

## ANAYASA BAŞLANGIÇLARININ HUKUKİ DEĞERİ (İKİ ÖRNEK: 1982 TÜRK ve 1958 FRANSIZ ANAYASA BAŞLANGIÇLARI) (\*)

Arş. Gör. Atilla Nalbant (\*\*)

I- Anayasa başlangıçlarının hukuki değeri sorununun iki ayrı cephesi vardır: Bir yandan sorun hukukidir, çünkü anayasa yargısının ölçü-normlar bloku olarak anayasallık blokunun içeriği bu tartışmanın çözümüne bağlı olarak doldurulacaktır. Öte yandan sorunun siyasal bir yönü vardır, çünkü II. Dünya Savaşı ertesinde korumasızlığı ortaya çıkan liberal demokrasilerin rejimlerini temel yapısını korumak amacıyla geliştirdikleri anayasal mekanizmalarda başlangıçlar kilit önem taşımaktadır.

II- Anayasa başlangıçları özde felsefi değere sahip metinlerdir. Nitekim anayasaların önüne bir başlangıç konması gereği, liberal devrimlerin felsefelerini ilan etme greksiniminden doğmuştur. 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi, 1791 Anayasasının başına konmuş ve böylece felsefe-anayasa ile statü-anayasasının içiçleşmesi sağlanmıştır.

Bildirgelerden farklı olarak modern anlamda ilk başlangıç, 1848 tarihli Fransız II. Cumhuriyet anayasasının başlangıcıdır. Bu başlangıç, Cumhuriyetin temel niteliklerini, Devlet-yurttaş ve yurttaş-toplum ilişkilerinde genel yönergelere sahiptir. Ancak bir temel haklar listesi içermemektedir.

Demek ki, iki kategori başlangıçtan söz etmek mümkündür:

1) Haklar bildirisi niteliğinde başlangıçlar: Bu başlangıçların tipik örnekleri 1789, 1793 ve 1795 Bildirgeleridir. Ayrıca 1946 ve 1958 Anayasa başlangıçları da bu kategoride değerlendirilebilir.

2) Kurucu başlangıçlar: Genellikle köklü bir rejim değişimi ertesinde yazılan ve yeni toplumun, Devletin niteliklerini gösteren, politik temenniler içeren belgelerdir. 1975 Madagaskar, 1976 Cezayir, 1976 Kampuçya, 1976 Portekiz, 1977 SSCB, 1978 İspanya ve 1961 ile 1982 Türk Anayasa başlangıçları bu kategoridedir ve bu kategorinin ilk örneği 1848 Fransız Anayasa başlangıcıdır.

Başlangıçların hukuki değeri sorunu öncelikle anayasa yargısına sahip sistemler için önemli bir sorun niteliğindedir. Çünkü, diğer sistemlerde bu metne hukuki değer tanıyacak bir organ bulunmamaktadır ve bu nedenle de ancak yasakoyucu için yol gösterici niteliğe sahiptir.

III- Fransa'da anayasa başlangıçlarının hukuki değeri tartışması bir yüzyıllık geçmişe sahiptir. Paradoks gibi görünse de tartışma ne bir başlangıç, ne de haklar bildirisi içermeyen III. Cumhuriyet 187/5 Anayasası döneminde başlamıştır.

Sorunun temelinde 1875 Anayasasının bu eksikliği yatmaktadır. Anayasa bir haklar listesi içermediği için, Hauriou ve Duguit gibi yazarlar III. Cumhuriyette 1789 Bildirgesinin hukuki değeri olduğu savını ileri sürmüşlerdir. Bu savın temelinde felsefe-anayasasının yasakoyucunun üstünde olduğu ve onu bağlaması gerektiği önermesi vardır. Duguit'ye göre haklar bildirisi ile yasalar arasında birincinin

üstünlüğünü öngören bir hiyerarşi vardır. Hauriou ise, sosyal anayasa adını verdiği felsefe-anayasaya yasaların ve anayasa değişikliklerinin uyması gerektiğini, çünkü ancak bu uygunluk durumunda anayasal meşruiyetten söz edilebileceğini ileri sürmüştü. Öte yandan hukuki pozitivistler, yasa ile genel irade arasındaki bağlantıdan yola çıkarak, hak ve özgürlüklerin ancak yasakoyucu tarafından düzenlenmesi durumunda kullanılabilmesi ve korunabileceği düşüncesindeydiler. Bu nedenle Bildirge yalnızca felsefi değere sahipti.

