

**Prof. Dr. Özgür BİYAN**

**Bandırma**

**Onyediy Eylül Üniversitesi**

**İİBF, Maliye Bölümü**

**Prof. Dr. Güneş YILMAZ**

**Alanya**

**Alaaddin Keykubat Üniversitesi**

**İİSBF, Maliye Bölümü**

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA**

**YANIL(T)MA**

**(VUK m.369 ve TCK m.30)**

**ADALET YAYINEVİ**

**Ankara - 2024**

## ADALET BASIM YAYIM DAĞITIM SAN. ve TİC. LTD. ŞTİ.

**Vergi Ceza Hukukunda Yanıl(t)ma**  
Özgür Biyan-Güneş Yılmaz

Hukuk Yayınları Dizisi – ????

Birinci Baskı : Ocak, 2024

ISBN : 978 – 605 – 300 – ??? – ?

---

### ADALET YAYINEVİ

#### *Merkez*

Strazburg Caddesi No: 10/B Sıhhiye-Ankara  
Tel : (0312) 231 17 00  
Fax : (0312) 231 17 10

#### *İstanbul Şube*

Mustafa Kemal Caddesi No: 60/C  
(Anadolu Adliyesi Karşısı) Kartal-İstanbul  
Tel : (0216) 305 72 81

#### *Dağıtım*

Strazburg Caddesi No: 17/B Sıhhiye-Ankara

#### *Bursa Şube*

Bursa Adliye Sarayı Zemin Kat Bursa

 : adalet.com.tr – adaletyayinevi.com  
 : adalety@adaletyayinevi.com

 : facebook.com/adaletyayinevi  
 : twitter.com/adaletyayinevi

---

#### *Sayfa Tasarımı:*

Duran Topal

#### *Kapak Tasarımı:*

Yasin Özbudak

#### *Baskı:*

Salmat Basım Yayım Ambalaj San. Tic. Ltd. Şti.  
Sertifika No: 26062  
Tel: (0312) 341 10 24 - Ankara

*Türkiye Cumhuriyeti 100 Yaşında...  
Nice yüzyıllar yaşayacak olan Cumhuriyet'e...*

## ÖN SÖZ

Öncelikle ifade edelim ki Vergi Hukukunda yanılma konusunda müstakil bir monografi çalışması olmaması bizi bu konuda araştırma yapmaya teşvik eden ilk faktör olmuştur. Gerçekten de ilgili konuda yazılmış literatürde yer alan derli toplu bir kitap çalışmasına rastlamadık. Dolayısıyla ilk olarak amacımız konuyla ilgili problemleri görülen alanları bir araya getiren bir derleme yapmaktı. Umarız amacımıza ulaştığımızdır.

Derleme yapmak güzel de yeni ne katabilirdik? İkinci aşamada vergi hukukuna getireceğimiz farklılık ne olabilir sorgulamasına girdik. Zira yanılma başı sonu belli bir konu gibi görünmekteydi ve yazılacaklar az çok belliydi. Zaten monografik bir eser olmaması da aslında tesadüf değildi. Yazılacak farklı bir husus bulunamadığı için belki de daha önce kaleme alınmamıştı. Biz de ilk düşüncelerimizde bu ikilemi yaşadık. Yazmasa mıydık? Farklı bir konu mu bulmalıydık acaba? Bu şekilde düşünce aşamasındayken galiba toplum olarak kanımıza işleyen “*yola çıkalım kervanı düzeriz*” mantığı ile kaynak taramalarına başladık. İlk aşamada tespit edebildiğimiz çalışmaları okuma sürecine girdik. Okudukça detaylar belirginleşmeye başladı. Sistematiğe kurduk ve yazmaya net olarak karar verdik.

Okumalarımızı yaparken bu konunun hiç de dışarıdan görüldüğü gibi olmadığını, başı sonu belli bir konu olarak algılanmaması gerektiğini, aslında enine boyuna tartışılması gereken ceza hukukunun önemli başlıklarından biri olduğunu keşfedince merakımız ve isteğimiz de değişti ve arttı. Vergi hukukunun ihmal ettiği ve bağımsız çalışmalara konu etmediği yanılma, ceza hukukunda öteden beri çetin tartışmaların olduğu ve birbirinden önemli teorik alt yapılara dayanan esaslı bir konuydu. Bu sefer okumalarımızın yönü değişti ve farklı bir yönlendirme ile karşı karşıya kaldık. Kendine has kuralları olan vergi hukukuna ceza hukuku teorilerini aktarabilmeyi başarabilecek miydik? Ancak birikimimizi artırdıkça ve okumalara devam ettikçe bunu başarabileceğimizi düşündük ve yola devam ettik. Bu arada ceza hukuku gözlüğü ile vergi suçlarını değerlendiren akademisyen sayısının da fazla olmadığını fark ettik.

