

SİVİL İTAATSİZLİK KAVRAMI VE “VERGİ İTAATSİZLİĞİ”*

Arş. Gör. Muhammet DURDU**

TAX AND CIVIL DISOBEDIENCE

ÖZ

Sivil itaatsizlik, hukuk devletinin içerdği üstün değerler uğruna, aleni ve mevzuata aykırı olarak gerçekleştirilen, bu sırada üçüncü kişilerin üstün hukuki değerlerine zarar vermeyen barışçıl bir protesto fiilidir. Mali hukukta sivil itaatsizlik ile alakalı çeşitli teorik temeller bulunmaktadır. Bunlar; vergi grevi, verginin reddi, vergi kaçırma ve vergi isyanı başlıkları altında toplanabilir. Bu kavramlar, “vergi itaatsizliği” başlığı altında birleştirilebilir. Vergi itaatsizliği, vergi sisteminde adaleti sağlamak amacıyla, mükelleflerin, bireysel veya toplu olarak vergi kanunlarını ihlal etmesi olarak tanımlanabilir. Sivil itaatsizliğin tarihine bakıldığı zaman çeşitli vergi itaatsizliği vakalarına rastlamak mümkündür. Günümüzde mali hukukta, vergi itaatsizliği, mükellef ile devlet arasında önemli bir iletişim aracı olabilir. Bu anlamda vergi itaatsizliği, mali problemlerin anarşiye kaçmadan diyalogla çözümlenmesinde önemli bir araçtır.

* Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 04.05.2017

Kabul Edildiği Tarih: 11.09.2018

DOI Numarası: [10.15337/suhfd.310514](https://doi.org/10.15337/suhfd.310514)

** Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırma Görevlisi

E-mail Adresi: mdurdu@konya.edu.tr

ORCID ID: [0000-0003-4912-4410](https://orcid.org/0000-0003-4912-4410)

ANAHTAR KELİMELEER: *Sivil İtaatsizlik, Vergi, Vergi Grevi, Verginin Reddi, Vergi İtaatsizliği.*

ABSTRACT

Civil disobedience is a peaceful protest act that is carried out publicly and unconstitutionally for the sake of the superior values contained in the rule of law, while at the same time not harming the superior legal values of the third persons. There are various theoretical bases related to civil disobedience in financial law. These; It is possible to collect under the titles of taxation, tax strike, tax refusal, tax evasion and tax rebellion. It is possible to collect these concepts under the heading of "tax disobedience". Tax disobedience can be defined as the violation of tax laws individually or collectively by the taxpayers in order to provide justice in the tax system. It is possible to encounter various tax disobedience cases when the historical case is examined. In today's financial law, tax disobedience can be an important communication tool between the taxpayer and the state. In this sense, tax disobedience is an important tool in solving financial problems through dialogue without escaping anarchism.

KEY WORDS: *Civil Disobedience, Tax, Tax Strike, Tax Refund, Tax Disobedience.*

GİRİŞ

Günümüzde, toplum içerisinde en müessir güç konumunda devlet bulunmaktadır. Devlet karşısında savunmasız durumda bulunan sivil vatandaşların her zaman devlet tarafından mağdur edilmesi muhtemeldir. Böylesine güçlenmiş bir devletin en önemli yetkisinin vergilendirme yetkisi olduğunu söylemek mümkündür. Devletin vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle, sivil vatandaşların mülkiyet haklarını ihlal etmesi söz konusu olabilir. Demokratik hukuk devleti anlayışında, sivil vatandaşın devlet karşısında hukuki koruma altında olduğu kabul edilmesine rağmen devletin bu kuralları kendi rızasıyla kabul etmesi bu korumaya karşı güveni azaltmaktadır. Devletin hukuk kurallarını ihlal etmesi durumunda, onu engelleyecek herhangi bir kuvvet bulunmamaktadır. İlk düşüncede akla uluslararası örgütler gelse bile, genellikle bunların devletler üzerinde yeterli yetkisinin olmaması, sınırlı bir şekilde bulunan yetkinin "hukuki" amaçlardan ziyade "siyasi" amaçlarla kullanılmakta olması, hukuki güvenceyi sağlama konusunda bu kurumları

yetersiz hale getirmektedir. Sonuç olarak, vatandaşların haklarını adalete aykırı olarak ihlal eden devlet faaliyetlerine karşı, kendi haklarını koruması tarih boyunca her daim bir seçenek olmuştur ve bundan sonra da öyle olacak gibi görünmektedir.

Demokratik devletlerde, kendi menfaatlerini koruma adına, ülke vatandaşlarının devlet siyasetini belirlemede önemli etkilerde buldukları görülmektedir. Vatandaşların devlet siyasetinde söz sahibi olmalarının iki temel aracı bulunmaktadır. Bunlardan biri siyasi partiler diğeri ise sivil toplumdur. Siyasi partiler mecliste faaliyet göstererek demokratik usullerin kullanılmasıyla ülke siyasetine ilişkin temel belirleyici kararları almaktadır. Sivil toplum ise çeşitli yollarla, üretilmesi gereken politikaları karar alıcılara ulaştırarak ülke siyasetinde müessir olmaktadır. Bu bağlamda, sivil toplum, istemediği tasarruflara karşı dava açarak, karar alıcı siyasilerle doğrudan temas kurarak veya çeşitli protesto gösterileri düzenleyerek ülke siyasetine etki ederler. Bu protesto gösterileri ve eylemleri çeşitli görünüm arz etmektedir. İşte sivil itaatsizlik de, kural olarak şiddet içermeyen, barışçıl ve sistemin bütününe yönelik olmayan bir tür sivil protesto eylemidir¹.

Tarih boyunca devletin sınırsız iktidarını sınırlandırmaya dönük mücadeleler ilk olarak mali konularda başlamış ve rızasız vergileme olmaz ilkesinin kabulü, halkın devlete karşı kazandığı ilk haklardan olmuştur. Buna rağmen günümüzde bile, bireyler kendi mali menfaatlerini devlet karşısında emin görmemekte, hukuk devletinin korumasına tamamen güvenememektedirler. Bireylerin maliye ve maliye personelleri hakkındaki görüşlerinin olumlu olduğu söylenememektedir. İşte bu sebeplerden ötürü mali konularda “vergi itaatsizliği” vakaları görülmekte ve bu konu incelemeye muhtaç bulunmaktadır².

Gerek başka amaçlarla gerek mali amaçlarla yapılan sivil itaatsizlik eylemlerinin, tarih boyunca sivillerin haklarını korumada önemli bir araç konumunda buldukları görülmektedir. Gerçekten kavramsal ifadesini ilk olarak 19. yüzyılda yaşayan Henry David Thoreau’da bulan sivil itaatsizlik eylemlerinin fiili olarak Sokrates’e kadar uzandığı görülmektedir. İçtimai hayatta anlaşmaya varmada çok önemli bir araç olan sivil itaatsizlik, hem sivil

¹ CANDAN Kadir / BİLGİN Murat, “Sivil İtaatsizlik”, *Yasama Dergisi*, S. 19, 2011, s. 57, 58.

² BULUTOĞLU Kenan, “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 4, 1958, s. 189.

toplum hem de devlet tarafından derinlemesine incelenmesi gereken bir mefhumdur. Zira barışçıl yöntemler kullanması ve erdemli amaçlar gütmesi sebebiyle bu eylemler, anarşi ortamına girilmeden farklı ve meşru taleplerin cevaplanmasına imkân sağlamaktadır. Bu durum ise hem devletlerin hem de sivilin faydasıdır.

Çalışmada, ilk olarak sivil itaatsizlik kavramı ve tarihi temelleri üzerinde kısaca durulacaktır. Daha sonra mali hukuktaki sivil itaatsizlik ile ilgili kavramlar incelenecek, bunların sebepleri araştırılacak ve tarih boyunca öne çıkan mali amaçlı sivil itaatsizlik vakaları değerlendirilecektir. Son bölümde ise mali sivil itaatsizlik vakalarının hukuki yaptırım rejimi incelenmeye çalışılacaktır.

I. SİVİL İTAATSİZLİK KAVRAMI VE TARİHİ TEMELLERİ

Vergi hukukunda sivil itaatsizlik kavramını incelemeyen evvel sivil itaatsizlik kavramına genel bir giriş yapmak ve bu kavramın tarihi temellerini incelemek, vergi hukukundaki sivil itaatsizlik kavramlarının anlaşılmasında faydalı olacaktır.

A. Sivil İtaatsizlik Kavramı

Sivil itaatsizlik, hukuk devletinin içerdiği üstün değerler uğruna, aleni ve mevzuata aykırı olarak gerçekleştirilen, bu sırada üçüncü kişilerin üstün hukuki değerlerine zarar vermeyen barışçıl bir protesto fiilidir³. Bir başka açıdan verilen tanıma göre ise sivil itaatsizlik, kanunları kasten çiğneyerek idareyi adalete ve hukuk devleti idesine çağırarak siyasi bir eylemdir⁴. Sivil İtaatsizlik kavramı ile ilgili bunlardan başka, birçok tanıma daha rastlanmaktadır⁵. Genel olarak bu tanımları, sivil itaatsizlik kavramına dâhil olacak fiilleri belirleme bakımından; dar tanım, geniş tanım ve baskın tanım olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür⁶. Dar tanımda, sivil itaatsizlik mefhumunun şartları fazla tutularak, sivil itaatsizliğin çoğu şartını taşıyan fiiller sivil itaatsizliğin

³ ÖKÇESİZ Hayrettin, *Sivil İtaatsizlik*, Afa Yayınları, İstanbul 1994, s. 130.

⁴ MACİT M.Hanifi, “Şiddet İçermeyen Bir Eylem: John Rawls’da Sivil İtaatsizlik”, *Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 16, 2007, s. 135.

⁵ Bu tanımların için bkz: ANBARLI Şeniz, “Baskıya Karşı Direnme Hakkı ve Sivil İtaatsizlik”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi*, 2006, s. 70-73; ÖKÇESİZ, s. 49.

⁶ GÜNER Orhan Seyfi, “Sivil İtaatsizlik”, *Genç Hukukçular Hukuk Okumaları Birlikleri* 1, İstanbul, 2003, s. 345; CANDAN/BİLGİN, s. 60.

kapsamı dışında bırakılmaktadır. Geniş tanımda şartlar az tutularak sivil itaatsizlik içerisinde giren fiiller artış göstermektedir⁷.

Geniş tanımın unsurları; mevzuat hükmünün bilinçli olarak ihlal edilmesi, özel ve ahlaki bir amacın bulunması, alenilik, protestonun devrimsel değil sadece bir haksızlığa yönelik olmasıdır (son şart bütün geniş tanımlar içerisinde yer almamaktadır)⁸. Baskın tanım, bu şartlara, şiddetsizlik unsurunun eklenmesiyle oluşmaktadır⁹. Baskın tanıma, ihlal edilen mevzuat hükmünün müeyyidelerine katlanma yükümlülüğü şartı da eklenince dar tanım ortaya çıkmaktadır¹⁰. Görüldüğü üzere sivil itaatsizlik mefhumunun kesin sınırları bulunmamaktadır.

Sivil itaatsizlik fiillerinin, demokratik idarelerde, uzlaşmaya varmada önemli bir araç olduğu düşünülürse, şartlarını mümkün olduğu kadar az tutmak, içtimai uzlaşmaya varma konusunda faydalı olacaktır. Aksi durumda, mesela sivil itaatsizlik olarak kabul edilip daha hafif bir tepkiyle karşılanması gereken olayların sert bir devlet tepkisiyle karşılanması, bu olayların daha büyüyerek anarşi doğurmasına sebebiyet verecektir. Sivil itaatsizlik eylemlerinin, yapılan haksızlıkların şiddete dönüşümünü engelleyen bir tampon işlevi gördüğü belirtilmektedir¹¹.

Sivil itaatsizliğe sebep olan haksızlığın nev'i ve derecesinin ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Zira her bir menfaat ihlalinde sivil itaatsizliğe başvurmak hem amaca uygun olmayacak hem de sivil itaatsizin samimiyetinin sorgulanmasına sebebiyet verecektir¹². İlk olarak söz konusu haksızlığın üçüncü kişiler tarafından da görülebilir olması gerektiği

⁷ GÜNER, s. 346; ÖKÇESİZ, s. 108; ÖZBEY Tuğba Nur, “Bir Sivil İtaatsizlik Örneği Olarak Bediüzzaman Said Nursi’de Müspet Hareket Metodu”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kültürel İncelemeler Bölümü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s. 36-52.

