

**Dr. MEHMET TANK**  
(Hakim)

**TÜRK VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ  
VERGİ YARGILAMA HUKUKLARINDA  
DELİLLERİN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**onikilevha**  
TANIMLI YAYINLARI

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	VII
TEŞEKKÜR.....	XI
İÇİNDEKİLER.....	XVII
KISALTMALAR LİSTESİ .....	XXIX
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM DELİL KAVRAMI VE ESASLARI

I. DELİL, DELİLLERİN NİTELİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE KARİNELER.....	11
A. DELİL VE DELİLLE İLİŞKİLİ DİĞER KAVRAMLAR.....	11
1. Genel Olarak Delil Kavramı.....	11
2. Vergi Yargılama Hukukunda Delil Kavramı .....	13
3. Delillere İlişkin Diğer Hukuki Kavramlar ve İspat.....	15
a. Delile İlişkin Diğer Hukuki Kavramlar.....	16
(1) Delilin Konusu .....	16
(2) Delil Kaynağı .....	16
(3) Delil Değeri .....	17
b. Vergi Yargılama Hukukunda İspat Aracı Olarak Deliller .....	18
B. DELİLLERİN NİTELİKLERİ .....	21

1. Somut, Gerçek ve Güvenilir Olması.....	22
2. Mantıklı ve Makul Olması.....	23
3. Hukuka Aykırı Olmaması .....	24
4. Müşterek Olması.....	25
5. İspat Ehliyeti Olması.....	27
6. Vergisel Olay ve İşleme İlgili Olması .....	28
C. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI .....	30
1. Kesin Delil- Takdiri Delil.....	31
2. Yasal Delil- Akdi Delil .....	34
3. Doğrudan Delil - Dolaylı Delil .....	36
D. KARİNELER.....	36
1. Genel Hukuk Karineleri.....	37
2. Vergi Hukukuna Özgü Yasal Karineler.....	38
3. Vergi Hukukuna Özgü İçtihadi (Fiili) Karineler .....	43
II. DELİL SİSTEMLERİ VE DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	44
A. DELİL SİSTEMLERİ .....	45
1. Delil Sistemlerinin Tarihçesi .....	45
2. Yasal Delil Sistemi.....	49
3. Serbest Delil Sisteminin Gelişimi .....	51
4. Serbest Delil Sistemi .....	53
5. Modern Yargılama Hukukunda Serbest Delil Sistemi.....	54
6. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi Sistemi .....	57
B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	60

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA**  
**KULLANILAN DELİLLER**

I. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİL TÜRLERİ.....	65
------------------------------------------------------------	----

---

A. VERGİ YÜKÜMLÜSÜNCE SUNULAN DELİLLER.....	65
1. Beyanname ve Bildirimler .....	66
2. Ticari Defterler .....	70
3. Belgeler .....	73
a. Fatura .....	74
b. Diğer Belgeler.....	78
4. Elektronik Delil .....	78
a. Elektronik Ortamda Verilen Beyanname ve Bildirimler .....	82
b. Elektronik Defter ve Belgelerin Delil Niteliği .....	84
5. Uzman Görüşü .....	87
B. VERGİ İDARESİNCE SUNULAN DELİLLER .....	89
1. Bilgi Toplama Araçlarıyla Elde Edilen Deliller.....	90
2. Vergi İstihbarat Arşivlerinden (Risk Analiz Sistemi) Elde Edilen Deliller .....	94
3. Vergi İnceleme ve İncelemeye Başlama Tutanakları .....	97
4. Vergi İnceleme Raporları .....	100
5. Vergi Tekniği Raporları .....	108
6. Takdir Komisyonu Kararları.....	115
7. Vergi Yoklama Tutanakları .....	119
8. Vergisel Arama ve Arama Tutanakları .....	123
9. İdarenin Düzenleyici İşlemleri Olarak İdari Yorumlar ....	129
C. MAHKEMECE RESEN ELDE EDİLEN DELİLLER .....	135
1. Vergi Yargılamasında Keşif.....	139
2. Vergi Yargılamasında Bilirkişi .....	142
a. Bilirkişinin Seçimi.....	146
b. Bilirkişinin Görüşü ve Raporları.....	149
c. Bilirkişi Raporuna İtiraz.....	150
d. Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı.....	152
e. Yargıcın Kendi Özel Bilgisini Kullanması .....	154
3. Vergi Yargılamasında Tanık Delili.....	156