Bu aşamada TCK kapsamında düzenlenen hata/yanılma hükümlerini vergi kaçakçılığı halleri başta olmak üzere vergi suçları açısından değerlendirme konusunda fikir ayrılıklarımız oldu. Bazen düşüncelerimiz değiş-

ti. Bazen geri adım attık. Ceza Hukukunda son derece önemli bir yer tutan yanılma hallerinin vergi suçlarında da uygulanabilme ihtimallerini düşündük. Çalışmada detayları ile de görüleceği üzere vergi suçu olarak düzenlenen her bir fiil bazında TCK m. 30 bağlamında yanılma hükümlerinden faydalanılabilir mi hususunu teorik de olsa tartışmaya açmak istedik. Ve böylece genellikle kabahatler açısından ve VUK kapsamında tartışılan konuyu TCK gözlüğü ile okumaya çalışarak en azından teorik de olsa farkındalık yaratmaya çalıştık. Bu konuda başarılı olduğumuza okuyucu karar verecek.

Çalışmayı kaleme alırken yaşadığımız yaklaşık iki senelik süreçteki olayların özeti bu şekilde aktarılabilir. Bu çalışmada yanılma konusunu okurken olayın sadece vergi kanunları ile sınırlı kalmadığını görebileceksiniz. Yeni çalışmalarla yanılma ile ilgili her bir konunun ayrı ayrı derinleştirilerek çalışılması gerektiğini düşünüyor ve özellikle genç akademisyenlerin katkıları ile farklı tartışmaların ortaya çıkacağına inanıyoruz.

Çalışma esnasında görüşlerine başvurduğumuz ve kısa ama önemli yorumlarını aldığımız değerli hocalarımız Sayın Prof. Dr. Doğan Şenyüz ve Sayın Dr. A. Bumin Doğrusöz'e çok teşekkür ederiz. Çalışmanın taslağını okuyarak ceza hukukçusu gözlüğü ile önemli tespitlerde bulunan ve Ceza Hukukunda hata konusunda doktora çalışmalarına devam ederken kitabın olgunlaşmasına destek veren Araş. Gör. Ülkü Aydemir Kurt'a da ayrıca teşekkür ediyoruz. Literatüre katkısı ve faydası olması dileği ile...

Prof. Dr. Özgür Biyan

Bandırma / Aralık 2023

Prof. Dr. Güneş Yılmaz

Alanya / Aralık 2023

# İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	7
YAZARLARIN BİYOGRAFİSİ.....	9
İÇİNDEKİLER .....	13
KISALTMALAR .....	17
GİRİŞ.....	19

## I. BÖLÜM

### HUKUKTA YANILMA KAVRAMI VE KURAMSAL AÇIKLAMALAR

<b>A. YANILMA KAVRAMININ TANIMI .....</b>	<b>23</b>
<b>B. YANILMANIN HUKUKİ KONUMLANDIRILMASI VE NİTELİĞİ .....</b>	<b>24</b>
1. Ceza Kanunlarını Bilmemek Mazeret Sayılmaz İlkesi.....	24
a) Genel Kural ve “Bilmeme”nin Kapsamı.....	24
b) Genel Kuraldaki Değişim: Doğal Suç-Yapay Suç Açısından Yaklaşım.....	28
2. Türk Ceza Hukukunda Yanılmanın Niteliği.....	31
3. Kavramsal Karşılaştırma: Hata Mı? Yanılma Mı? .....	34
4. Yanılma ve “Sapma” Farkı .....	37
<b>C. YANILMANIN TÜRLERİ .....</b>	<b>38</b>
1. Sınıflandırma: Hukuki ve Fiili Yanılma.....	39
a) Hukuki Yanılma .....	39
b) Fiili Yanılma .....	41
2. Sınıflandırma: Kastı Kaldıran Yanılma - Kusurluluğu Etkileyen Yanılma .....	44
a) Kastı ortadan kaldıran yanılma .....	45
i) Suçun maddi unsurlarında hata (Tipiklikte hata).....	45
ii) Suçun nitelikli unsurlarında hata .....	50
iii) Hukuka uygunluk nedenlerinin maddi şartlarında hata .....	52

b) Kusurluluğu etkileyen yanılma .....	56
i) Kusurluluğu etkileyen nedenlerin maddi şartlarında hata.....	57
ii) İşlenen fiilin haksızlık oluşturduğu konusunda kaçınılmaz hata.....	58
3. Sınıflandırma: Esaslı – Esaslı Olmayan Yanılma.....	62