⁸ CANDAN/BİLGİN, s. 62.

⁹ GÜNER, s. 346.

¹⁰ ÖKÇESİZ, s. 109, 110.

¹¹ YILMAZ Sibel, “Demokratik Hukuk Devletinde Sivil İtaatsizlik Olgusu”, http://www.umut.org.tr/UserFiles/Files/Document/document_7f00a7a3930545f98cf0232160ad68ac.pdf (E.T. 28.02.2017). s. 6.

¹² GÜNER, s. 350.

belirtilmektedir¹³. Bir başka görüşe göre haksızlık, eşit şans ve eşit özgürlük ilkelerine aykırı olmanın yanında siyasi muhalefete rağmen devam ediyor olmalıdır¹⁴. Sivil itaatsizliğe başvurmayı icap ettiren haksızlıkların her ülkede farklılık arz edebileceği belirtilmektedir¹⁵.

Sivil itaatsizliğin unsurları arasında üzerinde en az tartışılan husus aleniliktir. Buna göre, sivil itaatsiz, işlemiş olduğu fiili gizli değil umuma açık olarak gerçekleştirir. Alenilik, sivil itaatsizlik için o kadar önemlidir ki, bu şartın sivil itaatsizliğin, diğer kanun ihlallerinden ayırıcı şartı olduğu belirtilmektedir¹⁶.

Sivil itaatsizliğin şiddetsiz bir eylem olması sayesinde aktif direnme olmaktan çıktığı ve pasif direnme statüsünde bulunduğu belirtilmektedir¹⁷. Gandi'ye göre fiziksel şiddetin yanında sözlü şiddetten dahi kaçınmak gerekir¹⁸. Bununla birlikte sivil itaatsizliğin şiddetsiz olması mutlak değildir. Bazı durumlarda amaçla orantılı şiddet kabul edilebilmektedir. Önemli olan şiddetin bir başka kişinin üstün hukuki yararını çiğnememesidir. Mesela haksız bir savaşta görev alan generalin üzerine kan sıçratma fiilinde ciddi bir şiddet içeriği gözlenmektedir¹⁹. Ancak bu şiddetin sivil itaatsizin amacına ulaşmasında gerekli ve ulaşılmak istenen amaç karşısında zararsız olduğu söylenebilir. Zaten esas önemli olan, sivil itaatsizin, uyguladığı bu şiddetin sonucundaki müeyyideyi de kabul etmesidir. Bu sayede sivil itaatsiz, şiddetini

¹³ GÜNER, s. 345, 346.

¹⁴ MACİT, s. 137; CANDAN / BİLGİN, s. 67.

¹⁵ GÜNER, s. 352.

¹⁶ ANBARLI Şeniz, "Baskıya Karşı Direnme Biçimi Olarak Sivil İtaatsizlik ve Meşruluğu Sorunu", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 5, S. 2, 2007, s.78. Bir görüşe göre aleniliği sivil itaatsizliğe mal etmek doğru değildir. Alenilik, diğer kanuni eylemlerde de bulunduğu için sivil itaatsizliğe mal edilmemelidir. Bkz. ÖZLEM Doğan, *Sivil İtaatsizlik Üzerine Bir Felsefi İnceleme Denemesi*, Hayrettin Ökçesiz(Ed.), *Sivil İtaatsizlik* içinde, s. 86. Ancak sivil itaatsizliğin kanuni eylemlerle kıyaslanmaması gerekir. Bilindiği üzere sivil itaatsizlik, kanunlara aykırı bir eylemdir ve alenilik unsuru sivil itaatsizliği diğer kanuna aykırı eylemlerden ayırmaktadır.

¹⁷ ANBARLI Şeniz, "Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik", *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Doç. Dr. Feramuz Aydoğan'ın Anısına*, C. 2, S. 1, 2001, s. 321.

¹⁸ CANDAN / BİLGİN, s. 64.

¹⁹ ÖKÇESİZ, s. 82, 122.

yönelttiği kişinin hakkına saygı duyduğunu da ispatlamış olur²⁰. Ancak şurasını da unutmamak gerekir ki, bu şiddet, sivil itaatsizliği asla militan eylemlere benzer bir hale getirmemelidir²¹.

Sivil itaatsizin işlemiş olduğu hukuka aykırılık karşılığında uygulanacak olan müeyyideye katlanması şartının gerekip gerekmediği tartışmalıdır. Bu şart, sivil itaatsizin samimiyetini kanıtlaması açısından oldukça müessirdir. Ayrıca sivil itaatsiz, öngörülen müeyyideye katlanarak sistem için tehlike oluşturmadığını, devrimsel amaçlarının bulunmadığını, sadece belirli bir haksızlığa karşı çıktığını ispatlamaktadır²². Ancak işlenen itaatsizliğin doğal hukuka ve vicdanlara uygun olması münasebetiyle, yaptırıma katlanılmasına gerek olmadığını savunanlar da bulunmaktadır. Bu görüşe göre, bu unsur, psikolojik ve önemli bir faktör olmakla birlikte sivil itaatsizliğin temel şartlarından kabul edilmemelidir²³.

Sivil itaatsizliğin devrimsel olmayıp sistem içerisinde vuku bulan bir haksızlığa yönelik olması, farklı çevrelerden ve farklı görüşlerden kişilerin katılımıyla bu gösterilerin gerçekleştirilmesine fırsat vermektedir. Zira sivil itaatsizlikte ideolojik çatışmalara gidilmemekte, insanın doğasına bulunan adalet ve vicdan mefhumlarına hitap edilmektedir. Söz konusu haksızlık giderildiği zaman, sivil itaatsizlik eylemleri için bir araya gelen topluluk dağılmaktadır²⁴. Bu anlamda sivil itaatsizlik grupları, baskı gruplarıyla benzerlik göstermektedir. Bununla beraber sivil itaatsizliğin devrimsel olmaması şartının geniş tanımda tam bir mutabakat ile kabul edilmediği görülmektedir²⁵. Buna göre bazı devrimsel sivil protestolarının da, geniş tanım kriter olarak ele alındığında, sivil itaatsizlik kategorisinde yer alması mümkün olabilmektedir.

²⁰ ANBARLI, *Baskıya Karşı*, s. 84.

²¹ ANBARLI, *Baskıya Karşı*, s. 89.

²² CANDAN / BİLGİN, s. 64; ÖKÇESİZ, s. 127, 128.

²³ SCHLEISINGER Steven R., “Civil Disobedience: The Problem of Selective Obedience to Law”, *Hastings Constitutional Law Quarterly*, C. 3, S. 4, 1976, s. 957; GÜNER, s. 351.

²⁴ UYANIK Mevlüt, *Sivil İtaatsizlik Eylemleri ve Dini Değerler*, Elis Yayınları, Ankara 2010, s. 97; ANBARLI, *Baskıya Karşı*, s. 86.

²⁵ ÖKÇESİZ, s.108, 109.

Sivil itaatsizlik eylemleri, ideolojisi açısından aşağı yukarı her tür devlette vuku bulmakla birlikte²⁶ daha çok insan haklarının geliştiği demokratik devletlerde görülmektedir. Sivil itaatsizlik olaylarına katılanların da, daha çok demokrasiyi özümsemiş ve insan haklarına saygılı kişiler olduğu gözlenmektedir²⁷.

Sivil itaatsizlik eylemlerinde çiğnenen mevzuat hükmü doğrudan değiştirilmesi istenen hüküm olabileceği gibi, bir başka hükmün çiğnenmesi suretiyle asıl haksızlığa dikkat çekilmek de istenebilir²⁸. Nitekim farklı amaçlara ulaşabilmek için vergi grevlerinin birçok kez uygulandığı müşahede edilmiştir.

Bu şartlardan da anlaşılacağı üzere, sivil itaatsizlik kendine özgü bir demokratik ve içtimai iletişim aracıdır. Buna göre sivil itaatsizliği, diğer içtimai iletişim araçlarından ayıran yönlerin tespitinde fayda bulunmaktadır. Sivil itaatsizlik:

- Bir mevzuat hükmünü çiğnediği için kanuni protesto biçimlerinden,
 - Saygıdeğer bir ahlaki motivasyonla işlendiği için sıradan ve bireysel mevzuat ihlallerinden²⁹,
 - Aleni olduğu için gizli işlenen ceza hukuku müeyyidesine tabi fiillerden,
 - Şiddetsiz, kamuya açık ve sistem içerisinde bir muhalefet olduğu için darbe, ihtilal gibi anti demokratik teşebbüslerden,
 - Bütün toplumun ortak ahlak anlayışı çerçevesinde kabul gören bir motivasyonla işlendiği için siyasi terör ve sınıf fanatizmlerinden³⁰,
 - İhlalin sonuçlarına katlanıldığı için samimiyetsiz ve menfaatperest kişilerin yaptığı fiillerden,
- Farklıdır³¹.

²⁶ Bu konuda daha katı bir görüş de vardır. Buna göre bir eyleme sivil itaatsizlik diyebilmek için bu eylemin demokratik bir idare altında gerçekleşmiş olması şarttır. Bkz. MACİT, s. 138, 139; RAWLS John, Sivil İtaatsizliğin Tanımı ve Haklılığı, Yakup Coşar(Çev., Ed.), *Kamu Vicdanına Çağrı: Sivil İtaatsizlik* içinde, İstanbul 2013, s. 56.

²⁷ ÖKÇESİZ, s. 82.

²⁸ CANDAN/BİLGİN, s. 63, 64; ÖKÇESİZ, s. 83.

²⁹ ANBARLI, *Baskıya Karşı*, s. 74.

³⁰ ALTUNEL Mesude, "Sivil İtaatsizlik Ve Mohandas K. Gandhi", *TBB Dergisi*, S. 93, 2011, s. 446

³¹ UYANIK, *Sivil İtaatsizlik Eylemleri*, s. 96-98; ÖKÇESİZ; s. 113.

Sivil itaatsizliğin meşruluğu sorunu öğretilerde tartışılan meseleler arasındadır. Evveliyatla şunu belirtmek gerekir ki, meşruluk ile kanunilik aynı şey değildir. Kanuna uygun olan bir şey toplum nazarında kabul görmezse, kanuni olmasına rağmen meşru sayılamaz. Sivil itaatsizliğin meşruluğu bu düşünceyle incelenmezse, ona hiçbir meşruluk kaynağı bulunamaz. Zira sivil itaatsizlik eylemi temelden kanunlara aykırıdır³².

Sivil itaatsizliğin meşruluğunu savunan görüşlerden ilki doğal hukuk görüşüdür. Buna göre hukukun özü itibariyle, haksız bir mevzuat hükmüne karşı gelmek gerekmektedir. Zira pozitif hukuk her zaman adaleti sağlayamaz³³. Sivil itaatsizliğin meşruluğunu savunan ikinci görüş sözleşme kuramıdır³⁴. Buna göre kişi, devletle yaptığı en baştaki sözleşmeye uymak amacıyla, bu sözleşme çerçevesinde ve bireysel olarak bir haksızlığa karşı gelmektedir. Son olarak yararcılık görüşünden söz edilmektedir. Bu görüşe göre ise, eğer sivil itaatsizlik insanlar için fayda sağlayacaksa uygulanmalıdır. Getireceği faydalar zararlarından az olursa bu yol meşruluğunu kaybedecektir³⁵. Temel olarak söylenebilir ki, bir mevzuat hükmünün adalete aykırı olması onu hukuka aykırı yapacak, aynı zamanda ona riayet etmemeyi de hukuka uygun hale getirecektir³⁶. Bu sebeplerle sivil itaatsizlik eylemlerinin cezalandırılması gerektiği belirtilmektedir³⁷. Bu şekilde sivil itaatsizlik olduğu tespit edilen kanun ihlallerinin daha az cezalandırılması vicdanen daha uygun görünmektedir³⁸. Hiç ceza verilmemesi ise kötü niyetli kullanımlara açık olacaktır. Vatandaşlar karşılaştıkları her problemde sivil itaatsizlik yoluna başvurarak, herhangi bir müeyyideye tabi olmadan kanun hükümlerini ihlal etmek isteyebileceklerdir.

