

AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANI'NIN HAMAMATSU KARARI: YARGISAL AKTİVİZM AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

*Hamamatsu Judgement of the European Court of Justice:
An Evaluation in Terms of Judicial Activism*

Hamit YUMUK*

Özet

İlişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin eşyanın gümrük kıymeti üzerindeki etkisi ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın yargısal aktivizmi yazında uzun yıllardır tartışılmaktadır. Ancak Divan'ın, Avrupa Birliğine ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin, geriye dönük olarak ayarlanan şirketler arası transfer fiyatları esas alınarak belirlenip belirlenemeyeceği konusunu ele aldığı Hamamatsu kararından sonra, Divan'ın bu konudaki yargısal duruşunu gümrük kıymetinin belirlenmesi açısından değerlendirmek mümkün olmuştur. Dolayısıyla, bu makalenin amacı Hamamatsu kararını inceleyip analiz etmek ve kararın yargısal aktivizmin mi yoksa yargının kendini sınırladığının mı bir sonucu olduğunu tespit etmektir. Bu amaçla makalenin ilk bölümünde yargısal aktivizm ve kendini sınırlama kavramları ile Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın yargısal tutumu incelenmektedir. Bu makalenin ikinci bölümünde gümrük kıymetinin ve transfer fiyatlandırmasının temel ilkeleri saptanmaktadır. Makalenin üçüncü ve son kısmı, ilk iki bölümden elde edilen veriler ışığında Hamamatsu kararını değerlendirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hamamatsu kararı, yargısal aktivizm, yargının kendini sınırladığı, gümrük kıymeti, transfer fiyatlandırması

Abstract

The impact of intercompany transfers pricing adjustments on the customs value of goods and the judicial activism of the European Court of Justice has been discussed for many years in the literature. However, after the Hamamatsu judgement in which the Court addressed the issue of whether the customs value of goods imported into the European Union can be established based on intercompany transfer prices adjusted retroactively, it has become possible to assess the Court's judicial position on this issue. Therefore, the purpose of this article is to examine and analyze the Hamamatsu judgment and determine whether it was a result of judicial activism or self-restraint. To this end, the first part of this article examines the concepts of judicial activism and self-restraint and the judicial attitude of the Court of Justice. The second part of this article analyzes the basic principles of customs valuation and transfer pricing. Third and concluding part of the article evaluates the Hamamatsu judgement in the light of data obtained the first two parts.

Key Words: The Hamamatsu judgement, judicial activism, judicial self-restraint, customs value, transfer pricing

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 01.04.2024

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 02.07.2024

* Dr., İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. VDD Üyesi, hamityumuk@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-6527-0173>.

GİRİŞ

Yargının devlet erki içindeki yeri ve diğer erklerle olan ilişkisi Anayasa yargısında son yarım yüzyıldır tartışılmaktadır. Bir yanda yargı organının yasamanın ağız olduğu onun iradesi dışında bir kural ihdas edemeyeceği diğer yanda yargı organının bir hukuk kuralı uygularken yeni kurallar ihdas edebileceği ileri sürülmektedir. Avrupa Birliğinde de benzer tartışmalar yaşanmaktadır. Birlik üyeleri hukukun üstünlüğü ilkesini temel almasına karşın birbirinden farklı hukuki anlayışlar benimsemekte ve sürdürmektedirler. Birlik üyelerinin bir kısmında mahkemenin yasamanın ağız olduğu; hukuk yaratma yetkisinin bulunmadığı, mahkemenin aktivist bir tutum sergilemesinin güçler ayrılığı ilkesine aykırı olacağı değerlendirilmektedir. Buna karşın, Birlik üyelerinin bir kısmında mahkemelerin hukuk yaratma yetkisinin bulunduğu kabul edilmekte ve mahkemelerin bu tutumunun yasama organının iradesine müdahale olarak değerlendirilmeyeceği kabul edilmektedir¹.

Avrupa Birliği hukukunu uygulamak için kurulan ve farklı hukuk yaklaşımlarını benimseyen yargıçlardan oluşan Avrupa Birliği Adalet Divanı'ı da ('ABAD' veya 'Divan') verdiği kararlar nedeniyle eleştirilmekte; kimileri tarafından aktivist bir mahkeme olarak kabul edilmesine karşın kimileri tarafından olağan ve sadece hukuk kurallarını yorumlayan bir mahkeme olarak değerlendirilmektedir. Hatta kimilerince ABAD'ın yargısal aktivizmi negatif bir unsur olarak değil pozitif bir unsur olarak değerlendirmekte, Divan'ın aktivist tutumu, Divan ve üye devletler arasında etkileşim ve işbirliği meselesi olarak görülmektedir².

Bu çalışmada, ilişkili şirketlerde transfer fiyatı anlaşmaları kapsamında gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin olarak ABAD tarafından verilen "C-529/16-Hamamatsu"³ kararının aktivist bir tutumun sonucu olarak verilip verilmediği belirlenmeye çalışılacaktır. Bu bakımdan, ilk bölümde yargısal aktivizm kavramı ve ABAD'ın genel tutumu saptanacak; ikinci bölümde, ilişkili şirketlerde transfer fiyatının ve gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin ilkeler ve ikisi arasındaki bağ ortaya konulacak; son bölümde ise, "Hamamatsu kararı" incelenerek ilk iki bölümde elde edilen veriler ışığında, özellikle Cohn ve Kremnitzer tarafından geliştirilen çok boyutlu yargısal aktivizm modeli çerçevesinde, ABAD'ın anılan kararı verirken aktivist bir tutum sergileyip sergilemediği belirlenmeye çalışılacaktır.

¹ Anthony Arnall, 'Judicial Activism and the European Court of Justice: how should academics respond?' İç Bruno De Witte, Elise Muir, Mark Dawson (eds) *Judicial Activism at the European Court of Justice* (Edward Elgar Publishing 2013) 216.

² Valerie Dhooghe, Rosanne Franken and Tim Opgenhaffen, 'Judicial Activism at the European Court of Justice: A Natural Feature in a Dialogical Context' (2015) 20(2) *Tilburg Law Review* 131.

³ C-529/16, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München, ECLI:EU:C:2017:984 <<https://curia.europa.eu>> Erişim Tarihi: 24.10.2023.

I. YARGISAL AKTİVİZM VE ABAD'IN KONUMU

A. Yargısal Aktivizm Kavramı

Kanunların anayasa uygunluğunun denetimi kavramı ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ortaya çıkmıştır. 1787 tarihli ABD Anayasası'nda kanunların Anayasaya uygunluğunun mahkemeler tarafından denetlenebileceğine dair bir hüküm bulunmamasına rağmen ABD Federal Yüksek Mahkemesi kendinde bu denetim yetkisini görmüş⁴ ve Amerikan toplumunu etkileyen ve şekillendiren bir takım kararlar vermiştir⁵. Mahkemenin takındığı bu tavrın adı ise daha sonra 1947 yılında Fortune dergisinde yayımlanan bir makalede konulmuştur⁶. Bu makalede, genel olarak anayasa yargısının işlev ve sınırları ortaya konulmuş, toplumun gelişmesi için yargı gücünü kullanılacağı düşünülen anayasa mahkemesi üyeleri “yargısal aktivistler” olarak adlandırılmış⁷, makale, siyaset ve hukuk yazınında bugün çok yaygın olarak kullanılan “yargısal aktivizm” kavramının doğmasına⁸ sebep olmuştur⁹.

Anayasa yargısında yargısal aktivizm kavramı, yasama işlemlerinin anayasaya uygunluğunun denetimi sırasında, anayasa mahkemelerinin yargısal denetim sınırlarını aşarak yasamanın siyasi takdir yetkisi alanına müdahale ettiği durumları anlatmak için kullanılmaktadır¹⁰. Başka bir deyişle, yargısal aktivizm kavramına anayasa mahkemelerinin yaptığı denetim sırasında takındıkları yargısal duruşu ve yorumlama anlayışını göstermek için başvurulmaktadır¹¹. Ancak, kavram anayasa

⁴ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku* (Gözden Geçirilmiş 10. Baskı Yetkin 2009) 380.

⁵ Yargısal aktivizmin kavramsallaşıp kurumsallaşmasından önce de düşün hayatında bulunduğu, bu bağlamda, yargıçların pozitif hukuk yaratma faaliyetlerinin “yargısal yasama” olarak ifade edildiği, bir kesim tarafından yargısal yasamanın olumlu olarak görülmesine karşın bir kesim tarafından “zavallı bir safasta” olarak değerlendirildiği hakkında bkz. Semih Batur Kaya, ‘Hukuk Devleti, Demokrasi ve Anayasacılık Ekseninde Anayasa Yargısı ve Yargısal Aktivizm’ (2015) 19(3) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 365.

⁶ Keenan D. Kmiec, ‘The Origin and Current Meanings of ‘Judicial Activism’ 2004 92(5) California Law Review 1446.

⁷ Makalede, hâkimlerin, orta yolcular, yargısal aktivistler ve kendini sınırlama şampiyonları olarak üçe ayrıldığı hakkında bkz. Hasan Tahsin Fendoğlu, ‘Yasama Dokunulmazlığı ve Yargısal Aktivizm’, (2024) 15 (57) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 28.

⁸ Serdar Korucu, ‘Yargısal Aktivizmin Kavramsal Analizi’, (2013) 18(69-70) Liberal Düşünce 203; Kaya (n 5) 366.

⁹ Yorumun yargısal fonksiyonun meşru bir ifadesi kabul edilmesine karşın yargısal aktivizmin yargıcın kanunlardan ziyade değerlere önem vermesi ve politika alanına girmesi olarak değerlendirildiği, bunun temelinde yargıcın yasamanın ağız olduğu düşüncesinin bulunduğu, oysa yargısal fonksiyonunun sadece yorum olmadığı ayrıca yargısal yaratıcılığı da içinde barındırdığı hakkında bkz. Oreste Pollicino, ‘Legal Reasoning of the Court of Justice in the Context of the Principle of Equality Between Judicial Activism and Self-restraint’ (2004) 5(3) German Law Journal 285-286.

¹⁰ Korucu (n 8) 202. Adnan Küçük, ‘Batıda ve Türkiye Örneğinde Yargısal Aktivizm Tartışmaları ve Yargısal Aktivizmin İyi ya da Kötü Bir Tutum Olup Olmadığı Meselesi’ (2017) 8(31) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 287.

¹¹ Anayasa yargısında yargının hukuki denetim yetkileri ile yasamanın siyasi takdir yetkisi arasında sınırın anayasa yargısı kurumunun ortaya çıktığı tarihten itibaren belirsiz olduğu, belirsizliğin siyasetin en önemli konu başlıkları arasında yer aldığı hakkında Korucu (n 8) 202. Yargısal aktivizme



yargısı ile sınırlı olarak kullanılmamakta insan hakları alanında, örneğin; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarının¹² deđerlendirilmesinde¹³, ekonomik veya siyasi birlikleri kuran anlaşmalarda yer alan temel kavramların yorumlanması alanında, örneğin; Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın kararlarının deđerlendirilmesinde¹⁴ yargısal aktivizm kavramına başvurulmaktadır¹⁵.

Yargısal aktivizm kavramı çok yaygın olarak kullanılmasına karşın üzerinde anlaşılmiş “yargısal aktivizm” tanımı bulunmamaktadır¹⁶. Hatta doğası gereği bu kavramın tanımlanamayacağı da ileri sürölmektedir¹⁷. Buna karşın, genel olarak, yargısal aktivizm kavramının nesnel bir yaklaşım ile ortaya konulmasının mümkün olduğu kabul edilmektedir¹⁸. Bu yaklaşıma göre yargısal aktivizm kavramı geniş ve dar olarak iki şekilde belirlenebilir. Bu bağlamda, en geniş tanımıyla yargısal aktivizm bir mahkemenin usulüne uygun olarak yapılmış bir yasayı, bir kuralı, idarenin tesis ettiği bir işlemi iptal etmesi, geğerersiz kılması olarak nitelenebilir. Ancak bu yaklaşım yargılama faaliyeti ile yargısal aktivizm kavramını bir, özdeş olarak

anayasa hükümlerinin anlamlandırması aşamasında başvurulduğu hakkında bkz. Küçük(n 10) 261. Yargısal aktivizmin anayasa hükmünün yorumlanması, soyut kuralın sosyal, ekonomik ve siyasal boyutları ile beraber anlamlandırmaları esnasında kendini gösterdiği hakkında ayrıca bkz. Nilüfer Coşkun ‘Resmi İdeoloji ve Yargısal Aktivizm’ (2007) 22(36) Dicle Üniversitesi Hukuk Fakölteesi Dergisi 69.