## II. BÖLÜM

### VERGİ CEZA HUKUKUNDA YANILMA

<b>A. ANAYASAL AÇIDAN YANILMANIN KONUMU.....</b>	<b>65</b>
<b>B. “YANILMA”NIN AMACI .....</b>	<b>69</b>
<b>C. YANILMANIN KRONOLOJİK EVRİMİ .....</b>	<b>70</b>
1. Mülga 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenleme.....	70
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenleme.....	72
3. 2365 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik.....	73
4. 6009 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik.....	74
<b>Ç. YANILMADAN YARARLANABİLECEK OLANLAR .....</b>	<b>75</b>
<b>D. YANILMADAN YARARLANABİLME ŞARTLARI.....</b>	<b>78</b>
1. Yetkili Makamların Yazı ile Yanlış Bilgi Vermesi .....	78
a) Yetkili Makam Kavramı ve Kapsamı.....	78
b) Yazı ile İzahat Verilmesi .....	84
i) Kişiye Özel İzahat Aracı: Özelge .....	84
ii) Özelge Dışındaki İşlemlerin Durumu.....	89
c) Yanlış Bilgi Verilmesi.....	90
d) İlliyet Bağı .....	92
2. Görüş Değişikliği.....	93
a) Kavramsal Olarak Görüş Değişikliği .....	93
b) Görüş Değişikliği ve Yanılma İlişkisi .....	94
c) Görüş Araçları: Özelge, Sirküler ve Genel Tebliğ .....	97
i) Genel Olarak .....	97
ii) Görüşlerin Geçmişe Yürümezliği Kuralı.....	99
3. İçtihat Değişikliği.....	100

<b>E. YANILMANIN SONUÇLARI .....</b>	<b>102</b>
1. Vergi Aslının Tahakkuk Ettirilmesi .....	102
2. Vergi Cezasının Hesaplanmaması .....	103
a) “Vergi Cezası” Kavramının Mahiyeti .....	103
b) Vergi Kabahatlerine Yönelik Cezaların Durumu .....	104
c) Vergi Suçlarına Yönelik Cezaların Durumu.....	105
i) VUK m. 369 açısından .....	105
ii) TCK m. 30 açısından.....	106
3. Gecikme Faizinin Alınmaması ve Gecikme Zammının Durumu .....	108
<b>F. MUKAYESELİ HUKUK AÇISINDAN BAZI ÜLKE UYGULAMALARINDAN ÖRNEKLER.....</b>	<b>112</b>
1. Avustralya ve Yeni Zelanda.....	112
2. Fransa, İspanya ve Birleşik Krallık .....	113
3. Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada.....	114
4. Çekya ve Macaristan.....	115

### III. BÖLÜM

#### VERGİ HUKUKUNDA YANILMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

<b>A. VERGİ HUKUKUNDA YANILMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE SONUÇLARI .....</b>	<b>117</b>
1. Doğru Kavramın Tespiti: Vergi Hukukunda Yanılma Mı? Yanıltma Mı?.....	117
2. Vergi Kanunlarını Bilmemek Mazeret Sayılmaz (Mı?) .....	120
3. Vergi Hukukunda Benimsenen Temel Yaklaşım: Özel Yasak Hatası .....	123
4. Vergi Suçları Açısından Kastı Ortadan Kaldıran Yanılma Mümkün Mü? .....	128
a) Suçun Maddi Unsuru: Hareket.....	130
b) İcraî- İhmalî Suçlar Açısından Değerlendirme .....	131
c) Tehlike ve Zarar Suçları Açısından Değerlendirme.....	134
ç) Genel ve Özgü Suçlar Açısından Değerlendirme .....	137
d) Vergi Suçları Bakımından Değerlendirme .....	140
i) Vergi Kaçakçılığı Suçları Açısından TCK m.30 Kapsamında Yanılma....	141
aaa) VUK m.359 (a-1) fıkrası açısından .....	144