³² Sivil itaatsizlik kanunlara aykırı olmasına rağmen, ona kanuni meşruiyet atfeden bir görüş de bulunmaktadır. Buna göre, sivil itaatsiz, her ne kadar kanunları ihlal etse de, müeyyidesine katıldığı için işlediği fiilin kanunen de meşru sayılması gerekir. Bkz: MACİT, s. 141.

³³ GÜNER, s. 349; ÖKÇESİZ, s. 141.

³⁴ ANBARLI, *Baskıya Karşı Direnme*, s. 38; ÖKÇESİZ, s. 144; GÜNER, s. 358.

³⁵ ÖKÇESİZ, s. 151.

³⁶ ÖKÇESİZ, s. 132.

³⁷ GÜNER, s. 365.

³⁸ YILMAZ Sibel, “Demokratik Hukuk Devletinde Sivil İtaatsizlik Olgusu”, http://www.umut.org.tr/UserFiles/Files/Document/document_7f00a7a3930545f98cf0232160ad68ac.pdf (E.T. 28.02.2017). s. 11.

B. Sivil İtaatsizliğin Tarihi Temelleri

Tarih boyunca sivil itaatsizlik davranışını ilk gösteren kişi olarak Sokrates bilinmektedir. Sokrates, yönetenlerin her bir icraatının adil olup olmadığının kontrol edilmesinden sonra uyulması gerektiğini düşünmektedir. Eğer yapılan icraat adil değilse gereği yerine getirilmemeli, bununla beraber bundan doğan müeyyideye katlanılmalıdır. Müeyyideye katlanılmasının sebebi, siteyle en başta yapılan sözleşmedir³⁹. Bu sözleşmeye riayetle sitenin temel kurumlarına karşı gelinmediği, sadece mevcut adaletsizliğe karşı çıkıldığı ispatlanmış olmaktadır. Burada Sokrates'in sivil itaatsizliğin meşruluk kaynağını, günümüzdeki ifadesiyle "sözleşme kuramı"nda bulduğunu müşahede ediyoruz.

Henry David Thoreau 19. yüzyılda yaşamış Amerikalı bir bilim adamıdır. "Civil disobedience" tabiriyle sivil itaatsizlik terimini ilk kullanan kişi olarak dikkat çekmektedir⁴⁰. Thoreau'nun sivil itaatsizlik anlayışına göre, bir kişinin kendi devletinin kanunlarından daha üstün kanunlar vardır. Bu üstün kanunlar ile devlet kanunları çatışırsa kişinin görevi üstün kanuna uymaktır. Kişi devletinin kanununa bilerek karşı geliyorsa, hapse girmek dahi olsa, bunun sonuçlarına katlanmalıdır. Zaten hapse girmek sanıldığı kadar kötü bir şey değildir. Bu sayede başka insanların söz konusu haksızlığın farkına varması sağlanmış olacaktır⁴¹. Bu görüşleriyle Thoreau, sivil itaatsizliğin meşruluk kaynağını doğal hukuk görüşünde bulmaktadır.

Mahatma Gandhi ise "satyagraha" tabirini kullanmaktadır. Gandhi aksini iddia etse de, satyagrahası'nın sivil itaatsizlikten pek bir farkı yoktur. Aksine sivil itaatsizlik mefhumunun oluşumunda önemli yapı taşlarından biridir⁴². Zira Gandhi'nin faaliyetleri, sivil itaatsizliğin içtimai bir hal almasını sağlamıştır⁴³. Batı tarihi açısından son olarak Martin Luther King'in de, ırkçılık karşıtı eylemleriyle, sivil itaatsizlik eylemlerinin öncülerinden olduğu söylenebilir⁴⁴.

İslam tarihine bakıldığında, Ebu Hanife'nin sivil itaatsizlik tanımının içerisine girebilecek eylemlerde bulunduğu görülmektedir. Nitekim dönemin

³⁹ ÖKÇESİZ, s. 16, 24.

⁴⁰ ALTUNEL, s. 448; ÖKÇESİZ, s. 29.

⁴¹ CANDAN/BİLGİN, s. 71; GÜNER, s. 351; ALTUNEL, s. 447.

⁴² ÖKÇESİZ, s. 48.

⁴³ GÜNER, s. 357.

⁴⁴ CANDAN/BİLGİN, s. 78; GÜNER, s. 354.

halifesi tarafından kendisine başkadılık görevi verilmiş fakat Ebu Hanife bunu reddetmiştir. Bunun üzerine kadıların zor meselelerde kendisine danışmasını istemiş, Ebu Hanife bu teklifi de reddetmiştir. Zira Ebu Hanife, mevcut halifenin adalete aykırı davrandığını düşünüyor ve kendi fiilleriyle onu meşrulaştırmak istemiyordu. Ebu Hanife, bu kararından hapse girmek ve işkence görmek pahasına dönmemiştir⁴⁵.

Bütün bu tarihi şahsiyetler, günümüzdeki sivil itaatsizlik düşüncesi ve faaliyetlerinin temelini oluşturmuşlardır. Bunlar esasında hukuk devleti ilkesine ulaşmak için çaba göstermişler, fakat yaptıkları faaliyetler, günümüzdeki hukuk devletlerinin hukuk devleti olarak kalmaya zorlayan sivil itaatsizlik mefhumunun oluşumuna değerli hizmetler vermiştir⁴⁶.

II. MALİ SİVİL İTAATSİZLİK KAVRAMLARI, SEBEPLERİ VE HUKUKİ SONUÇLARI

Sivil itaatsizlik vakalarının tarihi geçmişine bakıldığı zaman, mali amaçlı olanlarının ciddi sayıda olduğu görülmektedir. Mali hukuktaki bazı kavramların sivil itaatsizliğin şartlarına haiz olduğu tespit edilmiştir. Bu kavramların ne derece sivil itaatsizlikle bağdaştığı ve Türkiye’deki mevcut kanunlar çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir.

A. Mali Hukukta Sivil İtaatsizlik ile Bağlantılı Kavramlar

Mali hukukta sivil itaatsizlik ile alakalı çeşitli teorik temeller bulunmaktadır. Bunları; vergi baskısı, vergi inzivası, vergi grevi ve verginin reddi, vergi isyanı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma başlıkları altında toplamak mümkündür. Bu kavramların sivil itaatsizlik olarak kabul edilip edilemeyeceğinin incelenmesi gerekmektedir.

1. Vergi Baskısı

Vergi baskısı, bir ülke içerisindeki vergi oranlarının mükellefler üzerine yüklemiş olduğu mali ağırlığı ifade eder. Bu anlamda vergi baskısı ile vergi yükü yakın anlamlıdır. Vergi yükü, kişisel anlamıyla, objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Objektif vergi yükü, elde edilen gelirden ne derecede vergi ödenmesi gerektiğini ortaya koyan bir nicelik

⁴⁵ UYANIK, *Sivil İtaatsizlik Eylemleri*, s. 129, 130; İslam tarihinde önemli bir sivil itaatsizlik örneği olarak Hasan el-Basri için bkz: UYANIK Mevlüt, *İslam Siyaset Felsefesinde Sivil İtaatsizlik*, Kaknüs Yayınları, İstanbul 2001.

⁴⁶ ÖKÇESİZ, s. 48.

analizidir. Sübjektif vergi yükü ise vergi baskısını ifade etmektedir⁴⁷. Sübjektif vergi yükünü hesaplamak son derece zordur. Sübjektif vergi yükü, sadece vergi oranları ile alakalı değildir. Vergilemenin şekli maliyetleri, mükelleflerin psikolojik durumu ve ülke iktisadının genel durumu sübjektif vergi yüküne etki edebilmektedir⁴⁸. Yapılan anket çalışmalarına göre, Türkiye’de vergi baskısı yüksek seviyelerdedir⁴⁹.

Mükellef üzerindeki vergi baskısı, mükellefin devlete karşı menfi tutumlarını temelden etkilemektedir. Üzerindeki vergi baskısını çok fazla hisseden mükellef, aşağıda incelenen tepkisel hareketlere kolayca yönelebilecektir. Üzerinde vergi baskısı olmayan veya çok az olan mükellef ise vergisel konularda devletle barışık ve sakin bir süreç yaşayacaktır.

Üzerlerindeki vergi baskısına bağlı olarak, mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin değişebileceği belirtilmektedir. Bu düşünceye göre, vergi oranları çok düşükken mükellefler vergiye olumsuz bakmayacak, vergiyi, kendilerinin toplumun bir parçası olmalarının bir aracı olarak kabul edeceklerdir. Vergi oranları bir miktar arttığı zaman mükelleflerin aklında soru işaretleri oluşmaya başlayacaktır. Vergi oranları yüksek sayılabilecek bir seviyeye çıktığında, mükellefler fırsat buldukça gizli olarak vergi kaçırarak ve vergiden kaynaklanan hoşnutsuzluklar sözlü olarak dışa vurulacaktır. Çok yüksek vergilerin olduğu yerlerde ise “vergi alerjisi” denen durum ortaya çıkacak, mükellefler alenen ve içtimai olarak vergiye tepki vereceklerdir⁵⁰. İşte bu son aşamada, sivil itaatsizlik türü de dâhil olmak üzere, çeşitli sivil toplum gösterileri ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak söylenebilir ki, vergi baskısı ile

⁴⁷ YORULDU Mutlu & YORULDU Nilüfer Zeybek, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, C. 1, S. 1, 2016, s. 54, 55.

⁴⁸ AKTAN Coşkun Can & ÇOBAN Hilmi, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Coşkun Can Aktan & Dilek Dileyici & İstiklal Y. Vural(Ed.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi* içinde, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, s. 141

⁴⁹ ÇİÇEK, s. 158.

⁵⁰ AKTAN Coşkun Can & DİLEYİCİ Dilek & SARAÇ Özgür, Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi, <http://docplayer.biz.tr/10476891-Vergilere-karsi-tepkilerin-anatomisi.html> (E.T. 06.03.2017); TUNÇER Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 57, S. 3, 2002, s. 117, 118.

vergi itaatsizliğinin meydana gelme ihtimali arasında doğru orantılı bir ilişki vardır.

2. Vergi Uyum

Vergi uyumu, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini mevzuata ve mahkeme kararlarına uygun olarak yerine getirmelerini ifade etmektedir⁵¹. Vergi uyumu ile vergi baskısının ters yönlü bir ilişkiye sahip olduğu belirtilmelidir. Buna göre vergi baskısı azaldıkça mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artacaktır. Türkiye’de vergiye gönüllü uyumun düşük seviyelerde olduğu dile getirilmektedir⁵².

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu, vergi sisteminin mükellef tarafından adaletli bulunup bulunmaması, sosyal/demografik faktörler, kültürel faktörler, psikolojik faktörler ve siyasi faktörler etkilemektedir⁵³. Bu etkenler içerisinde vergi sisteminin adaletinin mükellef tarafından nasıl algılandığı ön plana çıkmaktadır. Zira adaletsiz bir vergi sistemi içerisinde, diğer şartlar tam olarak sağlansa bile, mükelleflerin rıza ile vergi ödemesi ihtimal dâhilinde değildir. Bu sebeple bu unsurun daha ayrıntılı incelenmesi faydalı olacaktır. Mükellefin vergi sistemindeki adalete olan inancını etkileyen birçok husus bulunmaktadır;

- Vergi gelirlerinin verimli kullanılmaması sebebiyle mükelleflerin yeterince kamu hizmeti alamayışı⁵⁴;

⁵¹ KAHRİMAN Hamza, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 12, S. 1, 2016, s. 230; BİBEROĞLU Elif, Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyum, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, İzmir 2006, s. 1.

⁵² TUNÇER, s. 108; BİBEROĞLU, s. 1.

⁵³ KAHRİMAN, s. 230; BİBEROĞLU, s. 30; TUNÇER, s. 112.

⁵⁴ TUNÇER, s. 111; BİBEROĞLU, s. 59; İPEK Selçuk/KAYNAR İlnur, ““Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 16, S. 1, 2009, s. 189; SERİM Nilgün, “Gönüllü Vergi Uyumunu Artırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı” *AKÜ İİBF Dergisi*, C. 17, S. 1, 2015, s. 144; ŞENTÜRK Suat Hayri, “Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 9, S. 3, 2014, s. 137.

- Vergi toplanırken ödeme gücü ilkesine riayet edilmemesi⁵⁵;
- Vergi idaresinin mükellef odaklı çalışmayıp mükellefin taleplerini görmezden gelmesi⁵⁶;
- Vergi aflarının çok sık çıkması⁵⁷.