Fransa'nın yasama merkezli düşünce geleneği yasakoyucunun üstün-metinlerle sınırlanmasını engellemiştir. Çünkü, Rousseaucu anlamda yasa, genel iradenin ürünüydü ve kutsal bir makama oturtulmuştu. Fakat Fransız Anayasa Konseyinin 1970'li yıllarda verdiği kararları ile bu gelenek değişmiştir.

1958 Anayasa başlangıç kısmı kısa bir metindir. Ancak atıfları 1789 Bildirgesini, 1946 Anayasa başlangıcını ve Cumhuriyet yasalarıncı tanınan temel ilkeleri başlangıç metninde hak ve özgürlükleri öngören bir liste bulunmamaktadır. 58 Anayasa koyucuları bu geniş atıflı başlangıca hukuki değer tanımını tasarlamamışlardır. Nitekim anayasa yargıcı konumunda olan Anayasa Konseyinin temel işlevi anayasada öngörülen kuvvetler arası ilişkileri düzenlemektir. Bunun anlamı, 58 anayasa başlangıcının hukuki değer taşımaması ve yasakoyucunun üstünde bir temel haklar listesinin bulunmamasıydı. Bu özellik Fransız anayasa geleneğine uygun bir çözümdü. Ancak Anayasa Konseyi, 1971 yılında verdiği "L'Association des Amis de la Cause du Peuple" kararı ile bu geleneği tersyüz etmiş ve başlangıca hukuki değer tanımıştır (bkz. CC. 14 Juillet 1971). Böylece anayasallık blokuna dahil edilen başlangıç, yasakoyucuyu bağlayan bir hukuki metin durumuna gelmiştir. Bu karar anayasa yargısının manifestosudur. Leclercq bu nedenle bu kararı Fransız anayasa hukukunun Marbury v. Madison, kararı olarak adlandırmıştır (bkz. C. Leclercq, Institutions Politiques et Droit Constitutionnel, 3eEd., Litec, Paris, s. 103).

Gerçekten Konsey, bu karar ile birlikte Fransız Danıştayının (Conseil d'Etat) daha IV. Cumhuriyette kişileri yürütmenin keyfi işlemlerine karşı koruyan çizgisini anayasa hukukuna taşımış olmaktadır. Böylece artık yasanın keyfi işlemlerine karşı yurttaşların korunması mekanizması kurulmuş oluyordu.

Bu olgu, Fransız anayasa hukukunun iki temel verisinin değiştiğini göstermektedir:

1) İlk olarak Rousseaucu demokrasinin temel önermesi olan yasanın genel iradenin ürünü olduğu savı, anayasasının üstünlüğü ilkesiyle aşıldı. Anayasa Konseyi, 23 Ağustos 1985 tarihli kararında, yasa "genel iradeyi anayasaya saygı çerçevesinde ifade eder" diyerek, genel iradenin sınırsız yasa yapmasının söz konusu edilemeyeceğini ortaya koydu. Artık bir yasanın genel iradeyi yansıtabilmesi için anayasaya uygun olması gerekmektedir (bkz. G. Bacot, La Declaration de 1789 et La Constitution de 1958, RDP 1989, s. 709).

2) Öte yandan, 1789'dan bu yana Fransız geleneksel anayasa hukuku düşüncesinde reddedilen anayasa yargısı kurulmuş oldu. Nitekim 1970'li yıllardaki bu büyük değişim, 1974 yılında parlamentodaki azınlığa anayasa yargısına başvurma olanağı tanıyan anayasa değişikliğini gündeme getirdi. Bu süreç, Fransa'da bir kamu görevi ya da makamı (service public ou autorite public) olarak görülen

(\*) Bu inceleme, aynı başlık altında İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsünde, Prof. Dr. Orhan Aldıkaçtı, Prof. Dr. Erdoğan Teziç ve Prof. Dr. Vecdi Aral önünde savunulan ve oybirliği ile kabul edilen Yüksek Lisans Tezinin özetidir.

(\*\*) Atilla Nalbant, M.Ü. Hukuk Fakültesi Anayasa Hukuku Anabilim Dalı öğretim elemanıdır.

yargının, erk (pouvoir) durumuna geldiğinin de açık göstergesidir.

