde çalışma
titizliğinin yoğunluğu yanlış kararlara ve dolay-
sıyla yanlış sonuçlara neden olabilir. Kaldı ki
vergi incelemelerinin %90 oranında tarhiyat ön-
cesi anlaşma ile sonuçlanmış olması, inceleme-
lerin yüksek bir oranda doğru ve isabetli olarak
yapıldığının sonucu olarak yorumlanabilir. Ka-

lan %10 oranındaki anlaşmazlığın bir şekilde
yargıda çözümlendiği ve vergi dairesinin lehine
sonuçlanan davalar da olduğu göz önüne alındı-
ğında, vergi denetimlerinin başarısının oldukça
yüksek olduğu düşünülebilir. Mükellefin lehine
verilen kararların da denetimden kaynaklandığı-
nın kabul edilmesi gerektiği kanısındayız. Kaldı
ki, taraflardan biri için doğru olmadığı inanılan
bilirkişi raporlarına, konu hakkında yargıya iti-
raz yolunun her zaman açık olduğu da bir ger-
çektir.

Örneğin* satışlarının büyük bir kısmının
"muhtelif gıda" şeklinde yazar kasa ile satış ya-
pan bir işletme, kaydı envantere dayalı olarak
yapılan incelemede, satış miktarlarının tespit
edilip, fark çıkartılması ve vergi cezası kesilme-
si sonrasında bilirkişi tarafından verilen "yeter-
siz denetim" raporuna göre vergi cezalarının ter-
kin edilmesi istenmiştir.

Bir başka örnekte, X işletmesinde yapı-
lan bir incelemede fiyatları ve özellikleri aynı
olan ancak, marka farklılığından doğan neden-
lerle ayrı isim olarak piyasaya sürülen a ve b
mamullerinden a mamulü için belgesiz satış ya-
pıldığı tespit edilerek vergi cezası uygulanmıştır.
Mükellefin yargıya başvurması ile yapılan bilir-
kişi incelemesi sonucu, belgesiz satış yapıldığı
tespit edilen a malı kadar b malında fazla satış
yapıldığı tespit edilmiştir. Burada, inceleme so-
nucunun V.U.K 30 maddesine göre değerlendirilip
re'sen takdir nedeni olarak yorumlanma-
sının doğru olmayacağı kanaatindeyiz. Yine ay-
nı şekilde, benzer mamul satan işletmede bir
malın mevcutlardan daha fazla satılması ve di-
ğer maldan belgesiz satış yapıldığı tespit edilince,
fazla satılan mal için " olmayan mal satıl-
maz" mantığı ile fazla satışları hiçbir belgeye ve
ya tutanağa dayandırmadan giriş olarak değeri-
lendirilip, belgesiz satışları yine V.U.K 30 .mad-
desine göre re'sen takdir nedeni gerekçe göste-
rilerek ceza uygulanmasının adil ve tarafsız bir
denetim olmayacağı kanaatindeyiz.

7 Uyanık, Namık. K. a.g.m. s.45

* Örneklerimiz gerçekte yapılan işlemler sonucunu yansıtmakta olup, işletme bilgilerinin gizliliği açısından benzer olay-
lara uydurularak verilmiştir.

4.2. Yargı Açısından Ortaya Çıkan Sorunlar

Hakimler, kararlarında tarafların kusur derecelerine göre karar verirler. Vergi inceleme- sinde taraflardan birisi, vergi denetimi yapan ve devletin çıkarlarını korumakla görevli olan vergi inceleme elemanları ve vergi daireleri; diğeri ise, kendi hak ve çıkarlarını koruyan adaletli, tarafsız olmayan bir denetim yapıldığı gerekçesi- ni ileri süren mükelleflerdir. Ancak, genel ola- rak kusurun belirlenmesi ve derecelendirilme- sinde yetkinin %99 bilirkişiye ait olduğu iddia edilmiştir⁸. Bu değerlemenin bir sonucu olarak, kusurun derecesinin bilirkişi tarafından belirlendiği ve yargıçların bilirkişilerin vereceği ka- rarı büyük ölçüde uyguladıkları görüşü yaygın olarak kabul gördüğü ileri sürülmektedir. Bu nedenle hukuki konularda bilirkişi dinleneme- yeceği, dava konusu olan olayın yargıcın hukuk bilgisi kapsamı içerisinde değerlendirilip karar verilmesi gerektiği genel olarak kabul gören bir düşünce tarzı olmaktadır.