Bu tür hususlar mükelleflerin vergi sisteminin adaletli olmadığını düşünmesine vesile olacak, bu durum ise vergiye gönüllü uyuma menfi etkide bulunacaktır. Vergiye gönüllü uyumun azalması ise mükelleflerin çeşitli yollarla vergisel itaatsizliklere başvurmalarına sebep olacaktır. Bu konuda hükümetlere düşen, vergi uyumunu artırmaya yönelik politikalar geliştirmektir⁵⁸.

3. Vergi Grevi ve Verginin Reddi

Vergi grevi, vergiyi ödememe konusunda içtimai bir direnişi ifade eder. Başlangıçta bireysel olarak ortaya çıkabilmesine rağmen olayın içtimai bir hal almasıyla vergi greviden söz etmek mümkün olmaktadır⁵⁹. Yürürlüğe konan verginin adalete aykırı olduğunu düşünen mükellefler, kanun hükümlerine riayet etmeyerek haksız olduğunu düşündükleri vergiyi ödemek yerine kanuni müeyyidelerine katlanarak ödememeyi tercih etmektedirler. Bu durum içtimai bir hâl almasıyla devletin müeyyide uygulama kabiliyeti düşecektir. Bunun yerine mükelleflerle uzlaşmaya gitmeyi deneyerek, imkânlarını zorlamak suretiyle taleplerini yerine getirmek mecburiyetinde kalacaktır. Bu duruma gelen bir sosyal vaka, teorik olarak verginin reddi olarak adlandırılmaktadır.

⁵⁵ BİBEROĞLU, s. 67; SERİM, s. 153; Ödeme gücü ilkesine ulaşmak için başvurulabilecek yolları şu şekilde sıralamak mümkündür; artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az vergilendirilmesi, vergi muafiyet ve istisnaları, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi. Bkz: ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 1-2 (S.Ü. Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı), 2003, s. 260, 261.

⁵⁶ TUNÇER, s. 111; BİBEROĞLU, s. 72; KAHRİMAN, s. 230; İPEK/KAYNAR, s. 176.

⁵⁷ BİBEROĞLU, s. 78; YUSUFOĞLU Arkan, "Türkiye'de 2002-2015 Dönemi Özelinde Mali Uyumun Kalitesinin Değerlendirilmesi", SARAÇOĞLU Fatih/ÇAKIR Muharrem(Ed.), *Yrd. Doç. Dr. Yaşar METHİBAY'a Armağan* içinde, Gazi Kitabevi, Ankara 2017, s. 471.

⁵⁸ Bu konuda Onuncu Kalkınma Planı'nda hedefler öngörüldüğü müşahede edilmiştir. Bkz: GİB, *Onuncu Kalkınma Planı(2014-2018)*, Ankara 2015.

⁵⁹ PÜRSÜNERLİ ÇAKAR Elif, "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1-2, 2013, s. 1295, 1309, 1310.

Verginin reddi, vergi grevinin başarıya ulaşarak, istenmeyen verginin kaldırılmasına denmektedir⁶⁰. Toplumsal bir tepki olarak karşımıza çıkan verginin reddi, devlet iradesine riayet edilmeyerek, adaletsiz olduğu düşünülen vergiye gösterilen tepkinin başarıya ulaşmasını ifade eder. Verginin reddi devlet gücü karşısında sivil içtimai gücün önemini göstermesi açısından önemlidir.

Vergi grevi ve verginin reddi, mali hukukta sivil itaatsizliğin şartlarını karşılmasıyla dikkat çekmektedir. Gerçekten; mükellefler adaletsiz olduğunu düşündükleri bir vergi kanununu ihlal etmekte, bu ihlali aleni olarak gerçekleştirmekte, ihlal sonucunda uygulanacak müeyyideye katlanmayı göze almakta ve başka kişilerin üstün hukuki yararını zedelememektedir. Bu yönleriyle vergi grevi ve verginin reddi, sivil itaatsizliğin özelliklerini yansıtmaktadır. Bu özellikleri sayesinde, mali hukukta, mükellef ile vergi idaresi arasında önemli bir içtimai iletişim aracı olma işlevi görmektedir.

4. Vergi İsyanı

Vergi isyanı, verginin reddi ve vergi grevi ile birçok konuda benzer özelliklere sahiptir. Verginin reddi ve vergi grevinde olduğu gibi vergi isyanında da; adaletsiz ve yüksek vergi oranları bulunmakta, mükellefler kanunlara açıkça aykırı hareket ederek vergi ödemeyi reddetmekte, verginin kaldırılmasına yönelik hareket edilmekte, eyleme katılanlar her türlü müeyyideye ve sonuca razı olmaktadır. Vergi isyanını diğer kavramlardan ayıran nokta, vergi isyanının şiddet içerikli olmasıdır⁶¹. Vergi isyanı olduğu zaman, geniş halk kitleleri şiddet içerikli gösteriler düzenlemekte, olaylar sonucu ciddi can ve mal kaybı olabilmektedir. Vergi isyanında mükellefler adaletsiz vergilerin kaldırılmasını istemenin yanında, idarelerinde değişmesini talep etmektedir.

Vergi isyanlarının da birer sivil itaatsizlik türü olarak kabul edilmesi gerektiği, hukuk devleti ilkesine uygun ve meşru bir eylem olduğu belirtilmektedir⁶². Vergi isyanlarını, meşruluk ile bağdaştırmak mümkün olsa

⁶⁰ PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2015, s. 164.

⁶¹ AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür, *Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Politik Sınırları*, Coşkun Can Aktan / Dilek Dileyici / İstiklal Y. Vural, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi* içinde, Ankara 2006, s. 170.

⁶² AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür, *Vergi Zulüm ve İsyân*, Ankara 2002, s. 147-149.

da, hukuk devleti ilkesi ve sivil itaatsizlik kavramı ile uyum içerisinde olduğunu söylemek zor görünmektedir. Zira sivil itaatsizliğin en temel özelliklerinden biri şiddetsizliktir. Her ne kadar sivil itaatsizlikte şiddetsizlik mutlak olmasa da, başvuru şiddetinin amaçla orantılı olması ve haddi aşmaması gerekir. Sivil itaatsizlik eylemleri ile aktif direnişleri birbirinden ayıran temel nokta şiddetsizliktir. Temel yapı taşlarından birisi şiddet olan bir eylemi sivil itaatsizlik ile bağdaştırmak doğru değildir. Aynı şekilde, vergi isyanı kavramını hukuk devleti ilkesine uygun kabul etmek de söz konusu olmamalıdır. Zira hukuk devletinin alt ilkelerinden birisi de “ihkakı hak yasağı”dır. Bu yasağa göre, kimse kendi hakkını kendi eliyle elde etmeye kalkamaz. Hukuk devletinde herkes hakkını hukuka ve mahkeme ilamlarına dayanarak devletin icra organları aracılığıyla talep eder. Kişinin karşısında devlet olsa da durum böyledir. Kişi devlete karşı hukuki yolları kullanarak haklılığını ispat edip hakkını aramalıdır. Eğer devlet hakkaniyete aykırı olarak kişinin hakkını vermiyorsa ortada zaten hukuk devleti yoktur. Bu durumda vergi isyanı meşru olabilir. Ancak ortada zaten hukuk devleti olmadığı için vergi isyanının hukuk devletinde meşru sayılacağı düşünülmemelidir. Bununla beraber vergi isyanının, idarecilerin hukuk devletine döndürülmesinde müessir ve meşru bir araç olabileceği düşünülebilir. Hatta hukuka riayet etmeyen devletlere karşı vergi isyanı, başvuru şiddetinin oransız olmaması kaydıyla, sivil itaatsizlik kapsamında değerlendirilebilir.

5. Vergi İnzivası

Kişilerin vergi yükünden kurtulmak amacıyla mali ikametgâhlarını terk edip başka yerlere yerleşmesine vergi inzivası denmektedir. Günümüzde vergi inzivasından bahsedebilmek için kanuni ikametgâh yerine mali ikametgâh tabiri kullanılmaktadır. Mali ikametgâhi terk hem kişilerde hem de kurumlarda vergi inzivasına sebep olmaktadır. Tarihte birçok misali bulunan vergi inzivası, günümüzde, bir dönem serbest meslek erbabının yüksek vergiler sonucu göç etmesi olaylarında müşahade edilmiştir. Bunun yanında günümüzde çoğunlukla şirketlerin vergi cennetlerine göç etmesi, vergi inzivasına misal oluşturmaktadır⁶³.

Vergi inzivası adaletsiz olduğu düşünülen bir kanuna fiilen karşı koyma eylemi değil, söz konusu kanunun uygulanmadığı yerlere kaçma eylemidir. Bu sebeple sivil itaatsizlik olarak kabul edilmesi söz konusu değildir.

⁶³ PÜRSÜNERLİ ÇAKAR, s. 1309.

6. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma

Vergi kaçakçılığı, kişilerin bireysel ve gizli olarak, vergi kanunlarına aykırı bir şekilde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen vergi ödememesine denmektedir. Mükellef vergiye tabi kazancını beyanlarını tahrife uğratarak veya asılsız giderler oluşturmak suretiyle kazancını düşürerek kanuna aykırı bir surette vergi ödememektedir. Vergi kaçakçılığı birçok kişi tarafından yapılabilir. Ancak bu onun içtimai bir olay olduğunu göstermez. Zira vergi kaçakçılığı içtimai amaçlarla değil bireysel amaçlarla yapılmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı devlete karşı gizlilik içerisinde yürütülmektedir. Yine vergi kaçakçısının, işlediği fiilin müeyyidesine katlanmak gibi bir iradesi bulunmamaktadır.

Vergi kaçırmanın sivil itaatsizlikle bu derece farkları olmasına rağmen bazı şartlar altında, mükellefin vergi kaçırması sivil itaatsizlik olarak nitelendirilebilir. Bu şartlar yaklaşık olarak şu şekilde belirlenebilir;

- Mükellefler üzerinde vergi baskısı çok yüksek seviyededir;
- Alenen vergi ödememenin müeyyidesi katlanılamayacak seviyede yüksektir;
- Toplum içerisinde vergi kaçırarak doğru bir davranış olarak algılanmaktadır.

Söz konusu şartlar altında bir mükellefin vergi kaçırması sivil itaatsizlik şartlarını taşımaktadır. Nitekim mükellef adalete aykırı olan kanunlara riayet etmeme niyeti taşımakta, şiddete başvurmamakta, doğrudan siyasal sistemi değiştirmeyi hedeflememektedir. Alenilik konusunda tereddütler oluşabilir. Zira mükellef vergi kaçırıldığını maliye personelinden gizlemektedir. Ancak iş ve aile çevresinde bu durum bilinmekte ve mükellefin vergi kaçırması ahlaki bulunmaktadır⁶⁴. Geriye sadece “işlenen fiilin müeyyidesine katlanma” şartı kalmaktadır ki, sivil itaatsizliğin kapsam itibarıyla geniş yorumlanması durumunda bu şart vazgeçilmez görülmebilir. Bu şartlar altında mükellefin vergi kaçırmasını sivil itaatsizlik kapsamına almak söz konusu olabilir.

Vergiden kaçınma ise kanuna aykırılık noktasından sivil itaatsizlikle örtüşmemektedir. Zira vergiden kaçınma yürürlükteki kanunlara uygun olarak

⁶⁴ Vergi aflarının sürekli bir hal alması vergi kaçırıcılardaki suçluluk psikolojisini azaltacak, toplum içerisindeki ahlakiliğini artıracaktır. Bkz: ÖZ Ersan/BUYRUKOĞLU Selçuk, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2011, s. 2.

ifa edilmektedir. Mükellef kanunlara uygun olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştirilmekte veya doğan vergiyi azaltmak için kanunlara uygun olarak çeşitli araçlar kullanmaktadır. Sonuç olarak vergiden kaçınmanın sivil itaatsizlik olarak değerlendirilebilmesi ihtimal dâhilinde görülmemektedir.