- ¹² Yargısal aktivizm ile yorum yöntemleri arasında bir bağlantı bulunmadığı hakkında bkz. François Tulkens, ‘Judicial Activism v Judicial Restraint: Practical Experience of This (False) Dilemma at the European Court of Human Rights’ *European Convention On Human Rights Law Review* 3 (2022) 296.
- ¹³ Yargısal aktivizm ile yorum yöntemleri arasında bir bağlantı bulunduğu, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından kullanılan bir kısım yorum yöntemlerinin aktivist olarak nitelenen kararlarda daha çok kullanıldığına ilişkin olarak bkz. Hamit Yumuk, *The Protection of the Economic and Social Rights under European Convention on Human Rights Through the Indivisibility of Human Rights and Interpretation of the Convention* (Oniki Levha 2021) 34-49.
- ¹⁴ Lourenço Vilhena de Freitas, ‘The Judicial Activism of the European Court of Justice’ İç Luis Pereira Coutinho, Massimo La Torre, Steven D. Smith (eds) *Judicial Activism an Interdisciplinary Approach to the American and European Experiences* (Springer 2015) 173.
- ¹⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında yargısal aktivizme bütönsellik ve tekillik ilkesi çerçevesinde temel hak ve özgürlüklerin etki alanının genişletilmesi için başvurulmasına karşın; ABAD kararlarında yargısal aktivizme, ilk olarak daha sıkı ekonomik ve sosyal bütönlöşmenin sağlanması için başvurulmuş, zamanla temel hak ve özgürlüklerin etki alanının genişletilmesi için başvurulmaya başlanılmıştır.
- ¹⁶ Korucu (n 8) 202;Küçük (n 10) 262; Coşkun (n 11) 69.
- ¹⁷ Ozan Ergöl, ‘Berraklaştırılmayan Bir Kavram Yargısal ‘Aktivizm’ (2013) 104 Türkiye Barolar Birliği Dergisi 42. Bir kararın bir yönüyle aktivist diğer yönü ile sınırlayıcı olabileceği; belirli ve sabit bir denge ile bir mahkemenin ve bir kararın aktivist olarak nitelendirilmesinin mümkün görölmediği hakkında bkz. Kaya (n 5) 366.
- ¹⁸ Korucu (n 8) 203-204. Amerikan hukukunda “aktivist mahkeme” (activist court) tabirinin genel olarak, yerleşik hukuk ilkelerinden ayrılan ya da onları değiştiren, diğer bir deyişle “kürsüden yasa yapan” mahkeme için kullanıldığı, buna karşılık, “sınırlı mahkeme”(restraint court) tabirinin emsal kararlara (precedent) uyan, sosyal siyasa üretimi işine girişmeyen mahkeme için kullanıldığı hakkında bkz. Ergöl (n 17) 39.

gördüğünden bir çözüm sunmamaktadır¹⁹. Daha sınırlı bir tanımda ise yargısal aktivizm, anayasaya uygunluk denetimi yapmakla görevli olan yargı organlarının veya idarenin işlemlerinin hukuku uygunluğu denetlemekle görevli olan mahkemelerin, uluslararası anlaşmalarla kendine yargı yetkisi verilen mahkemelerin olağan yargısal denetim yetkilerinin sınırlarını aşması olarak tanımlanabilir²⁰. Ancak, bu tanımda “olağan yargısal denetim” ibaresinde yer alan belirsizlik nedeniyle kavramın anlamını ortaya koyamamaktadır. Kavramı tanımlamanın güçlüğü nedeniyle genel bir tanım vermek yerine yargısal aktivizmin görünüm biçimlerinin ortaya konulması daha makul görünmektedir²¹. Zira yargı organlarının hukuki denetim sınırlarının dışına çıkarak karar alması çeşitli şekillerde gerçekleşebilir.

B. Yargısal Aktivizmin Görünüm Biçimleri

Yargısal aktivizm kavramını inceleyen bazı yazarlar bu kavramı bir yorum sorunu olarak değerlendirmekte; diğer bir kısmı ise, yargısal aktivizm kavramını bir doğma olarak kabul etmekte ve anayasa mahkemelerinin siyasete müdahale niteliği taşıyan kararlarını bu kabul doğrultusunda eleştirmekte; buna karşın bir kısım yazarlar yargısal aktivizmin çeşitli görünümlerini ortaya koymak suretiyle bir model geliştirmeye çalışmaktadır. Yargısal aktivizm konusunda bir model geliştirme çabası içinde olan yazarların ise inceledikleri hukuk sistemine göre farklı değerlendirmeler yaptığı görülmektedir.

¹⁹ En geniş anlamıyla yargısal aktivizmin, mahkemenin usulüne uygun olarak yapılmış bir yasayı iptal etmesi olarak tanımlanabileceği ancak bu tanımın yargısal aktivizm ile yargılama faaliyetini eş anlamlı olarak kabul ettiği, bu tanımın, sadece anayasaya uygunluğu tartışmalı yasaların iptal edilmesi olarak daraltılabileceği, başka bir açıdan aktivizmin devlet yetkililerinin ya da kurumların yaptığı ve anayasanın açıkça yasaklamadığı siyasa tercihlerine yargıçların müsaade etmemesi olarak tanımlanabileceği hakkında bkz. Ergül (n 17) 45 vd. Aktivist mahkemenin yargı işlevinin sınırlarını aşarak yetkilerini kötüye kullanarak uygunsuz davranan mahkeme olarak tanımlanabileceği hakkında bkz. Arnulf (n 1) 215. Yargısal aktivizm konusunda yapılan tanımlar için bkz. Küçük (n 10) 265; Coşkun (n 11) 69.

²⁰ Yargısal aktivizminin sınırını anayasacılık düşüncesinin oluşturabileceği, anayasacılığın insan lehine devletin sınırlandırılması, insan hak ve özgürlüklerinin güvenceye bağlanması ve böylelikle demokrasi ve hukuk devleti gibi ilkelerin işlevselliğinin artırılması olarak tanımlanabileceği hakkında bkz. Kaya (n 5) 386. Yasamanın siyasi takdirine yargı organı tarafından müdahale edilmesi veya genel olarak yargının siyasi nitelikte kararlar alması durumdan aktivist bir tutumun varlığından söz edildiği, bu halde, hukuku uygulamakla görelî mahkemelerin yargı organı gibi hareket etmek bakımından başarısız olduğunun kabul edildiği hakkında bkz. Korucu (n 8) 204. Yargısal aktivizm ile yargı darbesinin birbirinden ayrıtılması gerektiği, yargısal aktivizmin hukuki ilişkinin özüne ilişkin bir sorun olduğu, oysa yargı darbesinin yapısal bir sorun olduğu, sisteme başkaldırı niteliği taşıdığı hakkında bkz. Fendoğlu (n 7) 29.

²¹ Yargısal aktivizm kavramının belirsiz olduğu, bu kavramın yerine meşruiyet kavramının kullanılmasının gerektiği, kararın meşruiyetinin, anayasanın o kararı zorunlu kılması anlamına gelmediği gibi, Mahkeme'nin önündeki sorunun tek çözümünün o olduğu anlamına da gelmediği, fakat tercih edilen çözümün kabul edilebilir bir yargısal davranış olduğunu ve Mahkeme'nin bundan dolayı kınanamayacağını ifade edeceği hakkında bkz. Ergül (n 17) 49. Aynı yönde, Küçük (n 10) 263.



Marshall²², Young²³ ve Kmiec²⁴ tarafından Amerikan Anayasa yargısında yer alan tartışmalar esas alınarak bir yargısal aktivizm modeli geliştirilmiştir. Korucu, yapılan sınıflandırmaların ve geliştirilen modelin yargısal aktivizmin genel görünümünü ortaya koymak için yeterli olduğunu ancak bu sınıflandırmaların kimisinin eksik veya hatalı olduğunu kimisinin ise sadece Amerikan yargı sistemini esas aldığını, yapılan sınıflandırmalarda yargısal aktivizmin “çoğunlukçu” biçiminin dikkate alınmadığını, sınıflandırma yapılırken kullanılan bir kısım kavramlarının diğerlerini gereksiz kıldığını ileri sürmektedir. Korucu, yaptığı eleştiriler doğrultusunda yargısal aktivizmin, (1) Çoğunluk karşıtı aktivizm;(2) Çoğunlukçu aktivizm; (3) İctihadî maksimaliz; (4) Anayasanın orijinal anlamının göz ardı edilmesi; (5) İctihatların göz ardı edilmesi şeklinde ortaya çıkabileceğini değerlendirmektedir.

Korucu'ya göre yargı organlarının siyasi karar alma süreçlerine ve çoğunluğa dayalı yönetim anlayışına müdahale etmesi şeklinde ortaya çıkan çoğunluk karşıtı aktivizm yargısal aktivizmin en yaygın görünüm biçimini oluşturmaktadır. Ancak, aktivizmin bu türünün yaygın olduğu kabul edilmesine rağmen tespiti de aynı derecede güçlük arz etmektedir. Aktivizmin bu görünümünün belirlenmesinde yasama işleminin anayasa tarafından açıkça yasaklanıp yasaklanmadığı dikkate alınmakta; yasama işleminin anayasa tarafından açıkça yasaklanması halinde, yasama işlemini geçersiz kılan yargı kararı aktivist olarak nitelendirilmemekte; yasama işleminin anayasa tarafından açıkça yasaklanmaması halinde ise yasama işlemini geçersiz kılan yargı kararı, belli ölçüde hukuk yaratma faaliyetini gerekli kıldığı, anayasa metnine verilen anlama göre kararın şekillendiği kabul edilerek aktivist olarak nitelendirilmektedir²⁵. Korucu anayasaya açıkça aykırı olan bir yasama işleminin yargı organı tarafından iptal edilememesi halini de yargısal aktivizm kavramı içinde değerlendirmekte, yargısal aktivizmin bu türünü “çoğunlukçu aktivizm” olarak adlandırmaktadır²⁶. İctihadî maksimalizmin ise, yasama işleminin anayasa uygunluğu denetlenirken denetimin sadece iptali istenilen konulara veya maddelere hasredil-

²² Marshal'a göre yargısal aktivizmin, (1) Çoğunluk karşıtı aktivizm; (2) Orijinalist olmayan aktivizm;(3)İctihadî aktivizm; (4) Yargılama yetkisi aktivizmi;(5)Yargısal yaratıcılık; (6)Telâfi edici aktivizm; (7) Partizan aktivizm şeklinde ortaya çıkabileceği hakkında bkz. William P. Marshall 'Conservatives and the Seven Sins of Judicial Activism' (2002) 73(4) University of Colorado Law Review 104; Korucu (n 8) 205.

²³ Young'a göre yargısal aktivizmin, (1) Federal politik dalların veya eyalet hükümetlerinin sorgulanması; (2) Anayasa metni ve/veya tarihten sapma; (3) Yargısal icthatlardan sapma; (4) Sınırlı veya “minimalist” kararlar almak yerine kapsamlı veya “maximalist” kararlar vermek; (5) Kapsamlı telâfi edici yetkiler kullanmak; (6) partizan politik referanslara göre karar vermek şeklinde ortaya çıkabileceği hakkında bkz. Korucu (n 8) 206; Küçük (n 10) 266.

²⁴ Kmiec'e göre yargısal aktivizmin, (1) Yasama ve yürütme işlemlerinin tartışmalı biçimde geçersiz kılınması; (2) İctihatların göz ardı edilmesi; (3) Yargısal yasama; (4) Kabul görmüş yorum metodolojisinden sapma; (5) Sonuç odaklı yargılama yapmak şeklinde ortaya çıkabileceği hakkında bkz. Kmiec (n 6) 1463-1476. Ayrıca, Korucu (n 8) 206; Küçük (n 10) 266.

²⁵ Korucu (n 8) 207.

²⁶ İbid 209.

mesi yerine itiraz konusu yapılmayan konular veya maddeler hakkında görüş belirtilmesi, hukuki denetimin sınırlarının aşılması halinde ortaya çıktığı kabul edilmektedir²⁷. Anayasanın orijinal anlamının dikkate alınmaması, anayasa uygunluk denetimi yapan yargı organının verdiği kararın anayasayı hazırlayan kurucu iradenin öngörmediği sonuçlar doğurması, anayasanın orijinal anlamının belli olmadığı durumlarda hukuk yaratma faaliyeti sonucu ortaya çıkan çeşitli olasılıklar arasında bir seçim yapılması yargısal aktivizm olarak görülmektedir²⁸. Korucu, bir mahkemenin belli konuda uygulanan yerleşik bir içtihadını göz ardı etmesi; sık sık içtihat değiştirmesi, içtihatlarının öngörülebilir olmamasını da yargısal aktivizm kavramı içinde değerlendirilmektedir²⁹.

Ribeiro, yargısal kararın nasıl verilmesi gerektiğinden hareketle bir yargısal aktivizm modeli geliştirmek istemektedir³⁰. Ribeiro, pozitivizm; idealizm ve çoğulculuk olmak üzere üç ayrı karar verme yönteminin olduğunu ileri sürmektedir. Pozitivist modele göre, bütün hukuk kuralları pozitif düzenemelere dayanmaktadır ve bir otorite tarafından oluşturulmuştur. Hukuku oluşturan otorite, hukuk oluşturma geleneğine bağlı olarak yasama organı veya yargı organı olabilir. Yargıcın temel görevi bu otorite tarafından oluşturulmuş hukuk kurallarını takip etmektir³¹. İdealist modele göre hukukun temel görevi adaleti sağlamaktır. Yargıç insan yapımı kurallar yerine adalete bağlıdır. Bu modelde yargıç bakılmakta olan davada adaleti sağlamak için sosyal mühendisliğe girişebilir. Örneğin, yargıç kendi dağıtıcı adalet düşüncesinden hareketle bir deniz kazasında haksız olmasına karşın fakir balıkçının zengin yat sahibine tazminat ödememesi gerektiğine hükmedebilir³². Çoğulcu modele göre ise yargıç karar verirken birbiri ile eşit derecede öneme sahip olan adalet, belirlilik, meşruiyet, eşitlik, basiret gibi bir takım temel ilkelere uymalıdır. Dolayısıyla bir karar verilirken eşit derecede önem sahip olan bu ilkeler arasında bir denge kurulmalıdır³³. Ribeiro, geliştirilen modeller içinde aktivist olarak nitelenebilecek üç durum tespit etmektedir. İlk olarak, yargıçların sahip oldukları yetkileri zenginliğin yeniden dağıtılması ve ekonomi politikalarının yönlendirilmesi gibi alanlarda kullanması halinde aktivist olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. İkinci olarak idealist bir yaklaşımı benimseyerek kendi adalet anlayışını dayatan yargıçlar tarafından verilen kararlar aktivist olarak görülebilir. Bu yargıçlar kendi amaçlarını perdelemek için pozitivist ve çoğulcu tekniklerde ustalaşabilirler. Bu tür bir yargıç, hangisinin lehine sonuç verdiğine bağlı olarak şu ya da bu içtihat

²⁷ İbid 210.