Yukarıda belirtilen, hakimın hukuk bil- gisine öncelikle başvurulması tezi genel olarak kabul görmesine rağmen, vergi incelemesinde teknik ve beceri isteyen konuların konu itibari ile hukuk, muhasebe, vergi, maliye gibi konu- ların gerçekte çok geniş ve farklı bilim dalların- da ortaya çıkması hakimın uzmanlaşma alanları- nı genişletmektedir. Bununla birlikte hakim açı- sından teknik konunun net olarak belirtilmemiş olması ve bilirkişiye başvurulmasının hakimın takdirine bırakılması bir çok gereksiz konuda bilirkişiye başvurulmasına neden oluşturmaktadı- r. Yine aynı şekilde, vergi incelemesinde ku- surun belirlenmesi çoğunlukla işletmelerin def- ter ve belgeleri üzerinde yapılması zorunluluğu bilirkişiye başvurulması zorunluluğunu da bera- berinde getirmektedir. Çünkü, mevcut durumda vergi davaların çokluğu nedeniyle, dosya ince- lemeleri için gerekli zamanın yetersiz olması, her dosyanın incelenmesi için gereken zamanın ba-

zen çok uzun zaman alması bilirkişiye baş vu- rulmasını zorunluluk haline getirmektedir. Çün- kü, V.U.K 112 . maddeye göre Vergi Mahkeme- sine başvurulması gecikme faizini durdurmaya- cağına göre, mahkeme kararının gecikmesi mükellefin faiz yükünü arttıracaktır. Bu açıdan da- vanın erken sonuçlanması vergi dairesinin ver- giyi erken toplaması ve mükellef açısından daha az gecikme faizi ödemesi açısından önem ka- zanmaktadır.

Diğer taraftan, bir yargıcın çalıştığı alan ile ilgili konularda gerekli düzeyde bilgi sahibi olmaması ve kusurun belirlenmesinde sahip ol- duğu bilgi ve becerinin kullanılmaması ya da sorumlulukları başkaları ile paylaşmak veya üçüncü kişilere devredilmesi kusurun belirlen- mesinde bilirkişilik müessesinin yozlaşmasına neden olduğu ileri sürülmektedir⁹.

4.3. Bilirkişi ve Bilirkişilik Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar

Bilirkişinin tanımı ve görevi gereği, bilir- kişi sahip olduğu teknik ve özel bilgilere daya- narak kendisine hakim tarafından verilen konu hakkında görüşlerini açıklamakla sınırlandırıl- mıştır. Bu açıdan bilirkişi;

- Kusurun belirlenmesinde ve derecelen- dirilmesinde yargıca özel ve teknik bilgi sun- mak,

- Var olan bilgiler ile belirlenemeyen bir olayı belirlemek,

- Gerektiğinde belirlenmiş bir olayın de- ğerlendirilmesini yapmada yardımcı olmak, gibi görevleri olan kişidir. Bu nedenle, bilirkişi ku- sur sorununun çözümünde bu alanın dışına çıka- mayacaktır. Konu bu açıdan ele alındığında, bi- lirkişi hakimın dava konusu ile ilgili gerek gör- düğü teknik ve özel bilgi isteğinin dışına çıkıl- ması veya bilirkişinin kararını etkileyen yeni bulguların ortaya çıkarılması mümkün görülme-

8 Aşçıoğlu, Çetin, "Kusurun belirlenmesi ve derecelendirilmesinde yargıç ve bilirkişi", TÜRMÖB Bilirkişi Eğitim Se- mineri, Ekim,2001, Malatya s.9