bbb) VUK m.359 (a-2) fıkrası açısından .....	151
ccc) VUK m.359 (b) fıkrası açısından .....	159
ççç) VUK m.359 (c) fıkrası açısından .....	165
ddd) VUK m.359 (ç) fıkrası açısından .....	167
eee) VUK m.359 (d) fıkrası açısından .....	171
ii) Diğer Vergi Suçları Açısından Yanılma .....	173
<b>B. YANILMANIN SONUCUNDA “VERGİ ASLI” HESAPLANMALI MI? .....</b>	<b>178</b>
1. Bir Danıştay İçtihadı Çerçevesinde Durum Tespiti .....	178
2. Bir AYM İçtihadı Çerçevesinde Durum Tespiti .....	181
3. Geçmişe Yürümeme Kuralı Çerçevesinde Sorun Tespiti .....	185
4. Genel Tebliğ, Sirküler ve Özelgeler Açısından Durum Değerlendirmesi .....	188
5. Konu ile İlgili Yorumumuz .....	190
<b>C. BİR ADALET TARTIŞMASI: GECİKME FAİZİNİN KONUMU .....</b>	<b>194</b>
<b>Ç. AYNI KONUDA BİRDEN FAZLA ÖZELGE TALEP EDEN MÜKELLEFLERİN DURUMU .....</b>	<b>198</b>
<b>D. MESLEK ODALARI VE BİRLİKLERİN ÜYELERİ İÇİN ALDIĞI ÖZELGELERİN DURUMU .....</b>	<b>199</b>
<b>E. DİĞER MÜKELLEFLER İÇİN VERİLEN ÖZELGELERİN DURUMU .....</b>	<b>203</b>
<b>F. ÖZELGELERE AYKIRI İNCELEME RAPORU YAZILAMAMASININ SONUÇLARI .....</b>	<b>207</b>
<b>G. YANILMA HALİNDE UZLAŞMA BAŞVURUSU YAPILMASI .....</b>	<b>211</b>
<b>Ğ. GELİR İDARESİ TARAFINDAN YAYIMLANAN DİĞER YAYINLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>213</b>
SONUÇ .....	215
YARARLANILAN KAYNAKLAR .....	223
KAVRAM DİZİNİ .....	233

## GİRİŞ

Türk Vergi Hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilen Vergi Ceza Hukuku alanında vergi kabahatlerini ve vergi suçlarını etkileyen birtakım önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bunlardan biri de Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında Dördüncü Kitap Üçüncü Kısım içinde “yanılma ve görüş değişikliği” ile ilgili olan düzenlemedir. Bu düzenleme vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması başlığını taşıyan ikinci bölümde yer almaktadır. İlgili düzenlemelerden net olarak anlaşılmaktadır ki, söz konusu yanılma hali vergi cezasının kesilmesini önleyen bir durum olarak düzenlenmiştir.

Türk Vergi Hukuku doktrininde “yanılma” ile ilgili basılı müstakil monografik bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Diğer yandan lisansüstü çalışmalarda da konunun ihmal edildiği ve bağımsız olarak ele alınmadığı fark edilmiştir. Genellikle vergi ceza hukuku ile ilgili çalışmaların bir bölümünde yer verilen yanılma hali, sonuç itibariyle makale vb. düzeydeki çalışmalar dışında sistematik ve topluca incelenmemiştir. Bunun nedeni yanılma halinin vergi hukukunda genel ceza hukukundan farklı ve çok daha dar kapsamlı olarak belirli hususlarda ve sınırlı bir şekilde gerçekleştiğine ve dolayısıyla çok dikkat çekmemiş olabileceğine bağlanabilir. Öte yandan yaptırım uygulanması aşamasında son derece önemli sonuçlar doğurması bakımından aynı konunun ceza hukuku doktrininde önemine binaen sıklıkla çalışmalara konu edildiği görülmektedir. Hatta ceza hukukunda vergi hukukunun aksine monografik ve lisansüstü çalışmalarda müstakil ve spesifik bir konu olarak yoğun bir şekilde ele alındığı fark edilmektedir. Özellikle ceza hukukçuları yer yer vergi hukukundaki yanılma hükümlerini de kapsayacak şekilde “hata”nın ceza sorumluluğuna etkileri üzerine çalışmalar yapmayı daha çok tercih etmişlerdir. Dolayısıyla bu çalışmanın ana saiklerinden biri literatüre bu konuda derlenmiş sistematik bir çalışma ile katkı sağlamanın yanı sıra, spesifik olarak vergi suçlarına TCK’nın 30. maddesinde yer alan “hata/yanılma” müessesesinin uygulanabilirliği hakkında değerlendirme ve tespitlerde bulunmaktır.