7. Mali Hukukta Sivil İtaatsizlik Kavramı ve “Vergi İtaatsizliği”

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, mali hukukta sivil itaatsizlikle ilgili kavramlar bulunmaktadır. Buna göre, verginin reddi ve vergi grevi, sivil itaatsizliğin şartlarını taşıyan kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi isyanı ve vergi kaçırma olayları ise belli bazı şartların yerine getirilmesiyle sivil itaatsizlik olarak kabul görebilir. Tüm bu kavramları karşılamak üzere “vergi itaatsizliği” kavramının kullanılması, mali hukuk-sivil itaatsizlik çalışmalarında ifade kolaylığı sağlayacak ve kavram olarak hukuk bilimine katkı sağlayacaktır⁶⁵. Vergi itaatsizliği, vergi sisteminde adaleti sağlamak amacıyla, mükelleflerin, bireysel veya toplu olarak vergi kanunlarını ihlal etmesi olarak tanımlanabilir. Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında mali hukuktaki tüm sivil itaatsizlik kavramlarını kapsamak üzere “vergi itaatsizliği” kavramı kullanılacaktır.

B. Vergi İtaatsizliği Misalleri

Dünya üzerinde çeşitli zamanlarda sivil vatandaşların, sivil itaatsizliği bir yöntem olarak kullanarak, tasvip etmedikleri hükümet politikalarını engellemeye çalıştıkları müşahade edilmiştir. Bu fiiller, sivil itaatsizliği bir araç olarak kullanmaktan ziyade, sivil itaatsizliğin ortaya çıkmasını ve böyle bir mücadele yönteminin farkına varılmasını sağlayan fiillerdir. Burada verilecek örneklerin bir kısmında siviller, vergi grevi ve verginin reddi yollarına başvurmak suretiyle devletin vergileme yetkisini baltalamakta, genellikle savaş karşıtı amaçlara ulaşmaya çalışmaktadır. Mesela;

- 1983 ve 1985 yılları arasında Almanya’da atom silahlanmasını engelleyebilmek için motorlu taşıtlar vergisinin kısmen ödenmemesi⁶⁶.

⁶⁵ “Tax disobedience” tabirinin nadiren de olsa kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Bkz: MODESTO P. Sao-noy, “Tax Disobedience”, 19.02.2015, The Daily Guardian, <https://theguardian.com/option/tax-disobedience/> (E.T. 24.03.2017); SNİGGLE, “Golden Rule Tax Disobedience” Campaign Starts in U.K., <https://sniggle.net/TPL/index5.php?entry=22Apr16> (E.T. 24.03.2017).

⁶⁶ ÖKÇESİZ, s. 59.

- 1958’de ABD’de Teolog Maurice Crakkin’in atom silahlarını protesto etmek için vergi ödememesi ve altı ay hapis cezasına mahkûm edilmesi⁶⁷.
- 1966’da Fransa’da atom bombası testini protesto amacıyla vergi grevine gidilmesi⁶⁸.
- 1971’de İngiltere’de kuşku bulunanların gözaltına alınmasını engelleyebilmek için vergi ve kira ödemekten kaçınılması⁶⁹.
- 1986’da İtalya’da silahlanma harcamalarının düşürülmesi amacıyla vergi boykotuna gidilmesi. Bu boykotu kilise de desteklemiştir⁷⁰.
- 1974’de Japonya’da askeri bütçe oranınca vergi ödemekten kaçınılması⁷¹.

Siviller, günümüz devletlerinin, mali açıdan vergiye bağlı bir şekilde ayakta durduklarını bilmekte ve bunu amaçlarına ulaşmada önemli bir araç olarak kullanmaktadırlar. Gerçekten, vergi tahsilatlarının yapılamaması büyük oranlara ulaşırsa günümüzdeki devletlerin günlük faaliyetlerini dahi yürütemeyecekleri açıktır. Bu sebeple, sivil vatandaşlar için demokratik ve insan haklarına saygılı bir devlette çeşitli vergi boykotları farklı ahlaki amaçlara ulaşmada önemli bir araç olabilmektedir.

Sivil vatandaşların verginin bizzat kendisine yönelik bir amaç taşımadan yaptıkları bu tip vergi boykotları yanında, doğrudan verginin bizzat kendi adaletsizliğine karşı vergi boykotları yaptıkları da görülmüştür. Çalışmanın bu bölümünde bu tür vergi itaatsizliklerinin en önemlileri arasında sayılabilecek; Poujade hareketi, Celali İsyanları ve Patrona Halil İsyanı incelenecektir. Son olarak yakın tarihte Türkiye’de yaşanan “yazarkasa eylemi” incelenecektir.

1. Poujade Hareketi

Poujade hareketi, vergi itaatsizliği olarak tanımlanabilecek vakalar arasında en mühimlerindedir. O dönemde Fransa’da, fakir bir halde bulunan ve birçoğu iflas etme eşiğinde olan esnaflar üzerine, Devlet’in bazı mali yükümlülükler yüklemesi sivil itaatsizlik olarak değerlendirilebilecek olayların vuku bulmasına sebebiyet vermiştir. Söz konusu mali yükümlülükler; Devlet’in gerekli altyapıya sahip olmayan esnafa dolaylı vergileri tahsil ödevi yüklemesi,

⁶⁷ CANDAN / BİLGİN, s. 80; ÖKÇESİZ, s. 62.

⁶⁸ CANDAN / BİLGİN, s. 81; ÖKÇESİZ; s. 68.

⁶⁹ ÖKÇESİZ, s. 71.

⁷⁰ GÜNER, s. 360; ÖKÇESİZ, s. 74.

⁷¹ GÜNER, s. 361; ÖKÇESİZ; s. 74.

deflasyonist politikalar sebebiyle esnafın masraflarını müşteriye yansıtamaması ve mali kontrollerin sıklaştırılması olarak sayılabilir. Bütün bu sebeplerle esnaf kesiminin üzerindeki vergi baskısı artmış, kontrollerin sıkı olması vergi kaçırmayı da zorlaştırmıştır. Sonuç olarak Pierre Poujade adlı bir esnaf, kasabaya gelen vergi kontrol görevlilerine direnilmesinde öncülük etmiş, görevliler görevlerini yerine getiremeden dönmek mecburiyetinde kalmıştır. Daha sonra bu hareket Poujade önderliğinde büyüyerek Devletten esnafın durumunun iyileştirilmesini ve diğer kesimlere tanınan hakların esnaflara da tanınmasını talep etmeye başlamıştır. Zamanla bu hareket bir siyasi parti halini almıştır. Siyasi parti olana kadar, Poujade hareketinin Devlete karşı sivil itaatsizlik olarak kabul edilebilecek iki tür eylem yaptığı görülmektedir; maliye memurlarına direnerek maddi ve şekli ödevleri yerine getirmemek, hükümet üzerinde baskı kurarak gasp edildiğini düşündüğü haklarını geri almak. Zaman zaman, bu hareketin mensuplarının vergi grevine gittikleri de görülmüştür. Bütün bu mücadele sonucunda, Devlet, esnaf üzerindeki bazı mali yükleri kaldırmak mecburiyetinde kalmıştır⁷².

Poujade hareketi gerek kullandığı yöntemler gerekse de ulaştığı sonuçlar bakımından başarılı bir vergi itaatsizliği örneği olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin uygulamış olduğu yanlış maliye politikaları sonucu esnaf kesimi üzerindeki vergi tazyiki artmış, bir noktadan sonra aynı sıkıntıyı çeken bütün esnaflar bir kıvılcımı bekler olmuştur. Bu kıvılcım tıpkı diğerleri gibi bir esnaftan gelmiş ve çok büyük bir destek sağlamıştır. Yapılan eylemler kamuya açık yapılmış, çok büyük destek gördüğü için Devlet'in müeyyide uygulama imkânı kalmamıştır. Gerçekten Poujade hareketi sivil itaatsizliğin mali hukuktaki çok önemli bir görünümü olarak öne çıkmaktadır. Poujade hareketi vergi itaatsizliğiyle bağlantılı kavramlardan verginin reddine önemli bir misaldir.

2. Celali İsyanları

Türk-Osmanlı tarihinde vergi itaatsizliği örneği olarak Celali İsyanları ön plana çıkmaktadır. Anadolu'da yaşanan bu isyanların, vergi yükü altında ezilen halk, toprakları elinden alınmış eski sipahiler, topraksız köylüler ve geçim

⁷² BULUTOĞLU Kenan, "Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 4, 1958.

sıkıntısı çekenler tarafından çıkarıldığı belirtilmektedir⁷³. İsyanı çıkaran kesimlere bakıldığı zaman, isyanın temel sebebinin mali ve iktisadi sebepler olduğu görülmektedir. Taşrada yaşayan halkın vergi sistemindeki adaletsizliklere ve vergi baskısına karşı daha fazla dayanamayarak eski siphahilerle birlikte sivil bir direnişe geçtikleri görülmektedir. Celali isyanları ilk olarak Yavuz Sultan Selim döneminde, Celal adlı bir kişinin ayaklanmasıyla başlamıştır. Bu isyanlar uzun soluklu olmuş ve IV.Mehmed dönemine kadar devam etmiştir. Bu isyanlara hem halktan kişiler katılmış hem de idareciler desteklemiştir. Bu ayaklanmalar devrimsel amaçlar taşımamakta ve dış güçlerden yardım almamaktadır⁷⁴. Zaten Osmanlı Devleti’nde çıkan iç ayaklanmaların hiçbiri padişahlık düzenini kaldırmayı hedeflememiş, ya padişah ya da diğer üst düzey devlet görevlilerinin değişmesini hedeflemiş ve böyle de sonuçlanmıştır⁷⁵.

Celali isyanlarına geniş halk kitlelerinin katılmasının temelinde devletin aşırı vergi yüklemesi değil, vergi toplamakla görevli olanların devletin verdiği vergi toplama sınırını aşarak halka zulmetmesi yatmaktaydı. Vergi toplamakla görevli olanlar padişah huzuruna çeşitli bahanelerle çıkıp topladıkları verginin artırılmasını talep ediyorlar ve daima reddediliyorlardı. Bunun üzerine kendileri gayri resmi olarak fazla vergi toplama yolunu tutmaktaydılar. Fatih döneminden itibaren bunların düzene sokulması için çeşitli düzenlemeler yapılmış ancak müspet netice elde edilememiştir. III.Murad döneminde bu isyanlar ve fazla vergi toplayan idarecilerden şikayetler artmıştır. Bunun üzerine III.Murad, halka, bu kişilere silahla direnme yetkisi vermiştir. Bu noktada devletin de zalim idarecilere karşı halkın sivil itaatsizliğini desteklediği ve kendi memurlarını denetimden acze düştüğü ortaya çıkmaktadır⁷⁶.

Celali isyanlarının, temelde, doğrudan devlete karşı değil fakat vergi toplayanlara karşı başlaması onların vergi itaatsizliği görünümüne gölge düşürmektedir. İsyanın güçlenmesiyle isyancıların yerli halka zulmetmesi ise,

⁷³ GÖKBUNAR Ali Rıza, “Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 14, S. 1, 2014, s. 9.

⁷⁴ ANBARLI, *Baskıya Karşı Direnme*, s. 176, 177.

⁷⁵ AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür, “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları –I-“ *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 2, 2002, s. 6.

⁷⁶ AKTAN / DİLEYİCİ / SARAÇ, *Osmanlı*, s. 9, 10.

söz konusu olayların bir süre sonra erdemli bir sivil hareketi olmaktan çıktığını göstermektedir. Elllerinden dirlikleri alınan eski sipahilerin, eski görevlerine dönecekleri vaat edilince isyanın liderleri olan bu kişiler isyanı durdurmuş, arkasından halk kitleleri de isyanı bitirmiştir⁷⁷. Ancak başlangıç itibariyle, celali isyanlarının vergi isyanı ile verginin reddi kavramlarının özelliklerini barındıran bir vergi itaatsizliği misali olduğu söylenebilir.