IV-Fransa'nın bir yüzyıllık başlangıcının hukuki değeri tartışması sonuçlanırken yeni bir tartışma başladı. Bu tartışmanın temelinde anayasallık blokunun içerdiği üç ayrı felsefeyle yazılmış üç ayrı metnin birbirleriyle ilişkileri sorunu vardı. Bireyci ve doğal hukukçu bir felsefeye dayanan 1789 Bildirgesi, pek çok yönüyle 1789 ilkelerinin tam zıddı ilkeler içeren ve içinde sosyal bir eğilim barındıran 1946 Anayasa başlangıcı ve çağdaş hukuki pozitivist bir perspektifle kaleme alınmış olan 1958 Anayasası ve bunlara bir de Cumhuriyet yasalarının tanınan temel ilkeleri eklersek, sorunun boyutları ortaya çıkar.

Henüz bu sorun tamamen çözümlenmemiş olsa da, çözümde önemli yol katedilmiştir:

1) İlk olarak 1958 Anayasasının mantığı 1789 Bildirgesinin mantığına üstün tutulmuştur. Bu konuda verilebilecek bir örnek yasanın alanı sorunudur. 1789 Bildirgesinin yasa anlayışı, salt doğal hak ve özgürlükleri düzenlemekle sınırlı bir anlayıştır. Oysa 1958 Anayasasının 34. maddesine göre, yasa alanına giren pek çok konu hak ve özgürlüklerle ilgili değildir. Bu konuda 1958'in anlayışı öne geçmiştir. Nitekim Bildirgenin eşitlik anlayışı da jürisprüdansiyel hukukta değişime uğramıştır.

2) Öte yandan Konsey, 1982 tarihli millileştirme kararında ortaya koyduğu gibi, 1789 Bildirgesine, 1946 Anayasa başlangıcına göre daha üst bir değer tanımakta ve kurduğu hiyerarşide Bildirgeye öncelik vermektedir. Çünkü, Konseye göre Fransız halkı, 5 Mayıs 1946 referandumu ile 1789 Bildirgesinin tam zıddı ilkeler getiren bir anayasa tasarsını reddetmiş, buna karşılık 1789 Bildirgesinde ilan edilen ilke ve haklara anayasal değer tanıyan metinleri 13 Ekim 1946 ve 28 Eylül 1958 referandumları ile kabul etmiştir. Konsey, 1946 Anayasa başlangıcına 1789 Bildirgesini tamamlayıcı bir değer tanımıştır (bkz. CC. 16 Janvier 1982 ve L. Favoreu, Les Decision du Conseil Constitutionnel dans L'Affaire des Nationalisations, RDP 1982, s. 401-402).

V- 1982 tarihli Millileştirme kararının ortaya koyduğu bir başka gerçek, Anayasa Konseyinin rejimin temel değerlerini/yapısını anayasa başlangıcında bulduğu ve bu temel yapıyı siyasi iktidarlara karşı koruduğudur. Karara konu olan Millileştirme yasası, iktidardaki sosyalist-komünist ittifakın ekonomik programının temelidir ve bu politikayı yaşama geçirmek isteyen siyasi iktidarı, Anayasa Konseyi 1789 Bildirgesinin liberal felsefesine dayanarak engellemiş ve millileştirme yasasını iptal etmiştir. Böylece açık demokrasilerin prototipi sayılan Fransa'da rejimin temel yapısına aykırı siyasi ve ekonomik politikalar uygulama olanağı kapatılmıştır.

VI- Türk anayasa hukuku tarihinde ise, modern anlamda ilk başlangıç 1961 Anayasa başlangıcıdır. Bu başlangıç, II. Cumhuriyet anayasa pratiğinde bir yorumlama ölçüsü olarak hukuki değer taşıması ve Anayasa Mahkemesi başlangıcı "27 Mayıs Devrimi'nin meşruluğunu korurken, Atatürk ilke ve devrimleri kavramları ile demokratik hukuk devleti, sosyal hukuk devleti gibi ilkeleri yorumlarken sıkça kullanılmıştır.