²⁸ İbid 212.

²⁹ İbid 219.

³⁰ Gonçalo de Almeida Ribeiro, 'Judicial Activism and Fidelity to Law' İç Luís Pereira Coutinho, Massimo La Torre, Steven D. Smith (eds) (Springer 2015) 32.

³¹ İbid 32-34.

³² İbid 34-36.

³³ İbid 36-43.



açıklamasına ya da şu ya da bu yasal yorum teorisine başvurabilir. Üçüncü olarak, çoğulcu model içinde yargısal aktivizm görülebilir. Bu bağlamda aktivist yargıç, yorum tekniklerini kullanma yerine adalet, belirlilik, meşruyet, eşitlik, basiret gibi ilkelere daha sık başvurur.³⁴ Riberio tarafından geliştirilen model daha çok yargıcın davranışına; sübjektif bakış açısına odaklanmaktadır. Bu ise bir yargıç tarafından verilen kararın yargısal aktivizmin bir ürünü olup olmadığını belirlenmesi için o kararı veren yargıcın tüm kararlarının incelenmesi gerektirmektedir. Ancak pratikte bunun yapılması imkânsız olmasa bile çok güçtür.

Buna karşın, Canon yargısal aktivizmi çok boyutlu bir yapı olarak görmekte ve bu yapı içinde yargısal aktivizmin 1-Çoğunlukçuluk; 2-Yorumlama istikrarı; 3-Yorumlamada sadakat; 4- İçerik/demokratik süreç ayrımı; 5-Politikanın belirlenebilirliği; 6-Alternatif bir politika yapıcının bulunması şeklinde ortaya çıkabileceğini ileri sürmektedir. Canon, çoğunlukçu aktivizm ifadesi ile demokratik süreçler sonucunda kabul edilmiş siyasaların yargı tarafından etkisiz hale getirilmesinin derecesini; yorumlama istikrarı ifadesi ile önceki mahkeme kararlarının, doktrinlerin veya yorumların değiştirilme ölçüsünü; yorumlamada sadakat ifadesi ile anayasa hükümlerinin onları kaleme alanların açık niyetlerinin ya da kullanılan dilin açık anlamının aksine yorumlanmasının ölçüsünü; içerik/demokratik süreç ayrımı ifadesi ile yargı kararlarının demokratik siyasi süreçlerin korunması yerine maddi siyasaları yaratmasının ölçüsünü, siyasanın belirlenebilirliği ifadesi ile yargı kararının diğer kurum ve bireylere takdir hakkı bırakmak yerine siyasaı kendisinin yaratmasının ölçüsünü, alternatif bir siyasa yapıcının bulunması ibaresi ile aynı sorunun başka devlet kurumları tarafından ciddi biçimde ele alınmasının yargı kararı ile engellenmesinin ölçüsünü anlatmaktadır³⁵.

Yargısal aktivizm kavramının anayasa yargısı içinde mahkemelerinin rolünün saptanması bakımından faydalı olacağını düşünen Cohn ve Kremnitzer, Canon tarafından geliştirilen aktivizm modelini bir aşama daha ileri götürerek çok boyutlu bir yargısal aktivizm modeli üretmişlerdir³⁶. Cohn ve Kremnitzer geliştirdikleri modelin Anayasa yargısı tarafından kabul edilen üç yaklaşıma dayandığını belirtmektedir. Model ilk olarak, yargının mevcut hukuku uygulayarak yasal uyumsuzlukları çözme yetkisi üzerine yerleştirilmiştir. İkinci olarak model, yargıyı, kamusal alanda, devlet erkinin diğer organları, bireyler ve sivil organlardan oluşan bir aktörler ağının katılımcısı olarak görmekte; yargının her şeyi yapabilme iktidarına sahip olduğuna dair görüşü reddetmektedir. Üçüncü olarak model mahkemelerin sadece anayasal sürecin korunması ile yetinmemesi bunun ötesine geçerek anayasa ile güvence altına alınan "*temel değerlerin*" aktif olarak korunması gerektiği

³⁴ İbid 43.

³⁵ Ergül (n 17) 47; Küçük (n 10) 266.

³⁶ Margit Cohn, Mordechai Kremnitzer, 'Judicial Activism: A Multi Dimensional Model' (2015) 28(2) Canadian Journal Of Law and Jurisprudence 334 vd.

kabulü üzerine temellendirilmiştir³⁷. Anayasal diyalog ve karar alma mekanizmasına yargının aktif katılımını destekleyen ve yargısal üstünlüğü ilişkin düşünceleri reddeden temel argümanlar, üç farklı aktivizm görüşünü desteklemektedir. İlk görüş mahkemelerin uyuşmazlık çözümdeki rolü ile ilgilidir. Yasayı değiştirmeleri halinde, mahkemelerin, anlaşmazlık çözümündeki rollerini aştıkları ve politika ve diğer geniş toplumsal sorular üzerinde karar verdikleri kabul edilmekte ve aktivist olarak değerlendirilmektedirler. İkinci görüş, karşılıklı bağımlılık/anayasal diyalog modelini ortaya çıkarmaktadır. Bu çerçevede yargısal aktivizm anayasal alanda karara tepki olarak ortaya çıkan toplumsal uzlaşma veya toplumsal dengeden yargının sapmasının derecesi olarak ifade edilmektedir. Üçüncü görüş, mahkemelerin temel değerlerin koruyucusu olarak oynadığı rolle ilgili tartışmaya dayanmaktadır. Cohn ve Kremnitzer, “temel değerleri” koruyan mahkemelerin, anayasa tarafından kendilerine biçilen ödevleri yerine getirdiklerini ve dolayısıyla aktivist olarak kabul edilemeyeceklerini kabul etmektedirler. Bu bağlamda, yargısal aktivizm, anayasada öngörülen temel değerlerin korunmasından sapma olarak değerlendirilmektedir³⁸.

Cohn ve Kremnitzer tarafından geliştirilen çok boyutlu model üç temel kategori etrafında şekillenmekte ve bu kategoriler kendi içinde alt ölçütlere ayrılmaktadır. İlk kategoride geleneksel bakış açısı esas alınarak yargısal aktivizm değerlendirilmekte ve yargısal aktivizmin oniki alt görünümü incelenmektedir. 1-Yargı istikrarı: mahkemeler eski içtihatları ile yeni gelişen hukuki durumlar arasında seçim yapmak zorunda kalabilir, bu halde, yeni kabul edilen içtihat daha önce kabul edilen içtihattan ne kadar uzak ise yargısal aktivizmin o kadar yüksek olduğu kabul edilmektedir. 2- Yorumlama: amaçsal yorum yapan mahkemelerin metne veya orijinal anlamına sadık kalan mahkemelere göre daha aktivist olduğu kabul edilmektedir. 3- Çoğunlukçuluk ve özerklik: kendi çözüm veya politikasını sunmaya hazır olan, meclis tarafından çıkarılan kanunları iptal eden mahkemeler aktivist olarak nitelendirilmesine karşın; uzlaşmayı destekleyen, karar verme yetkisini farklı bir aktöre devreden bir mahkeme ya da kararı asıl karar merciine havale eden bir mahkeme daha az aktivist olarak görülmektedir. 4-Kararın gerekçesi: mahkemenin verdiği kararın gerekçesinin katı usulü veya muhakeme kurallarına veya mantığa uygunluk ve orantılılık gibi ucu açık testlere dayanıp dayanmadığı aktivizmin belirlenmesinde bir ölçüt olarak alınmaktadır. 5-Aktivizm eşiği: mahkemenin yargılanabilirlik, iyi niyet gibi kavramları ele alıştı aktivizmin eşiğini belirleyecektir. Örneğin; bir kararın, hassas bir alan veya toplumsal ya da siyasi açıdan tartışmalı bir konu hakkında olduğunda, bu öğretilerin gevşetilmesi ve davanın esasına ilişkin karar verilmesi yüksek seviyede aktivizmi göstermektedir. 6-Yargı yetkisi: yargının yetki alanını daha önce müdahaleden bağışık olan alanlara genişleten, yeni bir inceleme zemini oluşturan veya yargı denetimine uygun “kamu organı”nın doğasını yeniden niteleyen bir karar, son derece aktivist olarak değerlendirilmelidir. 7-Retorik; yargı kararı-

³⁷ İbid 335.

³⁸ İbid 336.



nın retorik bir hukuk dilini benimsemesi veya daha geniş görüş ve değerlerin ifade edilmesi için zemin olarak kullanılması yargı kararının niteliğini ortaya koyar. Bu bağlamda, aşırı şekilde hukuk dışı bir söylem benimsenmesi, karar verme mekanizmasının ötesine geçerek, sosyal, ideolojik ve ahlaki argümanları dile getiren, kendi algısını genişleten bir role işaret eder. 8- “Obiter dicta”:³⁹ bir davanın gerekliliklerinin ötesinde görüşün genişletilmesi halinde mahkemeler, sosyal ve muhtemelen politik alanda aktif bir katılımcı olarak görölmektedir. 9-Karşılaştırılmalı kaynaklara güven: iç hukukta bağlayıcı olmayan uluslararası düzenlemelere dayanan bir mahkeme, iç hukukun uygulanmasının ötesine geçen kendi algıladığı bir rolü göstermek için tüm yargısal yasal konuşmalara katıldığı izlenimi uyandırır. 10- Çok seslilik: mahkeme kararının esasta aynı gerekçede farklı görüşleri içermesi, daha geniş yasal konuların analizine ve bunların çözümüne ilişkin bakış açılarının açıklanmasına olanak sağlar. 11-Karar kapsamı: mahkemenin kararında etkilenen öznelerin sayısı, mahkemenin kararının etkisini göstermek için çaba sarf etmesi mahkemenin aktivist tutumunu ortaya koyar. Bu bağlamda, etkisi geniş olan mahkeme kararı, daha yüksek bir aktivizm derecesine işaret eder. 12- Yasal temel: mahkeme kararının dayandığı yasal çerçevenin açık belirgin olmaması, muğlak, karmaşık, çelişkili veya eksik olması aktivizmin belirlenmesinde gösterge olabilir. Bu bağlamda, açık bir kuralın olmaması, esasen mahkemenin kararını eski içtihatlarının ötesine taşımaması gerektirir. Mahkemenin karar vermektan kaçınmadığı veya kaçınmadığı hallerde, sonraki davalarda verilen kararlar hemen hemen belli bir oranda yargısal yaratıcılığı gerektirecek, bu nedenle daha aktivist olarak deđerlendirilecektir⁴⁰.

Cohn ve Kremnitzer tarafından geliştiren çok boyutlu modelin yargısal aktivizmi toplumsal uzlaşmadan yargının bir sapması gören ikinci kategorisi, kamu hukukunun siyasi, kurumsal ve sosyal bağlamlarında incelenmesini konu almaktadır. Bu kategoride yapılan değerlendirmeler, karar sonrası dinamiklere ve bir karar sonrasında elde edilen toplumsal uzlaşma veya dengeye odaklanmaktadır⁴¹. Bu kategoride, anayasal egemenliğin yasama ve yargı arasında paylaşıldığı, bu paylaşımın anayasal iletişim veya demokratik iletişim etrafında şekillendiği kabul edilerek, mahkeme kararının etki ve sonuçları dikkate alınmakta; karara karşı verilen toplumsal ve siyasi tepkinin mahkemenin aktivist olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğinin belirlenmesinde kullanılabilir. Bu kategoride yargısal aktivizmin dört alt görünümü incelenmektedir. 1- Yasama reaksiyonu: mahkeme tarafından verilen karara yasamanın yanıt verip vermemesi ve yanıtın hangi süre içinde verildiği kararın aktivist olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğinin belirlenmesinde etkili olacaktır. Buna göre; kararın kabul görmesi yüksek bir uzlaşı seviyesini göstermekte ve karar aktivist olarak görölmemektedir. Aksine, kararının etki ve sonuçlarının

³⁹ Davaya özgü hükümlerle ilgili olmayan ancak yargıcın görüşlerini ifade eden yan yorumlardır. Bu yorumlar, gelecekteki davalarda bağlayıcı olmayan referanslar olarak değerlendirilir.

⁴⁰ Cohn/ Kremnitzer (n 36) 342.