9 Aşçıoğlu , Ç. a.g. m. s. 11

mektedir. Çünkü, VUK 128. maddede yoklama yapmaya yetkili olan kişiler ile aynı kanunun 135. maddesinde incelemeye yetkili olan kişiler belirlenmiş ve bu kişiler arasında vergi mahkemesi hakimleri veya bilirkişilere yer verilmiştir. Buna göre, mahkeme veya bilirkişi tarafından yeni bir denetim yapılmış gibi, taraflar arasında dava konusunun dışında yeni bir dava konusunun çıkarılması mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen konuyu birkaç örnekle açıkladığımızda problemin daha kolay anlaşılacağı muhakkaktır. Örneğin, vergi denetmeni X işletmesinde konunun özelliği gereği tek bir mamul üzerinde inceleme yapmış ve kaydı envantere dayalı olarak yapılan incelemede önemli ölçüde belgesiz satış yapıldığını tespit ederek vergi zıyaı cezası kesmiştir. Konu, mükellefçe bilirkişi tarafından incelenmesi gibi bir taleple vergi mahkemesine başvurarak davanın çözümünü istemiştir. Yapılan bilirkişi incelemesinde, mükellefin itirazında haklı olduğu, vergi idaresinin ise haksız olduğu tespit edilmiştir. Ancak, yapılan bilirkişi incelemesinde, X mali dönem sonu stok maliyetlerinin toplam stok maliyetlerine oranının %95 olarak tespit edildiği ve vergi inceleme elemanın verileri ile yaklaşık olarak olsa dahi bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Analitik inceleme yapıldığında, dönem sonu stoklarının maliyetleri arasındaki oranların işletmenin içinde bulunduğu sektör ve yapılan iş açısından uygun oranlar olmayacağı düşüncesinden hareketle, örnekleme yoluyla seçilen diğer mallar üzerinde kaydı envantere dayalı inceleme yapılarak sonuçlar işletmenin verileri ile karşılaştırılmıştır. İncelemeye alınan 5 örnekten 4 adedinin dönem sonu envanter defterinde kayıtlı stok beyanı ile uygun olmadığı tespit edilmiştir. Yapılan ek inceleme sonucu olarak, bilirkişi defter veya belgelerin değiştirilmiş olabileceği düşünülerek, belgeler üzerinde inceleme yapılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda, inceleme sırasında önceden düzenlenmeyen ve boş bırakılan envanter defteri, bazı malların önceden belirtilen envanter kayıtları tutarlarını, dö-

nem sonu stokları toplam tutarı değiştirilmeden inceleme sonucunda ortaya çıkan problemlere göre düzeltilmiş ve envanter defterleri yeniden düzenlendiği ortaya çıkmıştır. Bu durum, bilirkişi açısından iki önemli problemi ortaya çıkarmaktadır.

1) Bilirkişi gerekli olan incelemeleri mevcut defter ve belgeler üzerinde yaparak, sonucu mahkemeye bildirebilir. Bu durumda bilirkişi gerçekten verdiği raporun içerik açısından doğru olmasına rağmen, sonuçları itibarı ile kendisini tatmin edici bulmuyorsa, konu hakkındaki düşüncelerini ortaya koyamıyor olacaktır. Ayrıca, yargıya taraf olan vergi daireleri veya ilgili birimlerce bilirkişi taraf tutmakla veya bilgisizlikle suçlanabilecektir.

2) Bilirkişi, mükellefin defter ve belgelerinin değiştirildiği hakkındaki bulgularını bilirkişi raporuna ekleyebilir. Bu durumda, bilirkişi kendisini inceleme elemanın yerine koyarak inceleme yapmış olmaktadır. Bilirkişi V.U.K 128 ve 135. maddelerinde yoklama ve inceleme yapabilecek kişiler içerisinde sayılmadığı için, böyle bir tespitin yapılabilmesi tartışma yaratabilir. Öte yandan, defter ve belgelerin değiştirildiğinin bilirkişi tarafından belirlenmesi, bilirkişinin V.U.K. 359 madde de belirtilen ve hürriyeti bağlayıcı yeni bir suç unsurunu, bir şekilde şikayet yoluyla ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, mevcut denetimden sonra ortaya çıkan bir suç unsuru olması ve bilirkişinin incelemesi sonucu ortaya çıkarılan bir suç olduğundan, bilirkişinin bu tür bir suç unsurunu ortaya çıkarması tartışılabilir.