3. Patrona Halil İsyanı

Osmanlı'da yaşanan bir diğer vergi itaatsizliği olan Patrona Halil İsyanı, Patrona adlı bir gemide çalışan Halil adlı kişinin başlatmış olduğu bir esnaf isyanıdır. İsyanın birçok içtimai, siyasi ve ekonomik sebepleri olduğu belirtilmektedir⁷⁸. İktisadi sebeplerin ciddi bir tetikleyici olması sebebiyle bu olayın bir tür vergi itaatsizliği olduğu düşünülebilir. O dönemde yaşanan ekonomik krizin zor duruma soktuğu esnaftan, İran Savaşı sebebiyle "bid'at" adlı vergi alınmaya başlanmıştır. Bunun yanında sefer hazırlığı yapan ordunun bir türlü sefere çıkmaması, savaş hazırlığı yapan esnafı ve yeniçerileri büyük zararlara sokmuştur. Bu sebeplerle başlayan isyan büyük boyutlara ulaşmıştır. Devlet yetkilileri isyancılara karşı halkı seferberliğe çağırmış ve büyük paralar vadetmiştir. Ancak kimse bu çağrıya kulak vermemiştir. Sonuçta isyancılar hiçbir mukavemet görmeden padişah III.Ahmed'i indirip yerine I.Mahmud'u getirmiş ve Sadrazam İbrahim Paşa'yı da katledip bütün malvarlığını devlet hazinesine aktarmışlardır. I.Mahmud, Patrona Halil'i çağırıp isteklerini sormuş, Patrona Halil ise halkın üzerindeki ağır vergilerin kaldırılmasını talep etmiştir. Kendisine verilecek yüklü miktarda para karşılığı İstanbul'u terk etmesi teklifini ise reddetmiştir. Padişah ise talepleri kabul etmekten başka bir yol bulamamıştır ve böylece Lale Devri kapanmıştır⁷⁹.

Patrona Halil İsyanı, Osmanlı'da sivil toplum yapılanmasının gücünü kanıtlaması açısından önemlidir. Nitekim isyanın başlangıcında Devlet, isyancılara karşı halkı seferberliğe çağırarak büyük vaatlerde bulunmasına rağmen kimse buna itibar etmeyerek itaatsizleri desteklemiştir. İbrahim Paşa'nın malvarlığı itaatsizler arasında taksim edilmemiş, devlet hazinesine aktarılmıştır. Yeni padişah ile görüşen Patrona Halil kişisel menfaatini değil, ağır vergiler altında ezilen esnafı ve halkı düşünmüştür. Rejim değişikliğine

⁷⁷ GÖKBUNAR, s. 18.

⁷⁸ ERAVCI H. Mustafa / KİREMİT İlker, "Lale Dönemi ve Patrona Halil İsyanı Üzerine Yeni Değerlendirmeler", *Tarih Okulu*, S. 8, 2010, s. 82-86.

⁷⁹ AKTAN / DİLEYİCİ / SARAÇ, *Osmanlı*, s. 15-17; GÖK, s. 158

yönelik herhangi bir teşebbüste bulunulmamış sadece idareciler değiştirilmiştir. Bu olayda sivil itaatsizliğin ruhuna aykırı olan tek husus, Sadrazam İbrahim Paşa'nın idam edilmesidir. Olayın sadece ekonomik sebeplere dayanmadığı ve sivil itaatsizlikte şiddetsizliğin mutlak olmadığı düşünüldüğünde, bu durum bu olayın erdemli bir vergi itaatsizliği vakası sayılmasına engel teşkil etmemelidir.

4. Yazarkasa Eylemi

2001 yılının Nisan ayında Türkiye’de dönemin Başbakan’ı Bülent Ecevit’e karşı ilginç bir protesto eylemi gerçekleştirilmiştir. O dönemde dalgalı kur uygulamasına geçilmiş, dolar kuru hızlı bir yükseliş göstermiş, bunun sonucu olarak ekonomik dengeler alt üst olmuştu. Dolar ile borçlanan birçok iş sahibi iflas etmiş, bu esnaflardan biri, Başbakanlık’tan ayrılırken Bülent Ecevit’e doğru yazarkasasını fırlatmış, bu sırada “Sayın Başbakanım al, ben bir esnafım” diye bağırdığı işitilmişti. Daha sonra derhal koruma polisleri tarafından götürülmüştü⁸⁰.

Bu olay sivil itaatsizliğin şartları açısından değerlendirildiğinde, sivil itaatsizlik eylemlerine örnek oluşturduğu kolayca söylenemez. Bir kere doğrudan bir kanun hükmünün ihlal edildiğini tespit etmek zor görünmektedir. Başbakan’a karşı bir tür hakaret suçunun oluştuğunu düşünmek zorlama bir yorum olacaktır. Bu eylemin hakareten ziyade eleştiri sınırları içerisinde kaldığını belirtmek yerinde olacaktır.

Yine de eylemin oluştuğu ortam ve temsil ettiği kesim açısından bakılacak olursa, Fransa’da 1950’li yıllarda yaşanan Poujade hareketinin başlangıcı ile benzeştiği görülür. Yukarıda bahsedildiği üzere Poujade hareketinde de ülkenin ekonomik durumu kötüye gitmekte, uygulanan bazı mali veya parasal politikalar esnaf üzerindeki kötü ekonomi sebebiyle oluşan yükü artırmaktaydı. Bu gelişmeler üzerine Pierre Poujade adlı esnaf ilk eylemini gerçekleştirmekte ve esnaflar tarafından ciddi bir destek görerek Poujade hareketini başlatmaktaydı. Yazarkasa eyleminde de ülkenin içerisinde bulunduğu ekonomik durum iç açıcı görünmemekte, bu durumdan menfi etkilenen esnaf kesimi, uygulanan maliye ve para politikaları sebebiyle hızlı bir artış gösteren dolar kuru sebebiyle iyice zor duruma düşmektedir. Daha sonra, iflas eden esnaflardan biri eylemini gerçekleştirmektedir. Bu olayda ülke

⁸⁰ HÜRRİYET, Ecevit’e Yazarkasa Attılar, 05.04.2001, <http://www.hurriyet.com.tr/ecevite-yazarkasa-attilar-39235859> (E.T. 23.03.2017).

gündeminde çok geniş yer bulmasına rağmen Poujade hareketinde olduğu gibi eylemlerin devamı gelmemiştir.

Sonuç olarak yazarkasa eyleminin sivil itaatsizlik için gerekli şartları taşımadığını belirtmekle birlikte, ülke tarihi açısından da öneminin yadsınmaması gerektiği vurgulanmalıdır. Sivil itaatsizlik kapsamına alınmayacağı için vergi itaatsizliği olarak düşünülmesi de mümkün değildir. Bu eylemi devletin maliye politikalarına karşı bir tür sivil ve bireysel protesto tepkisi olarak kabul etmek yerinde olacaktır. Bu olay, maliye politikalarının belirlenmesinde mükellef psikolojisinin analiz edilmesi gerektiğinin önemli bir kanıtıdır.

C. Vergi İtaatsizliğinin Müeyyidesi

Sivil itaatsizlik kavramı içerisinde kalan bir vakanın cezalandırılıp cezalandırılmayacağı hususunda tartışmalar bulunduğu yukarıda belirtilmişti. Bu tartışmaları ayrıntılı olarak incelemek, vergi itaatsizliği vakalarının cezalandırılması hususundaki düşüncelere katkı sağlayacaktır.

1. Genel Olarak Sivil İtaatsizliğin Cezalandırılabilirliği

Sorunun kaynağında, sivil itaatsizliğin bütün şartlarını sağlayan bir kişinin, erdemli amaçları olması sebebiyle, cezalandırılmasının doğru olmadığı düşünceleri bulunmaktadır. Hâlbuki sivil itaatsiz, suçu oluşturan tipik eylemi gerçekleştirmiş, suç teorisi ışığında bakıldığı zaman suç oluşmuştur. Buna rağmen bir sivil itaatsizin sıradan bir suçlu gibi görülmemesi gerekir. Zira failin amacı saygı duyulması gereken bir amaçtır. Aynı zamanda fail fiilini sıradan suçluların aksine alenen işlemekte, şiddete başvurmamayı ilke edinmekte ve başkalarının haklarını ihlal etmemeyi şiar edinmektedir⁸¹. Bunun yanında sivil itaatsizlik eylemlerinde farklı eylemler yapılarak medyanın dikkatini çekmek önemli bir ilke olması nedeniyle, bu eylemlerin hukuken cezalandırılıp cezalandırılmayacağı konusundaki kafa karışıklığı artmaktadır. Zira hâkimler her daim aynı sivil itaatsizlik vakaları ile karşılaşmamaktadır⁸². Bütün bu

⁸¹ KÜÇÜKTAŞDEMİR Özgür, “Ceza Hukuku Bağlamında Sivil İtaatsizlik Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 65, s. 4, 2016, s. 2213, 2214.

⁸² SMITH Delbert D., “The Legitimacy of Civil Disobedience As a Legal Concept”, *Fordham Law Review*, C. 36, S. 4, 1968, s. 728; Bu problemi çözmek için ilginç bir görüş dikkat çekmektedir. Bu görüşe göre sivil itaatsizlik kanunen tanımlanmalı ve diğer suçlardan farklı bir rejime tabi tutulmalıdır. Bkz. LOESCH Martin C., “Motive

göstergelere göre, bir sivil itaatsizi tamamen temize çıkarmak veya tamamen suçlamak mümkün değildir. Tartışmasız olarak söylenebilecek olan şey, yürürlükteki kanunlar ışığında suçlu kabul edilmesi gerektiğidir⁸³.

Sıradan suçlulardan birçok farklı veçhesi bulunmasına rağmen sivil itaatsizin yargılanması ve cezalandırılması gerektiğini ifade eden görüşler bulunmaktadır. ABD'nin 35. Başkanı John F. Kennedy'nin “Amerikalılar kanunlarla aynı fikirde olmak mecburiyetinde değildir fakat onlara uymak mecburiyetindedir” sözü bu yönde formüle edilmiş kısa ve öz bir ifadedir⁸⁴. Bir başka görüşe göre, toplum içerisinde kanunların bulunması ve bu kanunlara itaat edilmesi modern toplumda erdemli bir iştir. Çok nadiren bu kanunlar adalete uygun olmayabilir. O zaman bu kanunlara adalet uğruna itaat etmemek daha büyük bir erdemi ifade etmektedir. Böyle durumlara “iyi insanların kötü işler yapması” denmektedir. Bazen toplum bir kişiyi cezalandırırken, onun erdemini ve onurunu teslim eder. İşte bu duruma sivil itaatsizlik denir⁸⁵. Bir diğer düşünceye göre, demokratik toplumlarda kişiler her zaman kendisini bazı konularda azınlık içerisinde bulabilir. Çoğunluğun kabul ettiği bir kural azınlıkta kalanlar için haksızlık oluşturabilir. Her bir haksızlık karşısında, azınlıkta kalanlar sivil itaatsizlik yoluna giderek kuralları çiğnemeyi bir hak olarak telakki ederlerse, içtimai hayatta kanun diye bir şey

Testimony and a Civil Disobedience Justification”, *Notre Dame Journal of Law, Ethics&Public Policy*, C. 5, S. 4 Symposium on Civil Disobedience, 2014, s. 1119.

⁸³ COHEN Carl, “Civil Disobedience and The Law”, *Rutgers Law Review*, C. 21, S. 1, 1966, s. 16.

⁸⁴ MACGUIGAN Mark R., “Civil Disobedience and Natural Law”, *The Catholic Lawyer*, C. 11, S. 2, 2016, s. 119; Aynı yönde diğer bir görüşe göre, toplum sivil itaatsizliği kabul etmeli fakat kanunların üstünlüğünü korumak için onu cezalandırmalıdır. Bkz. HALL Matthew R., “Guilty But Civil Disobedient: Reconciling Civil Disobedience and The Rule of Law”, *Cardozo Law Review*, C. 28, S. 5, 2007, s. 2128.

⁸⁵ COHEN, s. 17; Bu yönde diğer bir görüşe göre; ceza hukuku suçluların amaçlarıyla ilgilenmez. Suçlunun suçu hangi amaçla işlediği (erdemli amaçla işlese bile) kural olarak cezasını etkilemez. İstisnai olarak bazen failin amacına da değer atfedilir. Mesela intikam saikiyle adam öldürmek normal adam öldürmekten daha ağır cezaya tabidir. Bu tür istisnalar dışında ceza hukukunda amacın/niyetin/saikin önemi yoktur. Failin niyeti belki hakimın takdir alanı içinde etkili olabilir. Bkz: SELÇUK Sami, Ceza Hukuku Bilimi Açısından Bakış, Hayrettin Ökçesiz(Ed.), *Sivil İtaatsizlik* içinde, İstanbul 1998, s. 216, 217.

kalmayacaktır⁸⁶. Daha marjinal bir görüşe göre, sivil itaatsizlerin, müeyyidelerine katlanmayı göze almalarına rağmen her suçu işlemelerine müsaade edilmemelidir. Toplumsal düzeni zedeleyen sivil itaatsizlik fiillerinde devlet, gerekirse zor kullanarak, sivil itaatsizliği engellemelidir. Daha basit ihlallerde ise birey, müeyyidesine katlanmayı kabul ediyorsa, suç işleyip işlememekte serbest bırakılmalıdır⁸⁷.