1982 Anayasa başlangıcı ise, hem bir yorumlama ölçüsü olarak, hem de bağımsız bir hüküm olarak hukuki değer taşımıştır.

Gerçekte gerek 1961 Anayasasının 156. maddesi, gerekse 1982 Anayasasının 176. maddesi anayasa başlangıcının anayasallık bloku içinde yer aldığı ortaya koymuşlardır. Fakat başlangıç yalnızca III. Cumhuriyette bağımsız bir hüküm gibi değerlendirilmiştir. Anayasa Mahkemesinin Yabancılar Mülk Satışına ilişkin iki kararı bunun örnekleridir.(bkz. E.1984/14, K.1985/7; E.1986/14, K.1986/24)

VII- Öte yandan 1982 Anayasa başlangıcı anayasayı yorumlarken bir ölçüdür. Bu yorumlama işlevi III. Cumhuriyet anayasa pratiğinde üç açıdan incelenebilir:

1) Yüksek Mahkeme, anayasanın öngördüğü kuvvetler arası ilişkileri düzenlerken anayasa başlangıcından ilkeler çıkarmaktadır. III. Cumhuriyet anayasa pratiğinde KHK'lerin öngördükleri amaç dışında ve oldukça sık biçimde kullanıldığını ve bunun yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğunu 1990/2 karar sayılı kararında ortaya koyarken (bkz. E.1988/64, K.1990/2) yasa alanını (domaine legislatif) yürütmeye karşı korumuştur. Bu korumada temel ölçüt, anayasa başlangıcının 6. pragrafından çıkardığı kuvvetler arası denge ilkesidir ve bu ilke, hem olağanüstü hal kararnamelerinin hukuki rejimini, hem de yargının Devlet iktidarlarına karşı bağımsızlığını korumak bakımından önemlidir. Yüksek Mahkeme, yasa alanını yürütmenin yetkilerini genişletmesine karşı korurken, yargının erk olma niteliğinin de temel dayanağını başlangıçta bulmaktadır. Bu çizgi, kuvvetler arası ilişkileri düzenlemekte kritik bir çizgidir ve Yüksek Mahkemenin gelecek teki jürisprüdansiyel temeli olacak gibi görünmektedir.

2) Ayrıca Yüksek Mahkeme, anayasa başlangıcından anayasal amaçlar çıkarmış ve bu amaçları yasaları ve anayasayı yorumlarken kullanmıştır. Bu anayasal amaçlardan birincisi denge-düzen ve istikrar içinde yaşamdır (bkz. B.Çağlar, Anayasa Mahkemesi Kararlarında "Demokrasi", AYM Sempozyumuna sunulan tebliğ, Ankara, 1990, s. 33 vd.) ve bu amaç, siyasi partilerin anayasal sistem içindeki yerini saptamak ve seçim sistemini değerlendirmek bakımından önem taşımıştır. Denge-düzen ve istikrar içinde yaşam amacı, II. Cumhuriyetin ikinci yarısında ortaya çıkan yönetememe, siyasi sistemin merkezsizleşmesi ve devlet krizi olgularına verilen resmi yanıtıdır ve 1982 Anayasasını Yönetilebilirlik Felsefesi bu çözümsüzlüğün kilidi gibi algılanmaktadır. Nitekim Yüksek Mahkeme "milli irade" kavramına siyasi partilerin üstünde bir değer tanırken, siyasi partileri birer "teknik-araç" ya da "Devlet organı" gibi tasarladığını ortaya koymuş ve büyük partiler lehine getirilen yasal düzenlemeleri, bu anayasal amaca uygun olarak anayasaya aykırı bulmamıştır. Bunun anlamı 82'nin daha az katılımcı modelinin jürisprüdansiyel hukukta olumlanmasıdır.

Anayasal amaçların ikincisi ise, anayasa başlangıcında ve anayasasının 174. maddesinde ifadesini bulan çağdaş uygarlık düzeyine erişme ve laik devlet düzenini korumadır ki bunlar hem hak ve özgürlüklerin ödev yönünü oluşturmuş, hem de resmi anayasa felsefesinin temeli olmuştur.

Resmi anayasa felsefesi, öncelikle anayasa başlangıcında ifadesini bulmuş ve siyasi alanın sınırlarının çizilmesinde belirleyici olmuştur. Bu felsefenin çatısı, medeniyetçi, laik, cumhuriyetçi ideoloji ile kurgulanmakta ve anayasal amaçlar olarak nitelenen çağdaş uygarlık düzeyine ulaşma ve laik devlet düzenini koruma bu ideolojinin yönünü göstererek bireylere ödevler yüklemektedir. Dini ideolojilerle örtünme kararının (E. 1989/1, K. 1989/12) ortaya koyduğu gerçek, temel hakların bu ödevlere aykırı kullanımının sözkonusu olamayacağıdır.