⁴¹ İbid 343.

geçersiz kılınması için yasama organı tarafından harekete geçilmesi halinde karar aktivist olarak değerlendirilmektedir. 2- İdari reaksiyon: idarece mahkeme kararına gösterilen uyum ve idarenin yanıtı yargısal aktivizmin belirlenmesinde kullanılabilir. İdare, mahkeme kararına asgari uyum gösterebilir, kararın lafzına uyan ancak *özüne aykırı bir tutum* takınabilir; kararı ihmal edebilir veya kararı görmezden gelebilir. İdarenin tutumu yargısal aktivizmin artan seviyelerini sunar. 3- Yargısal reaksiyon: kararın daha sonra verilen bir kararla açık veya örtülü olarak ihmal edilmesi yargısal aktivizmin varlığını ortaya koyabilir. Bu bağlamda kararın daha sonra verilen bir kararla açık veya örtülü olarak ihmal edilen bir karar aktivist olarak ölçülmeli, daha sora verilen kararlarda takip edilen bir karar bu nitelikte görülmemelidir. 4- Toplumsal reaksiyon: toplumun yüksek düzeydeki eleştirilerinin ardından gelen bir karar da aktivist olarak değerlendirilmeli; buna karşın toplum tarafından yüksek kabul gören kararlar aktivist olarak görülmemelidir⁴².

Cohn ve Kremnitzer tasarladıkları çok boyutlu modelin ilk iki kategorisinde ve bunların alt görünümünde yargı kararının içeriğini dikkate almadan değerlendirme yapmıştır. Üçüncü kategoride ise, yargı kararının özünde değere dayalı olduğunu kabul etmekte; anayasal iklimde yargının “öz” veya “temel” anayasa ilkeleri/değerleri desteklemek ve sürdürmek için geniş bir toplumsal çabaya aktif bir katılımcı olduğunu ileri sürmektedir. Yazarların fikirlerini iki temel yaklaşım şekillendirmektedir. İlki, yasal-politik sistemler, anayasal değerlerin temelini oluşturan ‘anayasal ruh’ üzerine inşa edilmiştir; ikincisi, yargı bu değer tabanının korunmasında çok önemli bir rol oynamaktadır⁴³. Bu bağlamda, temel bir değer korunması aktivist olarak görülmemelidir. Aksine, yargı içtihatlarına uygun olsa toplum tarafından kabul edilse bile, işkenceyi onayan bir karar aktivist olarak kabul edilmelidir. Buna karşın aktivizmin ilk iki kategorisinin alt görünümünde aktivist olarak görünen, mahkemenin içtihattan dönmesi, kanunun iptal edilmesi yargısal aktivizmin örneği olarak görülemeyecektir. Bu kategoride yargısal aktivizmin bir alt görünümü incelenmektedir. Müdahale ve değer-içerik: demokratik ilkeler ve insan özgürlüklerinin özüne ilişkin temel bir değere dayanan, bu değeri yeniden vurgulayan bir karar aktivist olarak görülmemelidir. Ekonomi politikasına ilişkin bir karar değer temelli olmadığından parametre ters yönde işlemeli ve bu karar yargısal aktivizmin bir örneği olarak görülmelidir⁴⁴.

Yargısal aktivizm hususunda geliştirilen diğer bir yaklaşım ise aktivizmin ölçülmesine ilişkindir. Bu bağlamda mahkeme kararının yeni hukuk kuralı oluşturup oluşturmadığı, vatandaşlara pozitif yükümlülükler getirip getirmediği esas alın-

⁴² İbid 347.

⁴³ İbid 348.

⁴⁴ İbid 348. Bu bağlamda, planın yürürlüğü konulduğu dönemde henüz adı konulmamakla birlikte, Başkan Roosevelt’in yaşanan ekonomik bunalıma yönelik sunduğu ve “New Deal” adı verilen ekonomik düzenlemelerin Amerikan Yüksek Mahkemesi tarafından iptal edilmesinin yargısal aktivizm örneği olduğu hakkında bkz. Özbudun (n 4); Küçük (n 10) 291.



rak bir değerlendirme yapılmaktadır. Mahkemenin aktivizmi güçlü ve zayıf olabilir. Güçlü bir aktivizmin maddi düzenleme üzerinde doğrudan etkisi bulunmasına karşın, zayıf bir aktivizmin usul kuralları, hukukun kaynakları ve hukuki ilkelerle ilgili yalnızca dolaylı bir etkisi vardır⁴⁵.

Yargısal aktivizmin anlamının belirlenmesi onun tam karşıtı olan yargısal kendini sınırlandırma kavramının da kısaca ele alınması gerekmektedir.

C. Yargısal Sınırlandırma

Yargısal sınırlandırma veya yargının sınırlılığı kavramı ile yargının daha önce oluşturulan hukuka bağlı olması; metinde açıkça yer almayan hususların yorum yoluyla metne dâhil edilmemesi anlatılmaktadır. Bu fikri savunanlar göre yasanın bir hata yapması halinde bunu düzeltecek olan yine yasadır. Dolayısıyla, anayasa yargıçlarının veya mahkemelerin aktivist bir tutum izlememeleri kendini sınırlamaları Anayasa yargısının ve yargının meşruiyetini artırır⁴⁶.

Yargısal sınırlandırma kavramı da yargısal aktivizm gibi berrak bir kavram değildir. Bu bağlamda, Canon, “*“yasama organına uyma”*, “*emsale saygı”*, “*metincilik”*, “*maddi içerik itibariyle siyasa tercihi içeren kararlardan kaçınma”* ve “*yetkili kurumların ve bireylerin kararlarına uymayı”* yargısal sınırlılık doktrini içinde değerlendirmektedir.”⁴⁷ Buna karşılık Postner, yargısal sınırlandırmanın üç farklı görümünün olduğunu, bunların uyma; çekinme ve doğruluk biçiminde ortaya çıkabileceğini belirtmektedir. Uyma, halinde, yargıçlar, devletin diğer organlarının kararlarıyla çatışmaktan; çekinme durumunda, yargıçlar ahlaki ve belki de siyasal, sosyal ve ekonomik tercihlerde bulunmaktan; doğruluk halinde, yargıçlar başka kararlar alma kapasitelerini yok edecek kararlar almaktan kaçınmalıdırlar⁴⁸. Buna karşılık Wolf, yargısal aktivizm ve yargısal sınırlama kavramlarının suni olduğunu, bu iki kavram arasındaki farkın, sadece hukuk yaratma faaliyetinin derecesiyle ilgili bir konu olduğunu; yargının kendini sınırlaması eğiliminde olan hâkimlerin, hukuk yaratma faaliyetini daha dar kapsamlı bir çerçevede yerine getirirlerken; yargısal aktivizm uygulamasını benimseyen hâkimlerin bu konuda daha aktif ve öncü bir rol üstlendiğini ileri sürmektedir⁴⁹.

Bu bağlamda yargısal aktivizm ve yargısal kendini sınırlandırmanın bir madalyonun iki yüzü gibi değerlendirilmesi mümkündür. Madalyonun hangi yüzünün sergileneceği yargı organının tutumuna göre değişmektedir. Yargı organı tarafından verilen bir karar sonuçları bakımından aktivist değerlendirilebilen bir karar uygulama alanı bakımından yargısal kendini sınırlandırmanın bir örneğini oluşturabilir⁵⁰.

⁴⁵ Freitas (n 14) 174.

⁴⁶ Küçük (n 10) 272.

⁴⁷ Ergül (n 17) 51.

⁴⁸ İbid 51.

⁴⁹ Küçük (n 10) 271.

⁵⁰ Dhooghe/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 138 vd.

D. Yargısal Aktivizm ve ABAD

Avrupa Birliği, hukukun üstünlüğü ilkesini tam olarak benimseyen, hukuku tarafsız ve doğru olarak uygulama eğiliminde olan; yargı faaliyetinin apolitik ve tarafsız olduğu, yargının tüm menfaatlere eşit derecede uzak durduğu kanısının yaygın ve güçlü olan devletlerin⁵¹ egemenliklerinin bir kısmını devretmeleri sonucu oluşan uluslar üstü bir nitelik taşımaktadır. Üye devletler Birlik hukukunun yorumlanmasında ve bazı sınırlı alanlarda uygulanmasında yargı yetkisini kurucu anlaşmalar aracılığıyla ABAD'a vermişlerdir⁵². ABAD'ın yetkisi dışında kalan alanlarda Birlik hukukunun uygulanmasından kaynaklanan hukuki uyumsuzluklar üye devletlerin yargı organlarının yetki alanına girmektedir. Bu kapsamda ulusal mahkemeler önlerine gelen uyumsuzlukta, Birlik hukukunu öncelikli olarak uygulamak, Birlik hukuku ile çatışan tüm ulusal normları dikkate almamak ve bireylere Birlik hukuku ile tanınan hakların kullanılmasını güvence altına almakla yükümlüdürler⁵³.

Birlik hukukunu yorumlayan ve uygulayan organların ayrıştırılmasının Birlik hukukunda belirsizlik yaratacağı öngörüldüğünden birlik hukukunun yeknesak biçimde uygulanması için kurucu anlaşmalarda “*Birlik hukukunun yorumlanması veya Birlik kurumları tarafından kabul edilen tasarrufların geçerliliği hakkında*” (ABA, m.19 - ABİHA, m.267) üye devlet mahkemelerinin ABAD'a “*ön karar*” almak için başvurabileceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda, ön karar usulünün temel amacı, birlik normlarının anlaşılmasında farklı yorumların ortadan kaldırılmasıdır. Zira üye ülkelerin farklı hukuki kültür ve geleneğe, yorum yöntemlerine ve terminolojiye sahip olması farklı hukuki yorumların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. İşte, “*Yorum birliğinin sağlanması için, yorumun tek bir mahkeme tarafından yapılması ve diğer mahkemeler açısından bağlayıcı olması gerekmektedir.*”⁵⁴

Avrupa Birliği kurucu anlaşmalarında öngörülen ön karar usulü temelde ABAD ile ulusal mahkemeler arasında kurulan “*yargısal diyalog*” ile yürümektedir⁵⁵. Ön karar usulünde ulusal mahkemeler, Birlik hukukunun yorumu ve geçerliliği ile ilgili

⁵¹ Sanem Baykal, ‘Avrupa Birliği Anayasalaşma Sürecinde Adalet Divanı’nın Rolü: Divanın Ulusal Mahkemelerle İlişkileri ve Yorum Yetkisinin Sınırları Bağlamında Bir Analiz’ (2004) 4(1) Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi 129.

⁵² Divanın kurucu antlaşmalarda belirtilen bu yetkilerini, kuruluşundan bu yana geçen süre içinde sürekli bir biçimde Topluluk hukukunun kendine özgü ve bağımsız bir karakter kazanması ve üye devletlerin iç hukuklarında tam ve etkili bir biçimde uygulanması için kullandığı hakkında bkz. Baykal (n 51) 123. ABAD’ın sınırlı, zorunlu ve münhasır yargı yetkisine sahip olduğu hakkında bkz. İlke Göçmen, *Avrupa Birliği Hukukunun Temelleri* (Seçkin 2021) 173.

⁵³ Hacer Adaoğlu, *Avrupa Topluluğu Hukukunun Üye Ülkelerde Uygulanmasında Ulusal Mahkemeler ve Avrupa Toplulukları Adalet Divanı İlişkisi* (Ankara Üniversitesi Basımevi 2006) 146.

⁵⁴ Ön karar usulünün ikincil amacının ulusal mahkemeye normun uygulanmasında yardımcı olma, ulusal mahkeme ile ABAD arasındaki etkileşimi artırma, bireyleri AB hukuk sisteminin bir parçası haline getirmek düşüncesinin de aracı olduğu hakkında bkz. İbid 151 vd.

⁵⁵ Alman Anayasa Mahkemesi ile ABAD arasında çeşitli alanlarda kurulan yargısal diyalog için bkz. Dhooghe/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 123 vd.



sorunların çözümü için ABAD'a başvurmuştur⁵⁶. Ulusal mahkemeler, “*anlaşmaların yorumu, Birlik kurum, organ, ofis veya ajanslarının tasarruflarının geçerliliği ve yorumu*” (ABIHA, m.267) hakkında mahkemeye başvurabilirler. Mahkeme içtihat yoluyla, kendi kararlarının da ön karar başvurusunun konusu olabileceğini kabul etmektedir⁵⁷. Yine, Mahkeme, uluslararası sözleşmelerin yorumlanmasının ABAD tarafından yapılabileceğini kabul etmektedir. Ancak Mahkeme, AB anlaşmalarının ve uluslararası anlaşmaların geçerliliğinin ön karar başvurusuna konu edilemeyeceğini değerlendirmektedir. Hukukun genel ilkelerinin tek başına ön karar başvurusuna konu edilip edilemeyeceği tartışmalıdır⁵⁸. Ancak, söz konusu ilkelerin farklı hukuk geleneklerinden gelen yargıç tarafından farklı anlaşılıp uygulanabilir. Dolayısıyla, ön kararın temel amacının hukuki yeknesaklığı sağlama oluğu göz önüne alındığında anılan ilkelerin ön karar başvurusuna konu edilmesi gereklidir⁵⁹.