Öte yandan ticari defter incelemesinin mahkemelerde hakim tarafından yapılması daha önce açıklanan nedenlerden dolayı mümkün olmamakta ve hakimin zorunlu olarak bilirkişi incelemesine gitmesi gerekmektedir. Bu uygulama, hem hakimin özel bilgisinin karara dayanak yapılmamasının bir sonucu hem de Yargıtay denetiminin bir gereği olarak görülmektedir¹⁰. Bir görüşe göre bilirkişi yargılamada bir ispat

10 Sanlı, Erdal, " Ticari defterlerin delil durumu ve defter incelemesinde göz önünde tutulacak konular" TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Semineri, Malatya, Ekim 2001 s. 34

aracı, başka bir görüşe göre hakimın yardımcısı durumundadır. Bir başka görüşe göre ise, bilirkişi hem ispat aracı hem de hakimın yardımcısı konumundadır. Bilirkişi raporları, delillerin değerlendirme aracı olarak görülmektedir¹¹. Açık olarak görüldüğü gibi, hakimının kararına etki açısından bilirkişinin vereceği bilgi önem kazandığından, bu bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtması gerekmektedir.

Hakim, bilirkişi raporundan yeterince bilgi edinmiş ise ve başka bir bilirkişiye gerek duymamış ise, bilirkişinin vereceği raporun aksine bir karar verebilir. Ancak, bu karar nedeniyle hakimın yeterli gerekçe göstermesi söz konusudur¹².

Bilirkişiler bağımsız çalışan kişilerdir ve bildiklerini gerçeğe uygun şekilde raporlamak zorundadırlar. Gerçeğe uygun olmayan bir şekilde bilirkişilik yapan kişilerin cezai sorumluluğu bulunmaktadır. Yanlış ve yanıltıcı bilgi veren bilirkişilere, yalancı tanıklar hakkında T.C.K'nun 286. maddesine göre ceza verilebilmektedir. Ayrıca, H.U.M.K'nun 445/5 maddesi gereğince, bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe uygun bilgi vermediği konusunda mahkeme kararı bulunduğu takdirde, konu hakkındaki yargılamanın yenilenmesi gerekmektedir. Burada da görüldüğü gibi, yasa bilirkişilerin etik olmayan davranış biçimlerini önleyici tedbirleri almış durumda olmasına rağmen, bilirkişiler etik olmayan davranış içerisine girdikleri iddia edilebilmektedir. Bu durumun çözümü, kurumsallaşmış bir bilirkişilik müessesesinde kendi iç denetim sisteminin oluşturulmasıdır.

5. Sonuç ve Öneriler

Yargıda taraflar arasındaki uyuşmazlıkların adaletli bir şekilde çözüme kavuşturulması amacıyla HUMK'nun 275-286 maddeleri ile bilirkişilik müessesesi yargılama sürecine girmiştir. Anılan yasaya göre bilirkişi, uyuşmazlıkların

taraflar arasında adaletin gerçeğe uygun şekilde tecelli edebilmesi amacıyla hakimin kararına yardımcı olmak amacıyla yönelik bilgi ve görüş sunan kişi olarak değerlendirilmektedir. Aksine, bilirkişi hakimın yerine karar veren kişi olmamalıdır. Tüm adalet sisteminde olduğu gibi, vergi mahkemelerinde de bilirkişilik müessesesinin hakimlere özel ve teknik bilgi sağlaması olağan karşılanmalıdır. Ancak, bu müessesenin bazı problemlerinin bulunduğu da bir gerçektir. Bu problemlerin vergi mahkemeleri ile ilgili yönleri ve çözüm önerileri aşağıda sıralanmıştır.