Sivil itaatsizlik eylemiyle ihlal edilen kanuni düzenleme temel hak ve hürriyetlere aykırı ise ihlalin kendisi hukuka uygun hale gelir⁸⁸. Kişi adil olmadığını düşündüğü kanunlara itaat etmemeli, adil olduğunu düşündüğü kanunlara ise itaat etmelidir. Ancak bu noktada önemli bir problemle karşılaşmaktayız. Neyin adil olduğunu tespit görecelidir. Hâkimin adil olduğunu düşündüğü bir kanunu bir sivil vatandaş adaletsiz bulabilir. Bu çıkmaza rağmen özgür bir toplumda bireylerin adil olmadığını düşündükleri bir kanuna karşı sivil itaatsizlik haklarının her zaman mevcut olduğu belirtilmektedir. Ancak bireyler, adaletsiz kanunlara karşı aktif direniş haklarını oldukça kısıtlı olarak görmelidir. Yalnızca zorunlu durumlarda aktif direniş söz konusu olmalıdır⁸⁹.

Kişinin işlediği sivil itaatsizlik fiili sebebiyle cezalandırılması konusunda farklı bir ayırım dikkat çekmektedir. Buna göre kişi, ihlal ettiği kanun maddesini protesto ediyorsa yargılanmalıdır. Hâkim söz konusu maddeyi hukuka aykırı görüyorsa zaten maddeyi iptal için gerekli işlemleri yapacak, sivil itaatsiz ise cezadan kurtulacaktır. Kişi ihlal ettiği kanun maddesini değil de bir başka hukuksuzluğu protesto ediyorsa, iki farklı ihtimale göre değerlendirme yapmak gerekir. Eğer kişinin ihlal ettiği norm ile dikkat çekmek istediği norm arasında makul bir bağlantı varsa, söz konusu sivil itaatsizlik, hakkın kullanımı kapsamında değerlendirilip cezalandırılmayabilir. Ancak kişinin ihlal ettiği

⁸⁶ SCHLEISINGER, s. 953; Aynı yönde diğer bir görüşe göre, hukuk kuralları düzeni sağlamak için vardır. Eğer herkes anayasal normlara aykırı gördüğü kanunlara uymama yolunu seçerse, hukukun var olma sebebi olan düzeni sağlama amacı ortadan kalkmaktadır. Bkz: SELÇUK, s. 225.

⁸⁷ HAKSAR Vinit, "The Right to Civil Disobedience", *Osgoode Hall Law Journal*, C. 41, S. 2/3, 2003, s. 416, 417.

⁸⁸ KÜÇÜKTAŞDEMİR, s. 2218; Sivil itaatsizlik eylemlerinin hukuka uygun hale gelmesi için ek şartlar sunan bir görüş de bulunmaktadır. Buna göre sivil itaatsizlik; adalete aykırı bir kanuna karşı, son çare olarak, başkalarının üstün hakkını çiğnemenin şiddetsiz bir şekilde oluşmuşsa hukuka uygun kabul edilmelidir. Bkz: GÜNER, s. 361.

⁸⁹ MACGUIGAN, s. 120, 129.

norm ile dikkat çekmek istediği hukuksuzluk arasında rabita yoksa veya ihlal ettiği norm sebebiyle, korumak istediği değerden daha ağır bir haksızlığa sebebiyet veriyorsa, sivil itaatsiz için ceza hâkiminin yapacağı tek şey takdiri indirim sebeplerini kullanabilmektir⁹⁰.

2. Vergi İtaatsizliğinin Cezalandırılabilirliği

Vergi itaatsizliği vakalarının kendine özgü bazı özellikleri sebebiyle alacakları tepkiler ve cezalandırılmaları hususunda bazı farklılıklar oluşabilir. Yukarıda belirtildiği üzere sivil itaatsizliğin mali hukuktaki en uygun görünümü olan vergi grevi, verginin reddi ve diğer bireysel şiddet içermeyen vergi itaatsizliklerinde, sadece adil olmadığı düşünülen vergiyi toplu veya bireysel olarak ödememe durumu bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle devlet ve vatandaş arasında bir tür “alacak-verecek davası” olduğu söylenebilir. Bunun için devletlerin, vergi grevlerine karşı müeyyide uygulamak yerine diyalog yolunu tercih etmesi önem arz etmektedir. Diyalog sürecinden sonra, konulan verginin halen adaletli olduğu düşünülüyorsa gerekli yaptırımlar safhasına geçilir. Ancak insan haklarına saygılı bir demokraside diyalog aşamasında problemin çözülmesi kuvvetle muhtemeldir. Zira bu tür ortamlarda devlet, vatandaşının mülkiyet hakkına saygı göstermekte, vatandaş ise, devletin verdiği vergiler sayesinde ayakta durduğunu ve temel toplumsal ihtiyaçların bu sayede karşılandığının farkındadır.

Vergi isyanı içeren vergi itaatsizliği vakalarında ise, şiddet eylemin unsurları arasında bulunduğu için diyalog kanalları kapalı olacaktır. Bu tür durumlarda siyasi irade, isyanı bastırmak için sert tedbirler alacaktır. Vergi isyanına katılan bireyler ise her türlü sonuca hazırlanmış olarak yönetimin değişmesini talep etmektedirler. İsyana başarısız olursa isyana katılanlar ciddi müeyyidelerle karşı karşıya kalacaktır. İsyanın başarıya ulaşması durumunda ise, idarecilerin değişmesi ve isyan edilen vergilerin kaldırılması gündeme gelecektir.

3. Yürürlükteki Vergi Ceza Hukuku Açısından Vergi İtaatsizliklerinin İncelenmesi

Vergi ceza hukukunda yaptırımlar genel olarak hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar ve para cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır. Sivil itaatsizlik vakalarında para cezalarının uygulanabilirliği sorgulanabilir. Bireyler adaletsiz buldukları vergiyi ödememektedir. Bunun üzerine kesilen para cezasını

⁹⁰ KÜÇÜKTAŞDEMİR, s. 2224-2226.

ödemeleri ise daha zor görünmektedir. Bu noktadan sonra vergi icra hukuku araçları harekete geçirilerek vergilerin ve para cezalarının tahsiline geçilecektir. Ancak vergi itaatsizliğinin boyutunun büyük olması durumunda icra yoluyla tahsil zorlaşacaktır. Bunun yanında vergisini ödemekte zorlanan ve vergi grevine giden bir bireylerin çoğunluğunun son derece sınırlı malvarlığının olduğu söylenebilir. Bu sebeple vergi icra hukukunun vergi itaatsizliği vakalarına karşı müspet netice alması zor görünmektedir. Sonuç olarak vergi itaatsizliğine gitmiş bir topluluğa karşı para cezalarının etkisiz kalacağı belirtilmelidir.

Vergi ceza hukukunda, vergi itaatsizliği uygulayan bir bireyin hürriyeti bağlayıcı ceza alabileceği suç, kaçakçılık suçudur. Bu suç dışında mali hukukta öne çıkan diğer suçlar; vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanını denetlememe suçudur. Haysiyet ve şerefe tecavüz dışında kalan diğer suçlar siviller tarafından değil devlet memurları tarafından işlenebilen suçlardır. Haysiyet ve şerefe tecavüz suçunun siviller tarafından işlenmesi mümkün olsa da, diğerleri gibi bir sivil itaatsizlik vakasına konu olması ihtimal dışıdır.

Kaçakçılık suçu açısından bakıldığında, öncelikle, vergisini ödemeyen her sivil itaatsizin kaçakçılık suçunu işlediği iddia edilmemelidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçunun unsurları belirlenmiştir. Burada yazılı suçları işlemeden vergi grevi yaparak vergi ödememek mümkündür. Söz konusu maddedeki suç tipleri şunlardır:

- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar;

- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar

hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir;

- Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.

Görüldüğü üzere kaçakçılık suçunda daha ziyade defterleri usulüne uygun tutmayanlar, tahrif edenler, fiziki olarak zarar verenler, sahte belge kullananlar ve yetkili olmadığı defterleri basanlar cezalandırılmaktadır. Mükellef tüm şekli ödevlerini usulüne uygun yerine getirerek veya burada yazılı fillerden birini işlemeyerek vergisini ödemekten imtina edebilir. Bu durumda hapis cezası ile karşı karşıya kalması mümkün değildir. Ancak vergi ziyaı ve/veya usulsüzlük sebebiyle idari para cezaları kesilebilir.

İnceleme oranlarının düşüklüğü; defter, belgeleri hiç tutmayan birisinin vergi kaçakçısı sayılmayacak olması gibi gerek kaçakçılık suçunu teşkil eden fiillerin belirlenmesinin dengeli olmaması ve gerekse bu fiillerin karşılığını oluşturan cezaların dengeli bir şekilde belirlenmemiş olması gibi sebepler vergi cezalarının meşruluğunu tartışmalı hale getirebilmektedir⁹¹. Mükellefler, buradaki filleri işleyerek, yani kaçakçılık suçunu işleyerek sivil itaatsizlik yoluna gitmeyi düşünse nasıl bir tablo ortaya çıkar? İlk başta şunu belirtmek gerekir. Kaçakçılık suçunu işlemek için yapılması gereken fiiller erdemli bir amacın aracı olmaktan uzaktır. Bir mükellefin ticari defterlerini yırtarak, muhasebe hileleri yaparak, naylon fatura düzenleyerek erdemli bir amaç güttüğünü iddia etmesi zor görünmektedir. Bu tür fiillerin arkasına erdemli amaçları gizlemek iyiniyetli bir davranış olmayacaktır. Yani kaçakçılık suçunu işlediği sabit olan bir kişinin sivil itaatsizlikte bulunduğunu iddia etmesi samimi karşılanmayacaktır.

Ancak yukarıda açıklandığı üzere bazı durumlarda⁹² vergi kaçakçılığının da vergi itaatsizliği olarak kabul edilmesi mümkün olabilir. Bu durumda mevcut vergi ceza hukukuna göre mükellefin hapis cezası alması gerekmektedir. Yürürlükteki kanunlar açısından ceza hâkiminin vergi kaçakçılığını araç olarak kullanan vergi itaatsizliğine yapabileceği tek şey takdiri indirim sebeplerinden faydalandırmak olabilir. Öte yandan uygulama

⁹¹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Bir Özel Ceza Kanunu Olarak Vergi Usul Kanunu (Vergi Suç ve Kabahâtlilerinin Kanunilik, Hukukî Güvenlik ve Meşruluk Bakımından Değerlendirilmesi)”, *Yrd. Doç. Dr. Nilgün AKÇA’ya Armağan*, Editör: Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 422-424, 437.

⁹² Söz konusu durumlar için Bkz: II/A/6 numaralı başlık.

açısından bakıldığında, vergi kaçırarak bir mükellefin hâkim karşısında, erdemli amaçları bulunduğunu, adalet idesi uğruna vergi kaçırdığını, üçüncü kişilerin üstün hukuki yararlarını ihlal etmediğini ileri sürmesi kabul edilebilir olmayacaktır. Başka bir anlatımla, vergi kaçırdığı iddia edilen bir sanığın sivil itaatsizlik kavramına sığınarak müeyyidelerden kurtulması muhtemel görünmemektedir.

Vergi itaatsizliğinde bulunan bir mükellefin, vergi ceza hukuku dışında başka müeyyidelerle karşılaşması da söz konusu olabilir. Zira 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 217. maddesine göre "halkı kanunlara uymamaya alenen tahrik eden kişi, tahrikin kamu barışını bozmaya elverişli olması halinde, altı aydan iki yıla kadar hapis veya adlî para cezası ile cezalandırılır". Sivil itaatsiz de protestosunu aleni yaptığı ve başka insanları da davet ettiği düşünülürse, bu madde kapsamında sorumlu olması düşünülebilir. Zira sivil itaatsiz vergisini ödememektedir. Vergi ödememek ise, suç olmadığı durumlarda bile, kanunlarla cezalandırılan bir kabahattir. Ancak sivil itaatsiz ahlaki amaçları bulunması sebebiyle tahrikinin kamu barışını bozmaya elverişli olmadığı düşünülüp bu maddeden sorumlu tutulmaması adalete uygun olmalıdır.