D. İKRAR.....	163
E. DELİL YASAKLARI.....	164
1. Yemin.....	166
2. Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi Doğal ve Açık Bulunmayan Tanığın İfadesi.....	167
II. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN TOPLANMASI .....	168
A. VERGİ YARGILAMASINDA DELİLLERİN TOPLANMASI .....	169
1. Delillerin Genel Usulle Toplanması.....	170
2. Delillerin Delil Tespiti Yoluyla Toplanması .....	175
3. Noterlerce Yapılan Delil Tespiti İşlemleri .....	181
III. TEMYİZ VE İSTİNAF AŞAMALARINDA YENİ DELİL SUNUMU .....	181

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA**  
**DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE**  
**İLİŞKİN İLKELER**

I. DELİLLERE İLİŞKİN TEMEL YASALAR .....	189
A. TÜRK MEDENİ KANUNU'NDA DELİL KONUSU .....	190
B. HUKUK MUHAKEMELERİ KANUNU'NDA DELİL KONUSU .....	191
C. İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU'NDA DELİL KONUSU .....	195
D. VERGİ USUL KANUNU'NDA DELİL KONUSU .....	200
E. VERGİ YARGILAMASINDA UYGULANACAK YARGILAMA USULÜ NORMUNUN BELİRLENMESİ .	201
II. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER .....	206

---

A. ADİL YARGILANMA HAKKI BAĞLAMINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ .....	207
B. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI BAĞLAMINDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ İLKESİ .....	216
C. DOĞRULUK VE DÜRÜSTLÜĞÜN GÖZETİLMESİ İLKESİ .....	219
D. YARGICIN HUKUK KURALLARINI RESEN UYGULAMASI İLKESİ .....	221
E. VERGİLEMEDE YASALLIK İLKESİ .....	224
F. KİYAS YASAĞI İLKESİ.....	231
G. ÇELİŞMELİ YARGILAMA İLKESİ .....	235
H. DURUŞMALI YARGILAMA VE ALENİYET İLKESİ .....	236
1. Duruşmalı Yargılamada Tanığın Sorgulanması Hakkı ....	239
2. Duruşma Tutanaklarının Düzenlenmesi ve Tefhim Usulü .....	240
3. Duruşmalarda Vergi Mahremiyetinin Gözetilmesi .....	243
4. Ön duruşmada Arabulucu Yargıçlık Önerisi.....	244
III. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNA ÖZGÜ İLKELER .....	246
A. DELİL SERBESTİSİ İLKESİ .....	247
B. RESEN ARAŞTIRMA İLKESİ .....	250
C. YARGICIN HUKUK YARATMADAN KAÇINMASI İLKESİ .....	258
D. YARGICIN YERİNDELİK DENETİMİNDEN KAÇINMASI İLKESİ .....	262
E. YAZILI YARGILAMA İLKESİ .....	265

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA**  
**HUKUKUNDA DELİLLER VE DELİLLERİN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER**

I.	ABD FEDERAL VERGİ YARGISINA VE YARGILAMA HUKUKUNA GENEL BAKIŞ .....	267
A.	ABD FEDERAL VERGİ MAHKEMESİ (THE U.S. TAX COURT) YARGILAMASI .....	270
B.	ABD'DE FEDERAL VERGİ DAVALARI.....	273
C.	ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA ÇEKİŞMELİ (ADVERSARIAL) YARGILAMA.....	276
1.	ABD'deki Çekişmeli Yargılama Hukukunun Genel Özellikleri.....	276
2.	ABD'deki Çekişmeli Yargılama Hukukunun Kıta Avrupası'ndan Farkı.....	277
II.	ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER.....	282
A.	ABD VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLERE İLİŞKİN TEMEL YASALAR .....	282
1.	Federal Medeni Yargılama Hukuku Kurallarında Delil Konusu (Federal Rules of Civil Procedure-FRCP) .	284
2.	ABD Federal Delil Kurallarında Delil Konusu (Federal Rules of Evidence-FRE) .....	285
3.	Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğünde (TCRPP) Delil Konusu .....	288
4.	26 Sayılı İç Gelir İdaresi Yasası'nda Delil Konusu (Internal Revenue Code-IRC) .....	289
B.	FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA KULLANILAN DELİLLER .....	291
1.	Federal Delil Yasası'nda (FRE) Yer Alan Deliller.....	292
a.	Tanık İfadesi (Witness Statement) .....	292