Ön karar başvurusu hukuki konulara münhasıran yapılmaktadır. Dolayısıyla, ulusal mahkeme önündeki uyuşmazlığın olguları ile ilgili değerlendirme yapmak ve belirleme de bulunmak ABAD'ın yetkisine girmemektedir⁶⁰. Ancak, belli bir hukuk kuralının anlamlandırılması belli ölçüde somut olayın bilinmesini gerektirdiğinden ABAD uyuşmazlık konusu olayın şartlarını ve olgularını dikkate almakta⁶¹ ancak bu olaydan bağımsız olarak yorum yapmaktadır.

Ön karar başvurusunu yargısal aktivizm kapsamında öne çıkararak temel unsur: ön karar talebi sonucu verilen kararın bağlayıcı olmasıdır. Ulusal mahkemeler tarafından ön karar talebi sonucu verilen kararların sadece başvuruda bulunan mahkemeyi bağladığı ileri sürülmesine karşın ABAD ön kararın amacının hukuk birliğinin sağlanması olduğunu, dolayısıyla verilen kararın tüm mahkemelerce göz önüne alınması gerektiğini kabul etmektedir. ABAD'ın bu yaklaşımı ön karar aşamasında verilen kararların genel bir etki göstermesini sağlamaktadır⁶².

⁵⁶ Ön karar başvurusunun mahkeme niteliği taşıyan ulusal bir makam tarafında yapılması ve bu makamın başvuruyu gerekli görmesinin yeterli olduğu hakkında bkz. Adaoğlu (n 53) 156.

⁵⁷ İbid 153.

⁵⁸ İbid 153.

⁵⁹ İbid 154.

⁶⁰ Albertina Albors Lloren, ‘The European Court of Justice, More than a Teleological Court’ Alan Dashwood, Angela Ward (eds.)(1999) 2 Cambridge Yearbook of European Legal Studies, (Hurt Publishing, Oxford-Portland-Oregon 2000) s.384.

⁶¹ Adaoğlu (n 53) 154. Avrupa Birliği kurucu anlaşmalarında yer alan ön karar usulünün açık bir cevabı bulunmayan hususlarda, Mahkemeyi yaratıcı cevap vermekle yükümlü tuttuğu hakkında bkz. Pollicino (n 9) 288.

⁶² Adaoğlu (n 53) 160. ABAD'ın ön kararı düzenleyen anlaşma hükümlerinin yorumlanmasında lafzi yorum yöntemini kullanarak ulusal mahkemelerin rolüne saygıyı temel alan bir sistem kurduğu, Divan'ın geniş yorumu benimsediği, davaların, ya davanın olgularına göre ya da “ulusal ekonomisi” ilkesini destekleme ihtiyacına ya da ulusal mahkemelere daha yararlı bir yorum sunma ihtiyacına dayandığı, Divan'ın, anlaşma hükümlerinin lafzının sınırlarını genişletmeye kararlı bir kurum olarak değil, mevcut davayı çözmek için belirli bir yorumun gerekli olmasını bekleyen bir kurum olarak ortaya çıktığı hakkında bkz. Lloren (n 60) 389.

Ön karar usulü, ulusal mahkemelerin ulusal sistem içinde etkinlik ve kendi üst derece mahkemelerine karşı bağımsızlık ve özerlik kazanmanın bir yolu olarak görülmektedir. Buna karşın, ulusal yargı sisteminin üst derece mahkemeleri ise yasanın yorumu ve geçerliliğine ilişkin sahip olduğu hiyerarşik gücü kaybetmek istememekte ve ABAD kararlarına bir etki alanı çizmeye çalışmaktadır. ABAD ise bir yandan ulusal hukuk sistemi diğer yandan ise birlik sınırları içinde AB hukukunu etkin kılmak istemekte; bütünleşme sürecini verdiği kararları ile şekillendirmektedir⁶³. Bu bağlamda, ABAD tarafından kabul edilen Birlik hukukunun önceliği ilkesi ve doğrudan etki ilkesi ABAD'ın kararlarının etkisinin ulusal düzlemde daha hızlı ve etkin bir şekilde yerleşmesini sağlamaktadır. İşte bu noktada, ABAD'ın aktivist bir tutum sergilediği topluluk hukuk düzeni tarafından kendisine verilen sınırları aştığı; yasama organı gibi hareket ettiği ileri sürülmektedir⁶⁴.

Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın aktivist bir mahkeme olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği değerlendirilirken üç temel yaklaşımın bulunduğu görülmektedir. Bu üç temel yaklaşımdan ilki ABAD'ı tamamen aktivist bir mahkeme olarak görüp eleştirmekte; ikincisi, Divan'ın hukuki yorum sınırlarının içinde kaldığını, dolayısıyla aktivist olarak nitelendirilemeyeceğini ileri sürmektedir⁶⁵. Üçüncü yaklaşım ise ABAD ile ulusal mahkemeler arasında olan etkileşimi temel almakta, yargısal aktivizmin görünüm biçimlerini esas alarak bir değerlendirme yapmakta ve Divan'ın duruma göre aktivist veya kendini sınırlama eğiliminde olduğunu ileri sürmektedir⁶⁶.

ABAD'ı aktivist bir mahkeme olarak niteleyenler, temelde, AB kurucu anlaşmalarında yer alan boşlukların doldurulmasında ve yorumlanmasında, kavramların anlamlandırılmasında ABAD'ın uygun yorum tekniklerinden ayrıldığını ve yorum sınırlarını aştığını, politik bir aktör gibi karar verdiğini, oysa kurucu anlaşmalarda

⁶³ Avrupa Birliğinin ekonomik ve siyasi bütünleşme süreci içinde amaçsal yorum yöntemini benimsediği, bu yorum yönteminin, zaman içinde hedeflerini ve planlarını tamamen ekonomik bir yaklaşımdan insan haklarının korunması ve sosyal ve çevresel konuları etkileyen daha geniş bir değerler sistemine doğru değiştiren Avrupa Birliğinin dinamik ve dönüşüme açık doğasına uygun düştüğü hakkında bkz. Pollicino (n 9) 289.

⁶⁴ Baykal (n 51) 140. Avrupa Birliği Adalet Divanı tarafından kullanılan yorum teknikleri ile Birlik üyesi devletlerin ulusal mahkemeleri tarafından kullanılan teknikler arasında bir fark bulunmadığı, lafzi, tarihi, karşılaştırmalı, bağlama dayalı, amaçsal yorum yöntemlerinin gerek ABAD gerek ulusal mahkemeler tarafından kullanıldığı, ancak bu yorum yöntemlerinin Birlik hukukunun yorumunda bire bir uygulanmayacağı, örneğin lafzi yorum yönteminin, kurucu anlaşmaların ve ikinci düzenlemelerin tüm üye ülkelerin dillerinde kaleme alınması nedeniyle güç hale geldiği, yine anlaşmalarda kavramların tamamlanmadığı, bu durumun yorumlama, anlamlandırma güçlüğü yarattığı hakkında bkz. Lloren (n 60) 375.

⁶⁵ ABAD tarafından benimsen ve yaratıcı sonuçlar doğmasına yol açan karar verme tekniklerinin bir yozlaşma olarak görülemeyeceği, bunun Avrupa Birliği hukukunun doğal bir sonucu olduğu, Divan'ın siyasi alana taşmadan yargı sınırları içinde karar verdiği hakkında bkz. Pollicino (n 9) 290. ABAD'ın aktivist bir mahkeme olduğu, zira Divan'ın AB hukukunun üstünlüğünü ve doğrudan etkisini kabul ettiği, yargısal inceleme yetkilerini genişlettiği hakkında bkz. Freitas (n 14) 174.

⁶⁶ Dhooghe/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 131 vd; Freitas (n 14) 179-180.



ABAD'a bu yönde bir yetki verilmediğini ileri sürmektedir. Örneğin, ABAD, öncelik ve doğrudan etki ilkelerini Birlik hukukunun temel ilkeleri olarak belirlemesine karşın, kurucu antlaşmalarda bu nedensellik bağının kurulmasını sağlayacak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır⁶⁷.

ABAD'ın yargı yetkisinin sınırları içinde hareket ettiğini ileri sürünler tarafından ise, ABAD'ın kararlarını sadece amaçsal yoruma⁶⁸ dayanarak vermediği diğer yorum tekniklerini⁶⁹ özellikle lafzi yorum tekniği kullandıđı⁷⁰, Avrupa Birliğinin kurumsal yapısının ve Avrupa Birliği kurucu anlaşmalarında kullanılan ifadelerin ABAD'ı hukuk yaratmaya yönlendirdiđi⁷¹, ABAD'ın sadece seçilmiş kararlarının incelenerek aktivist olup olmadığının belirlenmeye çalışıldıđı⁷², bütüncül bir yaklaşım sergilenmediği, ABAD'ın kurucu sözleşmelerin yorumundan ve bütünleşmeyi temel alan yaklaşımından üye devletlerin rahatsız olmadığı, üye devletlerin kurucu anlaşmalardaki boşluk ve yetersizlikleri bildiği ve kurucu aşılama ların değiştirilme-

⁶⁷ Baykal (n 51) 143. Üye devletlerin birlik hukukunun doğrudan etkiye ve önceliğe sahip olduğunu düşünmeleri halinde bu durumu kurucu anlaşmalarda düzenleyebilecekleri, bu yönde düzenleme yapmamaları nedeniyle ABAD'ın kararlarının yargısal aktivizm içerdiği yolundaki eleştiriler için bkz. Arnulf (n 1) 224.

⁶⁸ Birçok durumda Divan'ın istenmeyen sonuçları önlemek, sistemdeki boşlukları doldurmak, Birlik yükümlülüklerinin üye devletler tarafından ihlal edilmesini önlemek veya yalnızca Birlik hukuk sisteminin çökmesini önlemek için amaca dayalı yorum yöntemini tercih ettiği, bu yaklaşımın Birlik hukukunun kapsamını ve etkinliğini artmasını sağladığı ancak bu tutumun yargısal aktivizm iddialarının temelini oluşturduğu hakkında bkz. Lloren, (n 60) 382.

⁶⁹ ABAD'ın yorumlarının metne, içeriğe ve amaca dayandığı, Anlaşmaların yorumlanmasında amacın esas alındığı ancak metnin de göz önünde bulundurulduğu, Direktiflerin yorumlanmasında, metnin esas alındığı ancak amacın göz önünde bulundurulduğu hakkında bkz. Dhooche/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 141.

⁷⁰ ABAD'ın eşyanın gümrük tarife istatistik pozisyonun belirlenmesinde özellikle lafzi yorum yöntemine bağlı kaldığı, eşyanın gümrük tarife ve istatistik pozisyonu belirlenirken amaçsal yoruma nadiren başvurulduğu, zira eşyanın sınıflandırılmasının teknik ve karmaşık bir alan olduğu, sınıflandırmaya ilişkin düzenlemelerde düzenlemenin nasıl yorumlanacağına dair ayrıntılı belirlemelere yer verildiği hakkında bkz. Lloren (n 60) 391.

⁷¹ Pollicino (n 9) 288. Örneğin, ne Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Anlaşmada ne de Avrupa Ekonomik Topluluğunu Kuran Anlaşmada "miktar kısıtlamaları ve eş etkili tüm tedbirler" ibaresinden ne anlaşılacağına dair bir belirleme bulunmadığı, bu hususta mahkeme tarafından yapılan yorumların ve verilecek olası tüm kararların aktivist olarak nitelendirilebileceği hakkında bkz. Dhooche/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 141. "Miktar kısıtlamaları ve eş etkili tüm tedbirler" ibaresini yorumlayan ABAD kararına eleştiri getirilmesine rağmen çok az kişi tarafından alternatif bir önerinin getirildiği hakkında bkz. Lloren (n 60) 378.

⁷² Divan'ın aktivist olup olmadığı belirlenirken belli kararların seçilerek inceleme yapıldığı, Divan açısından adil bir değerlendirme yapılması için kararlarının tek başına değil, zamansal ve maddi bağlamda ele alınması gerektiği, ön karar mekanizması, gümrük birliği ve tarım alanı esas alınarak 1962 ila 1977 yılları arasında verilen kararlar incelendiğinde, geleneksel yorum yöntemlerinin Divan'ın önüne gelen sorunları çözmede yetersiz kaldığı, Divan'ın kurucu anlaşmaların metninin dikkate almadığı aktivist tutum içinde olduğu belirtilmesine rağmen birçok davada kendini sınırlama eğiliminde olduğu, Divan'ın bazı sözde "aktivist" kararlarının aktivist karara zemin hazırlayan daha önceki, daha az bilinen kararlarla birlikte değerlendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Lloren (n 60) 373.

sinin uzun ve sıkı bir pazarlık sürecini gerektirdiğinden Divan'ın aktivist tutumu ile bulunduğu çözümden memnun olduğu, aksi halde anlaşmalarda değişikliğe gidilerek ABAD'ın verdiği kararların etkisiz kılınabileceğini ileri sürülmektedir⁷³.