1- Bilirkişinin tayini hakimın takdirine bırakılmıştır. Hakim, konu hakkında uzman olarak bildiği bireyleri bilirkişi olarak tayin edebilir. Burada, hakimın kimin hangi konuda bilirkişilik yapabileceğini kesin olarak bilmesi mümkün olmayabilir. Bu nedenle bilirkişilik müessesesinin kurumlaştırılması gerekmektedir. Bu kurum içerisinde bireylerin hangi konularda bilirkişilik yapabilecekleri belki bir eğitim sürecinden geçtikten sonra tespit edilebilir. Böylece bilirkişilerin denetimi ve kontrolünün yapılması kolaylaşabilir.

2- Bilirkişinin yapacağı araştırmalarda, daha önceki örneklerde verildiği gibi, dolaylı da olsa bilirkişinin vereceği bilgileri etkileyecek hata, sonradan düzeltme veya belge üzerinde yapılan tahrifat gibi konularda hakime ve vergi dairelerine bilgi verme zorunluluğu getirilmeli ve bu bilgiler hakim veya vergi daireleri tarafından yeniden değerlendirilmelidir. Daha açık bir ifade ile, bilirkişi VUK 128 ve 135 maddede belirtilen inceleme elemanları, gibi denetim veya inceleme konusuna bağlı kalarak inceleme yapabilmeli veya bulgularını yaptırım gücü ile ilgili birimlere bildirme zorunluluğu olmalıdır.

3- Bilirkişiyiğih, iddia edildiği veya en azından taraflarca algılandığı gibi bir uzlaşma yeri olarak görülmesi önlenmelidir. Yasal olarak

11 İnan, Atilla, " Ceza ve hukuk davalarında bilirkişilik" **TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Semineri**, Malatya, Ekim 2001 s.42

12 İnan, Atilla a.g.m. s 52

mümkün olmazsa dahi, bazı ahlaki olmayan teklif ve uygulamaların var olduğu iddialarının ortadan kaldırılması gerekir

4- Bilirkişinin tayininde birinci maddede belirtilen ve oluşturulması önerilen kurumlaşmış bir bilirkişilik müessesesi hakime yardımcı olmalıdır Yasada mevcut olmasına rağmen çoğu kez uygulanmayan birden fazla bilirkişi tayini yapılabilmelidir. Örneğin, bilgisayarın parçalarını satın alan ve bunları müşterinin taleplerine göre belirli konfigürasyon içerisinde birleştirip bilgisayar satan bir işletmenin yüzlerce farklı parçaların, bilirkişi olarak tayin edilen muhasebe uzmanının, kaydı envantere dayalı bir incelemeye tabi tutmasının ne kadar zor olduğu ortadadır Bilirkişi, kaydı envanter yaparken öncelikle farklı marka ve türdeki parçalarının, alış ve satış faturaları üzerindeki isimlerinin öğrenilmesi zorunludur. Bu nedenle, birbirlerini tamamlayan kişilerin birlikte çalışma yapmaları gerekmektedir.

5- İnceleme elemanı, incelemelerini şekli ve maddi denetim kurallarına uygun şekilde tamamlamalıdır Denetçinin denetim veya inceleme yaptığı sırada, kullandığı çalışma kağıtlarının denetim raporunun hazırlanmasında kullanması gerekmektedir. Bunun nedeni, denetim sonrası