VIII- Resmi anayasa felsefesi anayasa başlangıcına göre, Atatürkçülük düşüncesidir. 1980 öncesi resmi ideoloji eksikliği tezi, 82 Anayasasında Atatürkçülüğe, 61 Anayasasına oranla daha güçlü vurgu yapılmasına neden olmuş ve Atatürkçülük, anayasanın ideolojik temel verisi durumuna getirilmeye çalışılmıştır. Fakat kabul etmek gerekir ki, II. Cumhuriyette de Anayasa Mahkemesinin jürisprüdansiyel politikası Atatürkçü düşünceyi resmi anayasa ideolojisi olarak algılar niteliktedir. 82'nin buna katkısı, jürisprüdansiyel politikayı anayasallaştırmak ve katılaştırmak yönünde olmuş ve başlangıç 7. paragrafında; "Hiçbir düşünce ve mülahazanın... Atatürk milliyetçiliği, ilke ve inkılapları ve

medeniyetçiliğinin karşısında korunma göremeyeceğini" saptamıştır.

Bu bağlamda cumhuriyetçilik, milliyetçilik ve laiklik ilkeleri anayasa gövdesinde doğrudan ifade edilirken, devrimcilik, halkçılık ve devletçilik ilkelerinden söz edilmemektedir. Ayrıca 174. madde ile devrim yasaları özel bir koruma rejimine bağlanmıştır.

1983 yılında kapatılan Huzur Partisine ilişkin verdiği kararında Yüksek Mahkeme (bkz. E. 1983/2, K.1983/2), Partiyi "1982 Anayasasının temel dayanağı ve felsefesi" ne aykırı bir programa sahip olduğu için kapatırken, resmi anayasa felsefesinin siyasi alanın sınırlarını çizdiğini ortaya koymuş olmaktadır. Yüksek Mahkemenin kriz ertesi bu kararının temelleri, açıktır ki, yine bir kriz ertesi parti kapatma kararına dayanmaktadır (bkz. Milli Nizam Partisi Kararı, E.1971/1, K.1971/1).

Ancak Anayasa Mahkemesinin bu kararından 6 yıl sonra verdiği Sosyalist Parti kararı, anayasal ve yasal verilerin değişmemesine karşın parti yasaklama rejiminin değişmekte olduğunu göstermektedir. (bkz. E. 1988/2, K. 1988/1). Bu kararında Yüksek Mahkeme, anayasa felsefesini benimseyen siyasi partilerin, rejimin temel yapısı olarak öngörülen özgürlükçü/çoğulcu/demokratik sisteme bağlı olmaları durumunda kapatılmayacaklarını ortaya koyarken, siyasi alanın sınırlarını genişletme eğilimi içinde görünmektedir.

**IX- Huzur Partisi kararından Sosyalist Parti kararına bu değişim, 1982 Anayasasının temelinde bulunan bir hukukilik çatışmasını akla getirmektedir.**

Çünkü, 1961 Anayasasının temel sorunsalı iktidar temerküzünü önlemek amacıyla siyasi iktidara karşı fren ve karşı ağırlıkları kurmak ve böylece hak ve özgürlükleri güvencelemektir. Oysa II. Cumhuriyet Türkiye'sinde, özellikle 1970'li yıllarda yönetememe ve siyasal sistemin merkezlesmesi olgusu görülmüş ve 1980'li yıllardaki Devlet krizi yeni bir askeri müdahaleyi gündeme getirmiştir. Böylece III. Cumhuriyetin hukuk düzeni yeni bir hukukilikle kurulmuştur. Bu

hukukiliğin temelinde Devletçi bir felsefe vardır ve bu felsefenin siyasal boyutu sınırlı çoğulculuk ve yönetilebilir demokrasidir. Devlet ile yurt ve ulus bütünlüğünü korumak çabası yeni hukukiliğin temeli olmuş ve bu yönüyle 1982 Anayasası birey merkezli felsefeyle yazılan liberal demorasilerin anayasalarından farklı bir felsefeyle yazılmıştır. Nitekim 1982 Anayasasının Devleti hem kendini korumak, hem de insan haklarını gerçekleştirmek için vardır (bkz. AY. m. 5). Bu yön anayasasının farklı okunabilmesine izin veren yanındır. Devletçi felsefeye karşı liberal demokratik hukukilik ya da somutlaşmış biçimiyle Avrupa üstün-hukukiliği, III. Cumhuriyet anayasal sisteminde çatışmalı bir birliği gündeme getirmiştir. Huzur Partisi kararından Sosyalist Parti kararına bu değişim, hukukilik çatışmasının ürünüdür.