Bu iki temel yaklaşımın dışında gelişen üçüncü yaklaşım ise, ABAD tarafından verilen kararların yargı yetkisinin sınırlarını aşan ve politik mülahazalara dayanan bir karar olup olmadığının belirlenmesinde objektif bir yaklaşım geliştirmeye çalışmakta ve bu konuda Anayasa hukukunda geliştirilen ilkeleri temel almaktadır. Örneğin, Arnall, Kmiec tarafından geliştirilen model çerçevesinde ABAD'ın aktivist olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini incelemektedir⁷⁴. Ancak bu modelde yargı son sözü söyleyen hiyerarşik bir makam olarak görüldüğünden anılan model etrafında geliştirilen bir yaklaşımın her zaman için doğru sonuç vermesi beklenemez. Buna karşın Cohn ve Kremnitzer tarafından geliştirilen ve yargısal diyalogu temel alan çok boyutlu yargısal aktivizm modeli ABAD tarafından verilen kararların değerlendirilmesinde daha belirgin sonuçlar üretilmesini sağlayabilir. Bu bağlamda, Dhooghe/Franken/Opgenhaffen, yargısal diyalogu esas alarak Cohn ve Kremnitzer tarafından geliştirilen model çerçevesinde ABAD'ın aktivist bir mahkeme olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini saptamaya çalışmıştır⁷⁵. Anılan çalışmada, ayrımcılık ve iç pazarın işleyişi, yurttaşlık hukuku hakkında ABAD tarafından verilen 15 karar Cohn ve Kremnitzer tarafından getirilen model çerçevesinde incelenmiş; karşılıklı diyalog kapsamında yargısal aktivizmin ABAD'ın normal bir karakteri olduğu; aksine yargısal kendini sınırlandırmanın⁷⁶ bu duruştan önemli bir sapma olduğu sonucuna varılmıştır⁷⁷.

Bu bağlamda ABAD, önceki kararlarını esas alarak kararlarını adım adım örmekte; bu yapıya eklenen yeni bir düşünce bir sürpriz olarak değerlendirilmemekte; ABAD her davada temel yapıya yeni bir şey eklemesine karşın temel yapının belirlenen sınırlarını aşmamaktadır. Yine, ABAD önündeki davaya ilişkin olarak kural üretmek yerine birçok duruma uygulanabilir genel ve geniş ilkeler oluşturmaktadır. ABAD kararlarında diğer aktörlerin tutumunu dikkate aldığından, Birliğin diğer aktörleri kararı etkisiz hale getirmek için nadiren düzenleme yapmaktadır⁷⁸. Böylece, hukuki belirlilik ve içtihadî tutarlılık sağlanmakta Divan'ın aktivist bir tutum içinde olduğuna dair söylemler dayanaksız bırakılmaktadır.

İlişkili şirketlerde eşyanın transfer ve gümrük fiyatının kesiştiği bir alanda verilen Hamamatsu kararı çerçevesinde, ABAD'ın aktivist bir mahkeme olarak değer-

⁷³ Baykal (n 51) 143.

⁷⁴ Arnall (n 1) 216.

⁷⁵ Dhooghe/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 131 vd.

⁷⁶ Kararın sonucu veya uygulama alanı bakımından sınırlandırıcı olabileceği, sonuçları bakımından aktivist bir kararın uygulama alanı bakımından sınırlandırıcı bir karar olarak değerlendirilebileceği hakkında bkz. Dhooghe/ Franken/ Opgenhaffen (n 2) 138.

⁷⁷ İbid 141.

⁷⁸ İbid 134-138.



lendirilip değerlendirilemeyeceğinin belirlenmeden önce ilişkili şirketlerde eşyanın transfer ve gümruk transfer fiyatının belirlenmesi ve aradaki bağlantın ortaya konulması gerekmektedir.

II. İLİŞKİ ŞİRKETLERDE EŞYANIN GÜMRÜK KIYMETİNİN VE TRANSFER FİYATININ BELİRLENMESİ

İlişkili şirketler arasında yapılan ithalat nedeniyle ödenmesi gereken gümruk vergileri Gümruk Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşama kapsamında belirlenen “*gümruk kıymeti*” esas alınarak hesaplanmaktadır. Buna karşın, ilişkili şirketler arasında yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan “*transfer fiyatı*” ise OECD tarafından 1995 yılında yayımlanan “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde belirtilen yöntemler kullanılarak belirlenmektedir⁷⁹. Her iki düzenlemenin temel amacı ilişkili şirketler arasında gerçekteşen ticari işleme konu mal ve hizmetin değerinin objektif olarak belirlenmesi; ticari işleme konu mal veya hizmetin değerinin emsallerine uygun olarak gerçekteşmesidir. Bu bağlamda, her iki düzenlemenin temel amacı, ilişkili kişiler arasında ticari işleme konu mal veya hizmetin değerinin, aralarında ilişki olmayan kişiler arasında gerçekteşen ticari işleme konu mal veya hizmetin değeri ile örtüşüp örtüşmediğini, normal piyasa koşullarında oluşacak değeri yansıtıp yansıtmadığını belirlemektir.

A. İlişkili Şirketlerde Eşyanın Gümruk Kıymetinin Belirlenmesi

1. Genel Olarak

II. Dünya Savaşını müteakiben uluslararası alanda ticaretin serbestleştirilmesi ve ticari engellerin ortadan kaldırılması için eşyanın gümruk kıymetinin daha önce belirlenen kurallar çevresinde saptaması istenmiştir. Bu çerçevede Gümruk Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması 1947'nin 7'nci maddesinde eşyanın gümruk kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Anlaşmanın 7'nci maddesinin farklı yorumlanması eşyanın kıymetinin belirlenmesi konusunda iki farklı yaklaşım ortaya çıkmasına neden olmuřtur⁸⁰. Üye devletlerce farklı yaklaşımların benimsenmesi nedeniyle oluşan belirsizliklerin giderilmesi dünya çapında yeknesak bir kıymetinin siteminin oluşturulması için 1979 yılında tamamlanan Tokyo Raund Çok Taraflı Ticaret Görüşmeleri sonucunda “Gümruk Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma” ortaya çıkmış; daha sonra 1994 yılında tamamlanan Uruguay Raund Çok Taraflı Ticaret Görüşmeleri sonunda Dünya Ticaret Örgütü Kurulmuř⁸¹, çok taraflı ticaret anlaşmaları bir paket

⁷⁹ Erkan Ertürk, *Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulama* (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2018) s.21 vd.

⁸⁰ Ahmet Atasorkun, Gökhan Yurdakul, *Gümruk Kıymeti Teori ve Uygulama* (Pulat Basımevi 2015) 37.

⁸¹ Tuğrul Arat, Rıfat Erten, ‘DTÖ Hukuku Ve Türkiye’ye Etkileri’ İç M. Sait Akman, şahin Yaman

halinde, DTÖ'nün Kuruluşuna İlişkin Marakeş Anlaşmasına eklenmiştir⁸². Bu yöneme göre, Kuruluş Anlaşmasını imzalayan devlet, Kuruluş Anlaşmasının ayrılmaz parçası kabul edilen Ek 1, 2 ve 3'de yer alan Çok Taraflı Ticaret Anlaşmalarının hükümleri ile bağlı hale gelmektedir⁸³. Anlaşmanın ekinde “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII’inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma” ya da yer verilmiş ve böylece eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi konusunda Dünya Ticaret Örgütü üyeleri nezdinde bir belirlilik sağlanmıştır.

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII’inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmada (Gümrük Kıymet Anlaşması) eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, “*keyfi veya fiktif gümrük kıymetlerini kullanılmasını önleyen adil, yeknesak ve tarafsız sistemin oluşturulmasının*” amaçlandığı ve bu amaca ulaşmak için eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde, gerçek değerinin esas alındığı belirtilmektedir. Anlaşma’da bu yaklaşım çerçevesinde gümrük kıymetinin belirlenmesinde eşyanın satış bedelinin esas alınması gerektiği düzenlemiş; eşyanın satış bedeli yöntemi temel yöntem, diğer yöntemler ise ikincil yöntemler olarak kabul edilmiştir⁸⁴.

Gümrük Kıymet Anlaşması’nda eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi için (1) Satış bedeli yöntemi; (2) Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi; (3) Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi; (4) İndirgeme yöntemi; (5) Hesaplanmış kıymet yöntemi; (6) Son yöntem olmak üzere altı ayrı yöntem öngörülmüş ve bu yöntemler arasında bir hiyerarşi olduğu kabul edilmiştir⁸⁵. Anlaşma’nın tarafı olan devlet gümrük idarenin yöntemleri belirleme ve seçme konusunda bir takdir hakkı bulunmamaktadır. Anlaşma’da belirlenen yöntemler, belirlenen hiyerarşi çerçevesinde seçilmeli ve eşyanın kıymetinin tespit edilmesi için kullanılmalıdır⁸⁶. Anlaşma’da satış bedeli yöntemi temel yöntem olarak kabul edilmiş; eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemine göre belirlenmemesi halinde sırasıyla diğer yöntemlere başvurulacağı kabul edilmiştir. Ancak, uygulamada yaşanacak zorlukları öngörülerek Anlaşmada 4’üncü ve 5’inci yöntemler arasında beyan sahibinin talebi üzerine bir değişiklik yapılabileceği kabul edilmiştir.

Gümrük Kıymet Anlaşması’nın 1’inci maddesi uyarınca gümrük kıymeti Anlaşma’nın 8’inci maddesi uyarınca gerekli düzeltmelerin yapıldığı eşyanın “satış

(eds) Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye (Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı 2008) 406

⁸² İbid 406.

⁸³ Arat/Erten (n 81) 406; Hamit Yumuk, *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu* (Oniki Levha, İstanbul 2021) dp, 671, 250.

⁸⁴ Satış bedelinin eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde temel yöntem olduğu hakkında bkz. Özgecan Gök, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar* (Yetkin 2019) 107; Yumuk *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu* (n 83) Dp.676, 253.

⁸⁵ Atasorkun/Yurdakul (n 80) 49.

⁸⁶ Yumuk *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu* (n 83) 253.



bedeli” dir. Anlaşma uyarınca, satış bedelinin eşyanın gümrük kıymetine esas alınabilmesi için Anlaşma'nın 1'inci maddesinde sayılan, satışın konusuna, ithalatın türüne, ödeme yöntemine ve düzeltme yöntemine ilişkin olumlu; eşyanın kullanımına; kıymetinin belirlenmesine, alıcı ile satıcı arasındaki münasebetin (ilişkinin) varlığına ilişkin olumsuz şartların sağlanması gerekmektedir⁸⁷.

Gümrük Kıymet Anlaşması uyarınca gümrük kıymetinin satış bedeli yöntemi-ne göre belirlenebilmesi için alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmaması; böyle bir ilişkinin bulunması halinde ilişkinin eşyanın satış belini etkilememesi, satışın emsallerine uygun olarak gerçekleşmesi zorunludur. İlişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerde eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde ilişki bulunmayan taraflar arasındaki aynı veya benzer eşyanın satış bedeli esas almaktadır. Bu halde fiyatın satış bedeline uygun bir temel oluşturup oluşturmadığının belirlenmesi için “satış şartları” ve “test değerleri” olmak üzere iki temel test kullanılmaktadır. Satışın şartların testi⁸⁸ ilişkinin bedeli etkileyip etkilemediğini belirlemek için; test değerleri testi⁸⁹ ise, satış bedelinin Anlaşma'da test değer olarak kabul edilen üç kıymete yakın olup olmadığının belirlenmesi için kullanılmaktadır⁹⁰. Söz konusu testler sonucu alıcı ve satıcı arasında olan ilişkinin eşyanın gümrük kıymetinin etkilemediğinin tespit edilmesi halinde, satış bedeli gümrük kıymeti olarak kabul edilir. Aksi halde, bir sonraki yönetime geçilir.

2. Avrupa Birliğinde İlişkili Kişilerde/Şirketlerde Eşyanın Gümrük Kıymetinin Belirlenmesi

Bütünleşmeyi amaçlayan ekonomik ve siyasi birlikte, ilk olarak, tarafların birbirlerine karşı uyguladıkları gümrük vergilerinin kaldırılarak gümrük vergilerini etkileyen unsurların ve özellikle gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümlerin yeknesak bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Avrupa Birliğinde gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler gümrük birliğinin oluşturulmasından itibaren

⁸⁷ Gök (n 84) 112; Yumuk *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu* (n 83) 254.

⁸⁸ Satışın şartları testinde satış işleminin konu unsurunun incelendiği, alıcı ve satıcının ticari ilişkilerini düzenleme şeklinin; ilişkinin fiyatı etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla söz konusu fiyata ulaşma şeklinin incelendiği, bu test uyarınca fiyatın faaliyette bulunulan endüstrinin normal fiyatlandırma uygulamaların uygun bir şekilde belirlenmesi; fiyatın ilişkili olmayan kişilere yapılan satışlarla uyumlu olması; fiyatın tüm giderleri karşılayacak ve buna ek olarak aynı sınıfa veya türe ait eşyanın satışında belirli bir dönem boyunca gerçekleşen toplam kara eş değer bir kar verecek kadar yüksek olması halinde fiyatın satış bedeli olarak kabul edileceği hakkında bkz. Ertürk (n 79) 429.

⁸⁹ Anlaşmanın 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendinde, bu test değerleri, i) aynı ithal ülkesine ihraç amacıyla satıcıdan müstakil alıcılara yapılan, aynı veya benzer eşya satışlarındaki satış bedeli;(ii) aynı veya benzer eşyanın, 5'inci madde hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti;(iii) aynı veya benzer eşyanın, 6'ncı madde hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti olarak sayılmıştır.