Yanılma esasen bir ceza hukuku terimi ve uygulamasıdır. Ceza Hukuku doktrininde hata ile aynı anlamda kullanılan yanılma, kişilerin kabahat

veya suç sayılan fiilleri gerçekleştirdiklerinde karşı karşıya kalacakları cezai sorumlulukları etkilemektedir. Bir başka ifadeyle, kanunda sayılan “hata”lı fiil ya da durumlar içinde bulunan kişilerin kasıtlı ya da kusurlu hareket etmediği kabul edilerek ceza uygulanmamaktadır. Bu durum genel bir ceza hukuku prensibi olarak kabul edilmekte ve karşımıza çıkmaktadır. Yapılan bir hata ya kusuru etkilemekte ya da kastı ortadan kaldırmaktadır. Aslında ceza kanunlarını bilmemek ile ilgili olan bu hususun teorik çerçevesi ile vergi hukukunu okumayı amaçlamaya hedeflemek bu çalışmanın kaleme alınmasında ikinci bir neden olarak ifade edilebilir. Vurgulanması gerekir ki Ceza Hukukunda hata/yanılma ile vergi hukukunda yer alan yanılma halleri çok farklı düzenlemeleri ihtiva etmektedir. Çalışmanın detayında da görüleceği üzere vergi hukukunda yanılma ceza hukukundaki yanılma müessesesinin kısmi, şekil değiştirmiş ve özelleştirilmiş bir parçasıdır. Öyle ki yalnızca idare tarafından “yanılma” halini düzenleyen bir müesseseden ibarettir. Dolayısıyla çalışmada vergi suçları ceza hukuku gözlüğü ile değerlendirilmeye çalışılmış ve o şekilde yorumlara yer verilmeye gayret edilmiştir.

Hata (ya da yanılma) kabahat ve suçları ve bunlara uygulanacak müeyyideleri doğrudan etkileyebildiğinden ve her bir olay bazında ayrı değerlendirmeyi gerektirdiğinden son derece geniş kapsamlı bir konudur. Ceza hukukunda kabahat ya da suç olarak kabul edilen fiil ve eylemlerin genişliği dikkate alındığında, özellikle kişilere karşı işlenen suçlarda, yanılmanın kapsamı büyük bir önem taşımaktadır. Aynı konu vergi hukuku açısından bakıldığında ise daha çok vergi kabahatlerine yönelik uygulanan cezalar ön plana çıkmaktadır. Zaten vergi hukukunda yanılma ile ilgili makale düzeyindeki çalışmalarda da konunun bu boyutu ağırlıklı olarak ele alınmıştır. O nedenle VUK’un 369. maddesi kapsamındaki düzenlemelerden yola çıkılarak konu incelendiğinden ilk sınırlama çerçevesi burada kendiliğinden belirginleşmeye başlamaktadır. Hatta sadece bu açıdan bakıldığında bu konuda yazılması gereken fazla bir husus olmadığı/olmayacağı bile ifade edilebilir.

Diğer yandan konunun vergi suçları açısından boyutu ise kabahatler kadar kolay anlaşılır değildir. Zira vergi suçlarının özellikle TCK m.30’daki anlamıyla yanılma karşısında nasıl değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili özel bir düzenleme vergi hukukunun kendi içinde yer almamaktadır. Farklı bir ifadeyle VUK bu konuda bir açık düzenlemeye sahip değildir. Hal böyle olunca genel hükümler çerçevesinde Türk Ceza Kanunu (TCK) düzenlemelerine bakılması tek seçenek olarak zorunluluk arz etmiştir. Ceza hukuku kapsamında, konunun genişliğine binaen çok yönlü

çalışmalar var olmakla birlikte, özellikle vergi hukukunu ilgilendiren kısım defter, belge ve kayıt düzeni olduğundan, başta evrakta sahtecilik olmak üzere, vergisel konulara çok daha fazla ışık tutacak hususlara ağırlık verilmiştir. Ceza hukukunda bir kişinin bir başka kişiye karşı yaptığı fiil ya da eylem üzerinde yanılma halleri ve senaryoları üzerinde odaklanılmışken, vergi hukukunda konu tamamıyla farklı geliştiğinden, yerine göre vergi hukukuna özgü özel yorumlar da yapılması gerekmiştir. Vergi hukukunda yanılma söz konusu olduğunda devletin ya da başka bir ifadeyle hazinenin kaybı söz konusu olduğundan yanılma hallerinin durumu daha özel boyutlara indirgenerek ve senaryolaştırılarak dikkate alınmıştır.