**X- Başlangıçların hukuki değeri tartışmasının ortaya koyduğu kimi sonuçlar şöyle toparlanabilir:**

1) Anayasa Mahkemeleri anayasal sistem içi rollerini genişletme eğilimi içindedirler. Özellikle başlangıçların soyut ve felsefi içeriklerinden çıkardıkları ilkeler, gerek siyasi alanın sınırlarını çizmede, gerekse "siyasal kadroların özel değerlendirmelerinin" üstünde bir ulusal çıkarlar politikasının yaratılmasında aracı olmaktadır. Anayasa Mahkemelerini salt yargısal bir makam olmaktan çıkaran da bu ilkeleri siyasetin kuralları arasına yerleştirmesidir. Bu olgu, siyasetin hukuk kıskacına alınmasıdır.

2) Öte yandan değerlerini/temel yapılarını koruyan demokrasiler saptaması, gerçekte liberal demokrasilerin tutucu bir eğilime girdiğini ifade etmektedir. Fransız Anayasa Konseyi, sosyalist-komünist ittifakın ekonomik politikasının temelini rejimin temel yapısına/felsefesine aykırı bulup iptal ederken, artık bu yapı ve felsefeye aykırı politikaların uygulama şansının olamayacağını ifade etmiş olmaktadır. Kabul etmek gerekir ki, bu çizgi Avrupa Topluluğu yüksek mahkemelerinin çizgisine uygundur ve bu nedenle de kurulmakta olan Birleşik Avrupa Devleti de tutucu bir eğilim içinde olacak gibi görünmektedir.

## BATIDA DOLAYLI VERGİLENDİRMEYE DÖNÜŞ: TEORİK NEDENLER VE TİCARİ İŞLEMLERE OLASI ETKİLER(\*)

Giancarlo Pola(\*\*), Mario Ray (\*\*\*)

Çeviren: Ar. Gör. Billur Yaltı (\*\*\*\*)

### GİRİŞ

Bu tebliğ, iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, dolaysız vergilendirmeden dolayı vergilendirmeye dönüşe gösterilen güncel eğilimin teorik ve politik nedenleri incelenmektedir. Aynı zamanda, son bir kaç yıl içinde, çeşitli ülkelerin vergi sistemlerine ilişkin olarak üzerinde çalışılan veya uygulamaya konulan vergi reformları ve bu reformların dolaysız vergilendirmeye attıkları önem ele alınmak-

tadır. Tebliğin ikinci kısmında, dolaysız vergilendirmeye ağırlık verilmesini ve özel olarak katma değer vergisine ilginin artmasını destekleyen iki temel tartışma konusu derinlemesine incelenmektedir. Kısaca isimlendirmek gerekirse bunlar: ekonomik birliklere dahil ülkeler arasında vergi uyumlaştırması ve koordinasyonu problemi ve katma değer vergisi şeklindeki dolaylı vergilerin, dolaysız vergiler ve ücret vergilerinin yerini alması ile ortaya çıkması beklenen rekabet artışı problemidir.

### I- "DÖNÜŞ"ÜN DELİLLERİ VE BUNU DESTEKLEYEN TEORİ

#### I.1. Batı Ülkelerindeki Vergi Reformlarında Güncel Eğilimler ve Gelir Toplama

(\*) Bu tebliğ Uluslararası Kamu Maliyesi Enstitüsünün 22-25 Ağustos 1988 tarihleri arasında İstanbul'da yapılan "KAMU MALİYESİ, TİCARET VE KALKINMA" konulu 44'üncü Kongresinde sunulmuştur.

(\*\*) Giancarlo Pola, Ferrara Üniversitesi (İtalya) öğretim üyesidir.

(\*\*\*) Mario Ray, Torino Üniversitesi (İtalya) öğretim üyesidir.

(\*\*\*\*) Billur Yaltı, M.Ü. Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı öğretim elamanıdır.