⁹⁰ Ertürk (n 79) 428;4458 sayılı Gümrük Kanunu açısından yapılan değerlendirmeler için bkz. Atasorkun/Yurdakul (n 80) 89 vd.

yeknesak biçimde uygulanmaktadır⁹¹. Nitekim ABAD, Ortak Gümrük Tarifesinde belirlenen vergilerinin tahsilinde ithalatçılara eşit muamele yapılmasının sağlanması, Ortak Gümrük Tarifesinin sağladığı koruma düzeyinin Birlik genelinde aynı olması; ulusal hükümler arasındaki farklılıklardan doğabilecek ticaret ve faaliyetlerdeki herhangi bir sapma ve rekabetin bozulmasının önlenmesi için eşyanın gümrük kıymetine ilişkin olarak Tüzük düzeyinde düzenlemeler yapıldığını belirtmektedir⁹².

Avrupa Birliğinde eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler, Avrupa Birliği Gümrük Kodu'nun 69 ila 76'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir⁹³. Bu düzenlemeler ise eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmaya dayanmaktadır. Nitekim ABAD gümrük kıymet uyuşmazlıklarında Avrupa Birliğinde gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin Anlaşmada öngörülen gereksinimleri karışılması gerektiğini vurgulamaktadır. ABAD, önüne gelen uyuşmazlıklarda anılan Anlaşmanın giriş kısmına yollamada bulunarak, Birlik hukukunda eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin "*keyfi ya da itibarî gümrük kıymetlerinin kullanılmasını önleyen, adil, yeknesak ve tarafsız olması gerektiğini*"; "*ticarî uygulamalarla uyumlu, basit ve adil ölçülere*"⁹⁴ dayanması gerektiğini belirtmektedir⁹⁵. Bu bağlamda, ABAD, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin amacının, keyfi ya da itibarî gümrük kıymetlerinin kullanılmasını önleyen adil, yeknesak ve tarafsız bir sistem getirmek olduğunu, dolayısıyla, gümrük kıymetinin, ithal edilen bir ürünün gerçek ekonomik değerini yansıtması ve o ürünün ekonomik değeri olan tüm unsurları dikkate alması gerektiğini vurgulamaktadır⁹⁶.

⁹¹ Timothy Lyons, *EC Customs Law* (Oxford EU Law Library 2018) 317. Avrupa Birliğinde, çeşitli gümrük düzenlemelerinde dağınık bir şekilde bulunan gümrük kuralları, 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü (Community Customs Code, Topluluk Gümrük Kodu, CCC) ile yeniden düzenlenmiş; 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile yürürlüğe konulan "Topluluk Gümrük Kodu", 450/2008 sayılı Konsey Tüzüğü ile kaldırılmış ve "Modernize Gümrük Kodu" (Modernized Customs Code, MCC) olarak bilinen gümrük kodunun uygulanmasına geçilmek istenmiş; bilişim sisteminin henüz hazırlanamaması ve alt idari düzenlemelerin hazırlanmaması nedeniyle söz konusu kod kaldırılarak, Avrupa Parlamentosunun 9 Ekim 2013'te 952/2013 sayılı Tüzüğü ile Avrupa Birliği Gümrük Kodu (Union Customs Code, UCC) yürürlüğe konulmuştur.

⁹² Case 248/80 Kommanditgesellschaft in Firma Gebrüder Glunz v Hauptzollamt Hamburg-Walteshof ECLI:EU:C:1982:33 [1982] ECR 197, para 10. Lyons (n 91) 318.

⁹³ Lyons (n 91) 318.

⁹⁴ Hamamatsu (n 3) para. 24; Case C-661/15 XBv v Staatssecretaris van Financiën ECLI:EU:C:2017:753, para. 33; C-59/16. The Shirtmakers BV v Staatssecretaris van Financiën ECLI:EU:C:2017:362 para. 28. Ayrıca, C-173/15 GE Healthcare GmbH v Hauptzollamt Düsseldorf ECLI: EU:C:2017:195 para 30; C-291/15 EURO Hungary 2004 Kft v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Vám-és Pénzügyőri Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2016:45 para. 23-26.

⁹⁵ C-430/14 Valsts ieņēmumu dienests v Artūrs Stretinskis ECLI:EU:C:2016:43 para. 22-23. Kararların tamamı için bkz. Lyons (n 91) 321.

⁹⁶ C116/12 Christodoulou and Others ECLI:EU:C:2013:825, para.39-40;Valsts ieņēmumu dienests (n 95) para.23.



ABAD, önüne gelen uyuşmazlıklarda eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin temel ölçütleri belirledikten sonra, “gümrük kıymeti” ibaresinden ne anlaşılması; gümrük kıymetinin nasıl belirlenmesi gerektiğini Gümrük Kodu'ndan hareket ederek tespit etmektedir.

ABAD'a göre eşyanın gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Eşyanın satış bedeli ise, eşya Avrupa Birliğine ithal edilirken Gümrük Kodu uyarınca gerekli düzeltmelerin yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek bedeldir⁹⁷. Bu bağlamda, ABAD'a göre, kural olarak, eşya için fiilen ödenen veya ödenecek olan bedelin, gümrük kıymetinin hesaplanmasında temel oluşturması halinde, bu bedel, keyfi veya itibari bir gümrük kıymetinin belirlenmesini önlemek için potansiyel olarak gerektiğinde ayarlanması gereken “veri”dir⁹⁸. ABAD, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemelerde gümrük kıymetinin belirlenmesine esas olan satış bedelinde sonradan yapılacak düzenlemelerin hangi koşullar altında yapılması gerektiğine dair düzenleme bulunmadığını, ancak; keyfi ve itibari bir gümrük kıymetinin oluşmasının önlenmesi için eşyanın gümrük kıymetinin ayarlanması/uyarlanması gerektiğini kabul etmektedir⁹⁹. Bu yaklaşıma göre; serbest dolaşıma girmeden önce satış bedeli belirlenen eşyanın hasara uğraması halinde eşyanın satış bedeli uğranılan hasar oranında indirilmelidir¹⁰⁰. Yine, garanti kapsamında ithal edilen eşya nedeniyle satıcı tarafından alıcının masraflarına karşılık gönderilen (kredi notu) olarak verilen tutarlar eşyanın satış bedelinden indirilmelidir¹⁰¹.

ABAD'ın yerleşik içtihadı uyarınca, satış bedeli ithal edilen bir eşyanın gerçek ekonomik değerini yansıtmalı ve o eşyanın ekonomik değeri olan tüm unsurlarını dikkate almalıdır¹⁰². Bununla birlikte eşyanın gümrük kıymetinin ithal edilen eşyanın satış bedeline göre saptanamaması halinde, Gümrük Kodu'nda öngörülen diğer yöntemler uygulanarak eşyanın gümrük kıymeti tespit edilir¹⁰³. Eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde satış bedeli öncelikli yöntem olarak uygulanmalıdır¹⁰⁴. Bunun gerçekleşmesi için “satış” terimi kavramının çok geniş yorumlanması gerek-

⁹⁷ Christodoulou and Others (n 96) para.38; Valsts ieņēmumu dienests (n 95) para.15.

⁹⁸ Christodoulou and Others (n 96) para.39.

⁹⁹ C-256/07 Mitsui & Co. Deutschland, ECLI:EU:C:2009:167 para.23.

¹⁰⁰ İbid para. 25.

¹⁰¹ İbid para. 29. ‘Credit note’, yani alacak/alacaklandırma notunun satılan mal veya hizmetin istenilen kalite ve standartlarına uygun olmaması sonucu ortaya çıkan indirimler veya fiyat farklılığı gibi nedenlerle, alıcının satıcıdan alacaklı olduğunu göstermek amacıyla satıcı tarafından fatura yerine düzenlenen bir belge olduğu hakkında bkz. Mehmet Özkoç, ‘Gümrük İşlemlerinde Credit ve Debit Note’ (2016) 8 Gümrük ve Ticaret Dergisi 122.

¹⁰² Christodoulou and Others (n 96) para.40; Valsts ieņēmumu dienests (n 95) para. 22.

¹⁰³ Christodoulou and Others (n 96) para. 41. Eşyanın gümrük kıymetinin Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC) 29'uncu maddesine göre belirlenememesi halinde, Topluluk Gümrük Kodu'nun 30'uncu maddesinde yer alan yöntemler uygulanarak belirleneceği, bu yöntemlerin sırasıyla uygulanacağı hakkında bkz. Christodoulou and Others (n 96) para.42-43.

¹⁰⁴ Christodoulou and Others (n 96) para.44-45; Valsts ieņēmumu dienests (n 95) para.23.

mektedir¹⁰⁵. Bu bağlamda, ABAD'a göre, Gümrük Kodu uyarınca, satış işleminin ilişkili kişiler arasında gerçekleşmesinin satış bedeli terk edilmesi için tek başına yeterli değildir¹⁰⁶. Ancak, alıcı ve satıcı arasında ilişki bulunması halinde satış bedelinin esas alınması için alıcı ve satıcı arasındaki ilişki eşyanın satış bedeli etkilememelidir. Gümrük idarelerinin eşyanın beyan edilen gümrük kıymetinin doğru olup olmadığını incelemeye ve bedelin taraflar arasında ilişkiden etkilendiğini tespit etmeleri halinde beyanı reddetmeye hakkı bulunmaktadır¹⁰⁷.

İlişki kavramı, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma'nın 15'nci maddesine paralel hükümler içerecek şekilde Topluluk Gümrük Kodu'nun(UCC) uygulanması için çıkarılan 2015/2447 Komisyon Uygulama Tüzüğü'nün 127'nci maddesinde tanımlanmıştır. ABAD ilişki kavramını geniş yorumlamaktadır. Örneğin; satıcı veya alıcının tüzel kişi, alıcının veya satıcının ise gerçek kişi olması, gerçek kişi ile tüzel kişinin temsilcisinin akraba olması halinde, bu durumu ilişki kavramı içinde değerlendirilmektedir¹⁰⁸.

B. İlişkili Şirketlerde Eşyanın (Transfer) Fiyatının Belirlenmesi

Küreselleşmemenin doğal bir sonucu olarak sınır ötesi ticari faaliyetler yaygınlaşmış; geleneksel ticaretin aksine bu ticari faaliyetler birden farklı ülkede faaliyet gösteren şirketler arasında gerçekleşmeye başlamıştır. Çok uluslu şirketlerin kendi aralarında yürüttükleri bu ticari faaliyet transfer fiyatı veya transfer fiyatlandırması kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu bağlamda transfer fiyatı, en basit şekilde, ilişkili şirketler arasındaki işlemlerde kullanılan fiyatlar olarak ya da aralarında kontrol ilişkisi bulunan tarafların birbiriyle yaptıkları ticarete fiyat veya fiyat belirleme süreci¹⁰⁹ olarak tanımlanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması kavramı 20'nci yüzyılda Amerika Birleşik Devletlerinde ortaya çıkmış; daha sonra OECD tarafında geliştirilen ilkeler çerçevesinde uluslararası alanda uygulanmaya başlanmıştır¹¹⁰. OECD üyesi olan devletler uluslararası alanda çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergilendirilen kârların adil bir şekilde bölüşülmesini sağlamak için ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde elde edilecek kârın, bu işlemlerin ilişkili olmayan kişiler arasında gerçekleştirilmesi halinde kâra referans gösterilmesi konusunda anlaşmıştır¹¹¹. Buna göre, aralarında ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişiler arasındaki işlemlerde fiyat piyasa şartlarına göre tespit edildiğinden ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı

¹⁰⁵ Christodoulou and Others (n 96) para.44-45.

¹⁰⁶ Valsts ieņēmumu dienests (n 95) para.16.

¹⁰⁷ İbid para. 23.

¹⁰⁸ İbid para. 31.

¹⁰⁹ Atasorkun/Yurdakul (n 80) 97 vd.

¹¹⁰ Serkan Açar, *Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı* (Yaklaşım 2011) 33.

¹¹¹ Ertürk (n 79) 25.



şartlar geçerli olmalı fiyat emsallerine uygun olarak belirlenmelidir¹¹². Bu yaklaşım emsallere uygunluk ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi, emsallere uygun olarak gerçekleştirilen bir işlemde geçerli koşulların farazi olarak ikame edilmesi ve buna uygun olarak kârın yeniden hesaplanarak ilişkili işlemlere uygulanmasını ifade etmektedir¹¹³.

OECD tarafından transfer fiyatının belirlenmesi için bir dizi çalışma yapılmış; emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde uygun emsalin tespit edilmesinde beş transfer fiyatlandırması yöntemi benimsenmiştir. Bu beş yöntemden ilk üçü “geleneksel işlem yöntemi” olarak bilinmektedir. Bu halde emsal fiyatın bulunması için (1) “Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi”; (2) “Yeniden satış yöntemi”; (3) “Maliyet artı yöntemi” kullanılmaktadır. “İşleme dayalı kar yöntemleri” olarak bilinen son iki yöntem ise, (1) “İşleme dayalı net kar marjı yöntemi”; (2) “İşleme dayalı kar bölüşümü yöntemi” dir¹¹⁴.