b.	Bilirkişi Raporu (Expert Witnessess).....	295
c.	Delil Yerine Geçen Karineler, Günlük Alışkanlıklar (Presumptions, Habit/ Routine Practice) .....	298
d.	Hukuka Uygunluk Karinesi (Presumptions in General in Civil Actions and Proceedings) .....	299
e.	Uzlaşma Kararlarının Delil Durumu (Compromise and Offers to Compromise).....	302
2.	Federal Vergi Mahkemesi Usul ve Uygulama Kuralları Tüzüğünde (TCRPP) Yer Alan Deliller .....	303
a.	İfade (Testimony) .....	303
b.	Tek Taraflı İfade (Ex Parte Statement) .....	303
c.	Yeminli Beyanlar (Depositions) .....	303
d.	Belgeler (Documentary Evidence).....	304
e.	Bilirkişi (Expert Witness) .....	304
3.	IRC Yasası ve Vergi İnceleme Raporları (Tax Audit) .....	304
III.	ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE VE YORUMA İLİŞKİN İLKELER .....	310
A.	ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER .....	310
1.	Delillerin Sunulması Aşamasında Değerlendirilmesi İlkesi.....	311
a.	Delillerin Sunulmasında Çekişmeli Yargılama İlkesi 312	
(1)	Delillerin Keşfi Kuralı (Discovery) .....	314
(2)	Delillerin İfşası Kuralı (Disclosure) .....	318
(3)	Federal Vergi Mahkemesi'nin Ara Kararları (Judicial Notice) .....	320
b.	Delillerin Ön Yargılamada Değerlendirilmesi İlkesi (Pretrial) .....	320
c.	Yargı Aşamasında Uyuşmazlığın Alternatif Yollardan Çözümü.....	323



(1) Tarafları Bağlayıcı Tahkim (Voluntary Binding Arbitration) .....	323
(2) Tarafları Bağlamayan Arabuluculuk (Voluntary Nonbinding Mediation) .....	324
2. Duruşma Safhasında Delillerin Değerlendirilmesi	
İlkesi (Trial) .....	324
a. Delillerin Kabul Edilebilirliği (Accessibility) .....	325
(1) Bilirkişi Raporlarının Kabul Edilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi .....	326
i. Bilirkişi Raporlarının Değerlendirmesinde Frye Testi .....	327
ii. “Daubert Standardı” Kuralı .....	328
(2) Tanık Delilinin Kabul Edilebilirlik Yönünden Değerlendirilmesi .....	331
b. Doğruluğu Hakkında Başka Bir Delile İhtiyaç Bulunmayan Delillerin Kabul Edilmesi (Self-Authenticating Documents) .....	332
c. Delillerin Olayla İlgisine Göre Sınıflandırılması İlkesi (Relevant Evidence - Irrelevant Evidence) .....	333
d. İlgili Delillerin Duruşma Dışı Tutulması (Excluding Relevant Evidence) .....	334
e. Karakter Deliline Dayanma İlkesi (Character Evidence) .....	335
f. Vergi Mahremiyeti Kapsamında İfade Vermekten Muaf Tutulma (Privileges) .....	337
3. ABD Federal Yargılama Hukukunda Temyiz ve İstinaf Aşamasında Yeni Delillerin Sunumu (Record Review Doctrine) .....	339
B. ABD FEDERAL VERGİ HUKUKU NORMLARININ YORUMUNA İLİŞKİN İLKELER .....	341
1. ABD Federal Yargılama Hukukuna Özgü Yasa Yorum İlkeleri .....	343
a. Yalın Anlam İlkesi (Plain Meaning Rule) .....	346
b. Altın İlke (Golden Rule) .....	347

c. Zarar İlkesi (Mischief Rule) .....	348
d. Normların Eşitliği İlkesi (Equity-of-the- Statute Rule).....	348
e. Yargısal Yorumda Sosyal/Politik Tercihlerin Gözetilmesi İlkesi .....	349
2. Federal Vergi Yargılama Hukukunda İdari Yorum Öncelik Verilmesi İlkesi .....	351
3. ABD Yargılama Hukukunda Yorum Konusunun Değerlendirilmesi .....	355

**BEŞİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRK VE ABD VERGİ YARGILAMA**  
**HUKUKLARINDA DELİLLERİN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN**  
**YAKLAŞIMLAR**

I. TÜRK VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM .....	357
A. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA EKONOMİK YORUM.....	357
1. Ekonomik Yorum İlkesinin Gelişimi.....	357
2. Ekonomik Yorumun Sınırları .....	364
3. Vergi Yasalarının Yorumunda Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (1969).....	367
B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM .....	369
1. Ekonomik Yaklaşımın Yasal Dayanakları .....	374
2. Vergiyi Doğuran Olay.....	376
3. Vergiyi Doğuran Olayın Gerçek Mahiyetinin Saptanması.....	379
4. Vergiyi Doğuran Olayın Ekonomik İrdelemesi.....	383