SONUÇ

Kavramsallaştırılması son birkaç yüzyıl içinde vuku bulsa da, sivil itaatsizlik Sokrates'ten beri görülen bir tür içtimai iletişim aracıdır. Sivil itaatsizliğin tarih boyunca erdemli amaçların tahakkukunda önemli vazifeler üstlendiği müşahede edilmiştir. İçtimai hayatta vuku bulan sivil itaatsizlik vakalarına karşı, devletlerin sert tedbirlerle karşılık vermek yerine diyalog yolunu tercih etmesi, problemlerin çözümünde önemli bir aşama kaydedilmesini sağlayacaktır. Vatandaşların ise sivil itaatsizlik mefhumunu, yozlaştırmadan, haksızlıkların giderilmesinde önemli bir araç olarak kullanması içtimai uyumun sağlanmasında önemli görülmektedir.

Sivil itaatsizliğin mali hukukta kavramsal olarak karşılıyan terimler vergi grevi ve verginin reddidir. Vergi isyanı ve vergi kaçırma vakaları da bazı şartlar altında sivil itaatsizlik olarak kabul edilebilir. Mali hukukta bu kavramların hepsini karşılamak üzere "vergi itaatsizliği" kavramının kullanılması uygun görülmektedir. Vergi itaatsizliği, vergi sisteminde adaleti sağlamak amacıyla, mükelleflerin, bireysel veya toplu olarak vergi kanunlarını ihlal etmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi itaatsizliği tarih boyunca önemli değişikliklere amil olan vakalarda araç olarak kullanılmıştır. Bunların en önemlileri olarak Fransa'da yaşanan Pujade hareketi, Osmanlı'daki Celali İsyanları ile Patrona Halil İsyanı misal

verilebilir. Bu vakaların tetkikinden çıkan sonuca göre, devletler vergi politikalarını belirlerken, vergi toplayacakları vatandaşların vergiye karşı tutumlarını iyi analiz etmeli, onların vergiye karşı davranışlarını etkileyen dışsal ve içsel faktörleri müspet anlamda kullanmalıdır. Bu sayede bireylerin vergiyi rıza ile ödemeleri sağlanmalı, mülkiyet hakkına tecavüz edildiği düşüncesine kapılmamaları temin edilmelidir.

Mali hukukta mükelleflerin haksız vergilere karşı seslerini duyurabilmek için başvurdukları içtimai araçlardan vergi grevi ve verginin reddi, sivil itaatsizliğin şartlarını sağlamaktadır. Mükellefler adaletsiz olduğunu düşündükleri vergileri ödemeyi alenen ve toplu olarak reddetmekte, bununla ilgili olarak şiddete başvurmamakta ve müeyyidelerine katlanmayı göze almaktadırlar. Ayrıca mükellefler bu eylemi icra ederken başkalarının üstün hukuki yararına zarar vermemektedirler. Mükelleflerin bu yola başvurmaları sonucu hapis cezasına maruz kalmaları, mevcut vergi ceza hukuku açısından zor görünmektedir. İşledikleri vergi hukuku kabahatleri sebebiyle idari para cezasına muhatap olmaları ise bir anlam ifade etmemektedir. Zira devlete vergisini ödeyemeyen bir mükellefin vergi cezasını ödemesi zor görünmektedir. Bu sebeple devletin, bu tür olaylara karşı diyalogla yaklaşması her iki taraf için faydalı görünmektedir. Ancak mükelleflerin haksız yere vergi grevine gitmeleri veya mecbur kalmadıkları halde vergi isyanına başvurmaları durumunda, devletin kamu düzeni uğruna gerekli tedbirleri alması da kaçınılmazdır.

KAYNAKLAR

- AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür: “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyancıları –I-(Osmanlı)” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 2, 2002, s. 1-20.
- AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür: Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi, <http://docplayer.biz.tr/10476891-Vergilere-karsi-tepkilerin-anatomisi.html> (E.T. 06.03.2017).
- AKTAN Coşkun Can / ÇOBAN Hilmi: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Coşkun Can Aktan / Dilek Dileyici / İstiklal Y. Vural(Ed.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi* içinde, Ankara 2006, s. 137-157.
- AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür: Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Politik Sınırları, Coşkun Can Aktan / Dilek Dileyici / İstiklal Y. Vural(Ed.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi* içinde, Ankara 2006, s. 159-171.
- AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / SARAÇ Özgür: *Vergi Zulüm ve İsyancı*, Phoenix Yayınları, Ankara 2002.
- ALTUNEL Mesude: “Sivil İtaatsizlik ve Mohandas K. Gandhi”, *TBB Dergisi*, S. 93, 2011, s. 443-458.
- ANBARLI Şeniz: “Baskıya Karşı Direnme Biçimi Olarak Sivil İtaatsizlik ve Meşruluğu Sorunu (Baskıya Karşı)”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 5, S. 2, 2007, s.71-99.
- ANBARLI Şeniz: “Baskıya Karşı Direnme Hakkı ve Sivil İtaatsizlik (Baskıya Karşı Direnme)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İzmir 2006.
- ANBARLI Şeniz: “Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik (Bir Pasif Direnme)”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Doç. Dr. Feramuz Aydoğan'ın Anısına*, C. 2, S. 1, 2001, s. 317-327.
- BİBEROĞLU Elif: Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, İzmir 2006.
- BİLİCİ Nurettin: *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara 2015.
- BULUTOĞLU Kenan: “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 4, 1958, s.173-197.

- CANDAN Kadir / BİLGİN Murat: “Sivil İtaatsizlik”, *Yasama Dergisi*, S. 19, 2011, s. 57-93.
- COHEN Carl: “Civil Disobedience and The Law”, *Rutgers Law Review*, C. 21, S. 1, 1966, s. 1-17.
- ÇATALOLUK Cuma: “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 20, 2008, s. 213-228.
- ÇİÇEK Halit: *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2006.
- ERAVCI H. Mustafa / KİREMİT İlker: “Lale Dönemi ve Patrona Halil İsyanı Üzerine Yeni Değerlendirmeler”, *Tarih Okulu*, S. 8, 2010, s. 79-93.
- GİB: *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)*, Ankara 2015.
- GÖK, A. Kerim: “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 22, S. 1, 2007, s. 143-163.
- GÖKBUNAR Ali Rıza: “Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 14, S. 1, 2014, s. 1-24.
- GÜNER Orhan Seyfi: “Sivil İtaatsizlik”, *Genç Hukukçular Hukuk Okumaları Birikimler 1*, İstanbul 2003, s. 345-370.
- HAKSAR Vinit: “The Right to Civil Disobedience”, *Osgoode Hall Law Journal*, C. 41, S. 2/3, 2003, s. 407, 426.
- HALL Matthew R.: “Guilty But Civil Disobedient: Reconciling Civil Disobedience and The Rule of Law”, *Cardozo Law Review*, C. 28, S. 5, 2007, s. 2083-2132.
- HÜRRİYET: Ecevit’e Yazarkasa Attılar, 05.04.2001, <http://www.hurriyet.com.tr/ecevite-yazarkasa-attilar-39235859> (E.T. 23.03.2017).
- İPEK Selçuk/KAYNAR İlknur: “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 16, S. 1, 2009, s. 173-190.
- KAHRİMAN Hamza: “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”,

- Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 12, S. 1, 2016, s. 229-250.
- KÜÇÜKTAŞDEMİR Özgür: “Ceza Hukuku Bağlamında Sivil İtaatsizlik Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 65, S. 4, 2016, s. 2195-2239.
- LOESCH Martin C.: “Motive Testimony and a Civil Disobedience Justification”, *Notre Dame Journal of Law, Ethics&Public Policy*, C. 5, S. 4 Symposium on Civil Disobedience, 2014, s. 1070-1119.
- MACGUIGAN Mark R.: “Civil Disobedience and Natural Law”, *The Catholic Lawyer*, C. 11, S. 2, 2016, s. 118-129.
- MACİT M. Hanifi: “Şiddet İçermeyen Bir Eylem: John Rawls’da Sivil İtaatsizlik”, *Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 16, 2007, s. 134-146.
- MODESTO P. Sao-noy: “Tax Disobedience”, 19.02.2015, *The Daily Guardian*, <https://thedailyguardian.net/option/tax-disobedience/> (E.T. 24.03.2017).
- NAR Mehmet: “The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, C. 5, S. 2, 2015, s. 580-589.
- ÖKÇESİZ Hayrettin: *Sivil İtaatsizlik*, AFA Yayınları, İstanbul 1994.
- ÖZ Eran/BUYRUKOĞLU Selçuk: “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs 2011, s. 1-17.
- ÖZBEY Tuğba Nur: “Bir Sivil İtaatsizlik Örneği Olarak Bediüzzaman Said Nursi’de Müspet Hareket Metodu”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kültürel İncelemeler Bölümü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2016.
- ÖZLEM Doğan: Sivil İtaatsizlik Üzerine Bir Felsefi İnceleme Denemesi, Hayrettin Ökçesiz(Ed.), *Sivil İtaatsizlik* içinde, s. 83-100.
- PEHLİVAN Osman: *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2015.
- PÜRSÜNERLİ ÇAKAR Elif: “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivasi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1-2, 2013, s. 1293-1313.
- RAWLS John: Sivil İtaatsizliğin Tanımı ve Haklılığı, Yakup Coşar (Çev., Ed.), *Kamu Vicdanına Çağrı: Sivil İtaatsizlik* içinde, İstanbul 2013, s. 55-78.

- SCHLEISINGER Steven R.: “Civil Disobedience: The Problem of Selective Obedience to Law”, *Hastings Constitutional Law Quarterly*, C. 3, S. 4, 1976, s. 953.
- SELÇUK Sami: Ceza Hukuku Bilimi Açısından Bakış, Hayrettin Ökçesiz (Ed.), *Sivil İtaatsizlik* içinde, İstanbul 1998, s. 214-228.
- SERİM Nilgün: “Gönüllü Vergi Uyumunu Artırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı” *AKÜ İİBF Dergisi*, C. 17, S. 1, 2015, s. 141-156.
- SMITH Delbert D.: “The Legitimacy of Civil Disobedience As a Legal Concept”, *Fordham Law Review*, C. 36, S. 4, 1968, s. 707-730.
- SNIGGLE: “Golden Rule Tax Disobedience” Campaign Starts in U.K., <https://sniggle.net/TPL/index5.php?entry=22Apr16> (E.T. 24.03.2017).
- ŞENTÜRK Suat Hayri: “Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 9, S. 3, 2014, s. 129-143.
- TUNÇER Mehmet: “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 57, S. 3, 2002, s. 107-128.
- UYANIK Mevlüt: *İslam Siyaset Felsefesinde Sivil İtaatsizlik*, Kaknüs Yayınları, İstanbul 2001.
- UYANIK Mevlüt: *Sivil İtaatsizlik Eylemleri ve Dini Değerler (Sivil İtaatsizlik Eylemleri)*, Elis Yayınları Ankara 2010.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 1-2 (S.Ü. Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı), 2003, s. 251-271.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: “Bir Özel Ceza Kanunu Olarak Vergi Usul Kanunu (Vergi Suç ve Kabahâtlерinin Kanunîlik, Hukukî Güvenlik ve Meşruluk Bakımından Değerlendirilmesi)”, *Yrd. Doç. Dr. Nilgün AKÇA’ya Armağan*, Editör: Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 415-440.
- YILMAZ Sibel: “Demokratik Hukuk Devletinde Sivil İtaatsizlik Olgusu”, http://www.umut.org.tr/UserFiles/Files/Document/document_7f00a7a3930545f98cf0232160ad68ac.pdf (E.T. 28.02.2017).

- YORULDU Mutlu / YORULDU Nilüfer Zeybek: “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, C. 1, S. 1, 2016, s. 51-70.
- YUSUFOĞLU Arkan: “Türkiye’de 2002-2015 Dönemi Özelinde Mali Uyumun Kalitesinin Değerlendirilmesi”, SARAÇOĞLU Fatih/ÇAKIR Muharrem(Ed.), Yrd. Doç. Dr. Yaşar METHİBAY’a Armağan içinde, Gazi Kitabevi, Ankara 2017, s. 449-474.
- YÜCEL Mehmet: “Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 107, 2011, s. 183-190.