ortaya çıkabilecek yanlışlıkların sonradan düzeltilmesi veya belgeler üzerinde yapılabilecek tahrifatların önlenmesidir. Ayrıca, çalışma kağıtları bilirkişiye yardımcı olabilecek şekilde düzenlenebilir. Örneğin, XY işletmesinde yapılan denetimde matrah farkı çıkarılmıştır. Ancak, ekteki formda da görüldüğü gibi, yedi tür mal üzerinde kısmi inceleme yapılan işletmede bütün alış bilgileri bir tablo içerisinde gösterilmiştir. Görüldüğü gibi, X5 malından alış tespit edilememiştir. Ancak, denetçi hazırlamış olduğu denetim raporunda bu maldan alış yapıldığı, dönem içerisinde satış yapılmadığı ve dönem sonu envanterinde de bulunmadığı için belgesiz satış yapıldığı iddiasıyla matrah farkı çıkarmıştır. Çok karmaşık ve bilirkişi için oldukça teknik olan bu işlem için denetçi Ek 1 de belirtilen çalışma tablosu oluşturulduğunda, bir çok problemin ortadan kalkacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak, bilirkişilik müessesesi vergi davalarında taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözümünde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak, bunun kurumsal bir yapıya kavuşturulması ve günün koşullarına uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 1-Aşçıoğlu, Çetin, "Kusurun belirlenmesi ve derecelendirilmesinde yargıç ve bilirkişi", **TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Semineri**, Ekim, 2001, Malatya
- 2- Aydemir, Şinasi. "Kayıt dışı ekonomi üzerine I", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 161, Ocak 11995
- 3- İnan, Atilla, " Ceza ve hukuk davalarında bilirkişilik" **TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Semineri**, Malatya, Ekim 2001
- 4- Sanlı, Erdal, " Ticari defterlerin delil durumu ve defter incelemesinde göz önünde tutulacak konular" **TÜRMOB Bilirkişi Eğitim Semineri**, Malatya, Ekim 2001
- 5- Şimşek, Arif. Kayıt dışı ekonominin vergilendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 154 Haziran 1994
- 6- UYANIK , Namık Kemal, "**Bilirkişi müessesesi ve vergi incelemeleri**", Vergi Dünyası, Ağustos, 2001

EK 1: Örnek XY işletmesi alış bilgileri*

| TARİHİ | FATURA NO | ALINAN BİREYİ | İYH1 | İYH2 | İYH3 | İYH4 | İYH5 | İYH9 | İYH1 |
|------------|-----------|------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| 15.01.1999 | | | | 145 | | | | | |
| 03.02.1999 | | | 222 | | | | | | |
| 05.02.1999 | | | | 48 | | | | | |
| 03.03.1999 | | | 300 | | | | | | |
| 04.03.1999 | | | | 170 | | | | | |
| 19.03.1999 | | | | | | 30 | | | |
| 11.03.1999 | | | 309 | | | | | | |
| 22.03.1999 | | | 300 | | | | | | |
| 22.03.1999 | | | | | | | | | 1 |
| 13.04.1999 | | | | 118 | | | | | |
| 19.04.1999 | | | | | | | | 10 | |
| 29.04.1999 | | | | | | | | 30 | |
| 05.05.1999 | | | | 50 | | | | | |
| 15.05.1999 | | | 600 | | | | | | |
| 18.05.1999 | | | 1211 | | | | | | |
| 27.05.1999 | | | | 20 | | | | | |
| 03.06.1999 | | | 1110 | | | | | | |
| 05.06.1999 | | | | 53 | | | | | |
| 10.06.1999 | | | | 75 | | | | | |
| 15.06.1999 | | | | 110 | | | | | |
| 02.07.1999 | | | | 40 | | | | | |
| 09.07.1999 | | | | 223 | | | | | |
| 10.07.1999 | | | | | | | | 6 | |
| 16.07.1999 | | | | | | | | | 20 |
| 20.07.1999 | | | 562 | | | | | | |
| 27.07.1999 | | | | 52 | | | | | |
| 21.07.1999 | | | | 35 | | | | | |
| 23.07.1999 | | | | | 6 | | | | |
| 26.07.1999 | | | | | | | | 6 | |
| 09.08.1999 | | | 542 | | | | | | |
| 09.08.1999 | | | 1183 | | | | | | |
| 11.08.1999 | | | | 125 | | | | | |
| ... | | | | | | | | | 1 |
| ... | | | | 90 | | | | | |
| 22.12.1999 | | | | | | | | 1 | |
| TOPLAM | | | 8781 | 1765 | 16 | 30 | 0 | 65 | 25 |

* İşletme gerçek olup, alış yeri ve fatura numaraları işletme bilgilerin dizilişi prensince yazılmamıştır