Konunun çalışılması sırasında konu ile ilgili asıl meselenin, tümden gelim yöntemi çerçevesinde genel kuralın özele indirgenmesiyle, yanılma hangi hallerde olabilir noktasına takıldığı tespit edilmiştir. Özellikle vergi suçları açısından doğal suç yapay suç ayrımı ile özgü suçlar açısından konu ayrıca ve ayrıntılı olarak tartışılmıştır. Zira çalışmanın detaylarında da görüleceği üzere yanılmadan bahsedilebilmesi için kişinin suç işlerken “bilmesi” ya da “bilmemesi” veya “bilmeli mi” ya da “bilemeyebilir mi” olup olmadığı hususu önem kazanmaktadır. Bu nedenle özellikle söz konusu ayrımlar açısından konunun teorik boyutu ele alınarak, literatürde yer alan görüşler çerçevesinde çalışma tutarlı bir yapıya kavuşturulmaya gayret edilmiştir.

Bilimsel olmasının yanı sıra kaleme alınırken mümkün olduğunca geniş bir literatür taraması da yapıldığından çalışma aynı zamanda derleme niteliğine de haizdir. Konu ile ilgili sorunların tespit edilmesi aşamasında yazarların görüşlerine yer verilerek hipotezler ve sentezler çerçevesinde önerilerde de bulunulmuştur.

Bu amaç ve saiklerle vergi hukuku/vergi ceza hukuku doktrinine bir nebze katkı sağlamak, sistematik ve konuyu bütüncül bir yaklaşımla her yönden incelemek maksadıyla kaleme alınan çalışma üç bölümden ibaretir.

İlk bölümde ceza hukukunda yanılma ile ilgili teorik açıklamalara yer verilmiştir. Özellikle bu bölümde yanılmanın teorik boyutu vergi hukukunu ilgilendirdiği düşünülen kısımlara ağırlık verilerek kaleme alınmıştır. Bu bölümde teorik olarak genel kabul görmüş yaklaşım dikkate alınarak, vergi hukuku ile ilgili tartışmalara da ışık tutacak bütüncül çıkarımlar tespit edilmiştir. Çıkarımlar ve teorilerin ağırlığı ceza hukuku doktrininden yararlanılarak oluşturulmuştur.

İkinci bölümde vergi hukuku özelinde yanılma ve görüş değişikliği düzenlemelerine yer verilmiştir. VUK'da yer alan ilgili düzenlemeler tüm yorum yöntemleri çerçevesinde detaylıca irdelenmiştir. Konu ile ilgili yargı kararlarından da sıklıkla ve kapsamlı olarak yararlanılmıştır. Özellikle bu kısımda yargının farklı bakış açısına sahip olduğu noktalar tespit edilmiştir. Tespit edilen farklılıklar üçüncü bölümde yer alan tartışma kısımlarında da ayrıca irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, ilk iki bölümde temel alınan yaklaşımlar ve tespit edilen hususlar çerçevesinde hem literatürde ileri sürülen hem içtihatlarda tespit edilen ve "sorun" olarak görülen başlıklara yer verilmiştir. Esasen bir taraftan da günümüze kadar fazla tartışma konusu yapılmamış olan ve dolayısıyla bir "sorun" olarak dahi görülmemiş olan vergi ceza hukuku bakımından "yanılma" müessesinin vergi suçları açısından ceza hukuku teorisindeki "yanılma" müessesinden faydalanıp faydalanmayacağı hususunda hem genel ceza hukuku hem de vergi ceza hukuku dinamikleri bağlamında açıklama, tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Nihayetinde öteden beri tartışılan ancak çözülemeyen hususların yanında, şimdiye kadar dile getirilmeyen ve farklı açılardan ifade edilmeye çalışılan konulara da yer verilmiştir. Çalışma, tespit edilen husus ve sorunların "bir nevi özeti" özelliğine sahip, değerlendirme ve önerilere yer verilen sonuç kısmı ile tamamlanmıştır.