5. Ekonomik Yaklaşımın İçerdiği Karineler .....	386
a. Hayatın Olağan Akışına Uygunluk Karinesi .....	389
b. İlk Görünüş Karinesi.....	391
6. Ekonomik Yaklaşımında Ticari Amaçla Hareket Edilmesi Varsayımı.....	393
a. Normal ve Mutad Sayılan Hallerin Dışına Çıkmama Yükümlülüğü.....	395
b. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uyuma Yükümlülüğü .....	397
c. Basiretli Tacir Gibi Hareket Etme Yükümlülüğü.....	400
7. Ekonomik Yaklaşımın Uygulanmasında Sınırlar .....	402
C. DELİLLERİN DEĞERLENDİRMESİNDE TEMEL HUKUKSAL HAKLARIN KULLANILMASI.....	404
1. Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Yasağı.....	404
a. Mutlak Değerlendirme Yasağı.....	414
b. Nispi Değerlendirme Yasağı.....	416
2. Yasal Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi Durumu.....	420
a. Yasal Defterlerin İbraz Edilmemesi .....	421
b. Yasal Belgelerin İbraz Edilmemesi.....	424
3. Susma Hakkı ve Vergi Yargılama Hukukundaki Görünümü .....	427
4. Peçeleme Sözleşmeleri ve Muvazaalı İşlemlerde Delillerin Değerlendirilmesi .....	437
a. Peçeleme Sözleşmeleri ve Muvazaalı İşlemler.....	437
b. Peçeleme Sözleşmelerindeki Delillerin Değerlendirilmesi .....	442
c. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “Gizli Emsal” Uygulaması.....	452
5. Delillerin Değerlendirilmesi Sürecinde İspat Yükü Kurallarının Uygulanması.....	456

II. ABD FEDERAL VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR.....	464
A. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR .....	464
1. Ekonomik Esas Yaklaşımı (Economic Substance Doctrine).....	469
2. Ticari Amaç Yaklaşımı (Business Purpose Doctrine) .....	477
3. Esasın Şekle Üstünlüğü Yaklaşımı (Substance Over Form Doctrine) .....	480
4. Sahte Ticari İşlemler Yaklaşımı (Sham Transactions Doctrine) .....	483
5. Kademeli Ticari İşlemler Yaklaşımı (Step Transactions Doctrine) .....	486
6. Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin Yaklaşımların Kodifikasyonu .....	489
7. Delillerin Değerlendirilmesine İlişkin Yaklaşımların Uygulanmasında Schneider Analizi.....	490
B. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE TEMEL HUKUKSAL HAKLARIN KULLANILMASI.....	492
1. Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirmesi Yasağı (Exclusionary Rule).....	492
a. Mutlak Değerlendirme Yasağı.....	493
b. Mutlak Değerlendirme Yasağının Sınırlandırılması ..	494
c. Değerlendirme Yasağının İstisnası Olarak Federal Vergi Davaları .....	495
2. Tesadüfen Elde Edilen Delilin Vergi Davasında Kullanılabilmesi (Contemporary Silver Platter Doctrine).....	497
3. Kendini Suçlamama ve Susma Hakkı (Self-Incrimination & Right to Silence) .....	500
4. Yasayı Bilinçli Olarak Görmezden Gelmenin Kabul Edilmemesi İlkesi (Willful Blindness Concept) .....	506

5. Delillerin Değerlendirilmesinde İspat Yükü Kurallarının Uygulanması.....	507
--------------------------------------------------------------------------------	-----

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

I. TANIK DELİLİNE VE DURUŞMALI YARGILAMAYA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER .....	518
II. BİLİRKİŞİ DELİLİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER.	524
III. UZMAN GÖRÜŞÜNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER	528
IV. SUSMA VE KENDİNİ SUÇLAMAMA HAKKINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER .....	529
V. HUKUKA AYKIRI YOLLARDAN ELDE EDİLEN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	532
VI. PEÇELEME SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRİLMELER.....	535
VII. EKONOMİK YAKLAŞIM İLE ABD'DEKİ VERGİ YARGILAMA HUKUKU YAKLAŞIMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	538
VIII. İSTİNAF VE TEMYİZ AŞAMASINDA SUNULAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	546
IX. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE ÇELİŞİK İÇTİHATLARA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER.....	548
KAYNAKÇA .....	555