Çok uluslu şirketler OECD tarafından geliştirilen bu yöntemleri kullanılabileceği gibi vergi idaresi ile peşin fiyatlandırma anlaşması da yapabilirler. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde kullanılacak transfer fiyatlandırması yöntemleri mükellef ile vergi idaresi arasında önceden belirlenmektedir¹¹⁵. Ancak durum gümrük idaresinin eşyanın satış bedeli konusunda inceleme yapmasına engel oluşturmamakta; söz konusu anlaşma esas alınarak gümrük idaresinin vergi iadesi yükümlülüğü doğmamaktadır.

Avrupa Birliğine üye devletler arasındaki ithalatta ve ihracatta, gümrük vergileri ve eş etkili vergiler alınmayacağından transfer fiyatlandırması ve eşyanın gümrük kıymeti arasında bir ilişki doğmamaktadır. Bu halde çifte vergilendirmenin önlenmesi, transfer fiyatlandırması nedeniyle vergi kayıplarının oluşumunun engellenmesi için Avrupa Birliği üyeleri arasında “Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Anlaşma”¹¹⁶ (Tahkim Anlaşması) imzalanmıştır. Ancak, çok uluslu şirketin bağlı

¹¹² Michiel Friedhoff, Martijn Schippers, ‘ECJ Judgment in Hamamatsu Case: An Abrupt End to Interaction Between Transfer Pricing and Customs Valuation?’ s. 4. <<http://hdl.handle.net/1765/114141>> Erişim Tarihi: 10.10.2023.

¹¹³ Ertürk (n 79) 26. Bu ilke, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9’uncu maddesinde “[İlişkili] iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması gereken, fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir.” şeklinde ifade edilmiştir. Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Temmuz 2017, <<https://ms.hmb.gov.tr>> Erişim Tarihi: 24.10.2023.

¹¹⁴ OECD Rehber 2017 (n 113) 101; Ertürk (n 79) 103; Ağar (n 110) 62.

¹¹⁵ Ertürk (n 79) 167 vd.

¹¹⁶ Bu hususta bkz. Emrah Ferhatoğlu ‘Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması’ (2008) 57(4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 209; Ağar (n 110) 43.

şirketlerinin Avrupa Birliği dışında yer alması halinde transfer fiyatlandırması ile eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi arasında ilişki kurulmaktadır. Bu halde Birlik üyesi ülkeler, genellikle, OECD Vergi Anlaşma Modelinin 9’uncu maddesi yer alan “Emsallere Uygunluk İlkesi” ilkesini esas alarak düzenleme yapmaktadır¹¹⁷.

C. İlişkili Şirketlerde Eşyanın Gümrük Kıymetinin ve Eşyanın Transfer Fiyatının Belirlenmesi Arasındaki Bağlantı

İlişkili şirketler arasında yürütülen ticari ilişkide ilişkinin eşyanın gümrük kıymetini ve vergilendirilebilir geliri etkilememesi gerekmektedir. İlişkinin gümrük kıymetini etkilememesi için gerekli kurallar Gümrük Kıymet Anlaşmasında belirlenmesine karşın ilişkinin vergilendirilebilir gelire etki etmemesini sağlamaya yönelik kurallar OECD tarafından çıkarılan düzenlemelerde kurala bağlanmıştır. Her iki düzenleme temelde emsallere uygunluk ilkesini esas almakla birlikte kullanılan yöntemlerin farklılığı düzenlemelerin birbiri ile uyuşmamasına; hatta çelişmesine neden olmuştur. Zira eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken her bir ithalat ayrı ayrı değerlendirilmekte; bir ithalat işlemine ilişkin eksiklik veya fazlalık diğer ithalat işlemi ile ilişkilendirilmemekte ve ortalama bir fiyata ulaşılmaya çalışılmamaktadır. Hatta eşyanın satış bedelinde olan artış ve azalışlar gümrük kıymet araştırmasına neden olmaktadır. Buna karşın, eşyanın transfer fiyatı belirlenirken belli bir dönem esas alınarak değerlendirme yapılmakta; izlenen yöntemle göre fiyat dönem sonunda belirginleşmektedir¹¹⁸.

Eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken, satış bedeli yöntemi; aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi ve son yöntem olarak beş yöntem belli bir hiyerarşi içinde uygulanmakta ve bu yöntemlerin uygulanması sonucunda eşyanın gümrük kıymeti kesin olarak belirlenmeye çalışılmaktadır. Buna karşın, transfer fiyatı karşılaştırılırken, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yöntemi, kar bölüşümü yöntemi, işleme dayalı net kar marjı yöntemi, mükellefçe belirlenecek yöntemler olarak altı farklı yöntem, bir hiyerarşi olmadan uygulanmakta ve bu yöntemlerin uygulanması sonucunda genellikle bir birine yakın birden fazla sonucu içeren belli bir emsal fiyat aralığına ulaşılmaktadır.

OECD tarafından getirilen kurallar çerçevesinde hareket eden vergi idaresinin ve Gümrük Kıymet Anlaşmasında belirlenen kurallar çerçevesinde hareket eden gümrük idaresinin temel amacı, ithal edilen eşyanın fiyatı belirlenirken satış bedeli

¹¹⁷ Alman transfer fiyatlandırması kurallarının, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (Corporate Tax Act) 8(3) Bölümünde, Yabancı İşlemler Vergi Kanununun (Foreign Transactions Tax Act) 1(1) Bölümünde yer aldığı, düzenlemenin emsallere uygunluk ilkesine dayandığı hakkında bkz. Hüseyin Işık, Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler (Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/370 2005) 73; Ağar (n 110) 54.

¹¹⁸ İbrahim Öztürk, ‘İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması’ (2016) 7(107) Gümrük ve Ticaret Dergisi 109.



linin ilişkidenden etkilenmemesini sağlamaktır. Gümrük idaresinin temel amacı ithal eşyanın gümrük kıymetinin düşük gösterilmek suretiyle ithalat vergilerinin aşındırılmasının önüne geçmektir. Buna karşın, vergi idaresinin temel amacı ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin yüksek gösterilmek suretiyle, hem örtülü kazanç transferi yapılmasını hem de kurumlar vergisi matrahının azaltılmasını engellemektir¹¹⁹. Başka bir deyişle, gümrük idaresi eşyanın olduğundan düşük gösterilmemesi için çaba sarf ederken; vergi idaresi, ithal edilecek eşyanın olduğundan yüksek gösterilmemesi için çaba göstermektedir. İşte iki idarenin birbirinden farklı amaç taşımları gümrük kıymeti ve transfer fiyatının belirlenmesi hususunda bir gerilim oluşturmaktadır.

III. HAMAMATSU KARARI

A. Dava Konusu Olay

ABAD Hamamatsu kararını Münih Vergi Mahkemesinin ABAD'a ön karar için başvurusu üzerine vermiştir. Almanya'da mukim "Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH" (bağlı şirket/Hamamatsu Almanya), Japonya'da kurulan ve dünya çapında faaliyet gösteren "Hamamatsu Photonics"(ana şirket/ Hamamatsu Japonya) şirketler grubuna bağlı bir şirkettir¹²⁰. Hamamatsu Almanya, diğerlerinin yanı sıra, optoelektronik cihazlarının, sistemlerinin ve aksesuarlarının ticaretini yapmaktadır. Hamamatsu Almanya, Hamamatsu şirketler grubu ile Alman vergi idaresi arasında imzalanan "peşin fiyatlandırma anlaşması" uyarınca grup içi fiyatlar üzerinden faturalanan ithal malları ana şirketten satın almaktadır. Hamamatsu Almanya tarafından, ana şirketçe fatura edilen meblağların toplamı düzenli olarak kontrol edilmiş ve gerekmesi halinde satış fiyatı, çok uluslu işletmelere ve vergi makamlarına yönelik transfer fiyatlandırmasında uygulanan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) kılavuzlarında belirlenen "emsallere uygunluk ilkesine" uyumunun sağlanması için düzeltilmiştir¹²¹.

Hamamatsu Almanya, 7 Ekim 2009 ila 30 Eylül 2010 tarihleri arasında, ana şirket tarafından 1000'den fazla sevkiyatta gönderilen ve vergi oranı %1,4 ile %6,7 arasında değişen çeşitli eşyayı faturada gösterilen değeri gümrük kıymeti olarak beyan ederek serbest dolaşıma sokmuştur¹²². Bu dönemde Hamamatsu Almanya'nın satış kârının belirlenen kâr aralığının altına düşmesi nedeniyle transfer fiyatları düzeltilmiştir. Bu sebeple Hamamatsu Almanya 3.858.345,46 Euro kredi almıştır¹²³. Transfer fiyatının geriye dönük olarak düzeltilmesi nedeniyle, Hamamatsu Almanya 10 Aralık 2012 tarihli dilekçe ile eşyanın ithali sırasında ödenen 42.942.14 Euro gümrük vergisi-

¹¹⁹ İbid 108.

¹²⁰ Hamamatsu (n 3) para 13.

¹²¹ İbid para. 14.

¹²² İbid para. 16.

¹²³ İbid para. 17.

nin iadesi istemiyle Münih Gümrük Başmüdürlüğü'ne başvurmuştur¹²⁴. Ancak, bu başvuru sırasında iadesi talep edilen tutarın hangi ithalata ilişkin olduğuna dair bir belirleme yapılmamıştır¹²⁵. Gümrük idaresi, başvuruyu, Hamamatsu Almanya'nın kabul ettiği yöntemin, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde toplam sevkiyatı değil münferit işlemi esas alan Topluluk Gümrük Kodu'nun (CCC) 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrası ile bağdaşmadığı gerekçesiyle reddetmiştir¹²⁶. Bu işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır¹²⁷.

B. Ulusal Mahkemenin ABAD'a Yöneltilmiş Sorular

Gümrük vergilerinin geri verilmesi isteminin reddine ilişkin gümrük idaresi işleminin iptali istemiyle açılan davada, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi hususunda duraksama yaşayan Münih Vergi Mahkemesi yargılamaya ara vermiş ve ön karar almak için ABAD'a başvurmuştur. Ön karar talebi için başvurunun mahkeme ilk önce Hamamatsu şirketler grubu ile Alman vergi idaresi arasında "*peşin fiyatlandırma anlaşması*" yapıldığını, eşyanın kıymetinin emsallere uygunluk ilkesine göre saptandığını belirlemiştir. Başvuran mahkemeye göre, ithale konu eşyanın fiyatı ilişkili olmayan şirketler arasındaki fiyatı yansıtmakta, başka bir deyişle emsallere uygun olarak belirlenmektedir. Bu bağlamda, ilişkili şirketler Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Yönergesi'nde kabul edilen "*Kalan Kar Bölüşüm Yöntemini*" esas almış, emsallere uygunluk ilkesine göre fiyatı belirlemiştirlerdir. İlişkili şirketler arasında kabul edilen yöntemle göre, ilk aşamada, her katılımcıya asgari getiri oranı sağlamaya yetecek kadar kâr tahsis edilmekte; kalan kâr belirli faktörlere göre orantılı olarak dağıtılmakta; ikinci aşamada, Hamamatsu'nun işletme marjı aralığı belirlenmekte; gerçekte elde edilen kârın belirlenen marjın dışına çıkması halinde, sonuç marjın üst veya alt limitine ayarlanmakta ve verilecek krediler veya ödenecek borç tutarları belirlenmektedir.¹²⁸ Bu bakımdan başvuran mahkeme; "*...nihai yıllık tutarın, OECD Yönergelerinde sağlanan emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlenen nihai transfer fiyatını oluşturduğunu düşünmektedir. Bu nedenle, transfer fiyatının eşyanın gerçek değerini yansıtmayan yalnızca vergi makamlarıyla yapılan bir transfer fiyatı anlaşmasında geçici olarak belirtilen fiyata dayandırılması uygun değildir. Dolayısıyla, gümrük idaresine beyan edilen bedel, sadece yapay bir fiyattır ve Gümrük Kodu'nun 29'uncu maddesi uyarınca ithal edilen eşya için ödenecek bedel değildir.*"¹²⁹

Bu görüş çerçevesinde, Mahkeme, ABAD'a iki soru yöneltilmiştir. "*(1) Gümrük Kodunun 28'inci ve devamı maddeleri başlangıçta faturalandırılan ve beyan edilen*

¹²⁴ İbid para. 18.

¹²⁵ İbid para. 18.

¹²⁶ İbid para.19.

¹²⁷ İbid para. 20.

¹²⁸ İbid para. 15.

¹²⁹ İbid para. 21.



bir tutardan ve hesap döneminin sonunda yapılan sabit oranlı bir ayarlamadan oluşan kararlaştırılmış transfer bedelinin, bir tahsis yöntemi kullanılarak hesap döneminin sonunda beyan sahibine müteakip bir borç veya alacak kaydı yapıp yapılmadığına bakılmaksızın gümrük kıymetinin temelini oluşturmasına izin verir mi?

(2) Öyleyse, gümrük kıymeti, sonraki transfer fiyatlandırması ayarlamalarının (hem yukarı hem aşağı doğru) etkilerinin fark edilebildiği basitleştirilmiş usuller kullanılarak gözden geçirilebilir ve /veya belirlenebilir mi?''¹³⁰

C. ABAD'ın Kararı

ABAD, mahkemenin sorusunu yeniden formüle etmiş ve ilk sorusuyla aslında başvuran mahkemenin, Gümrük Kodu'nun 28 ila 31'nci maddelerinin, kısmen başlangıçta faturalanan ve beyan edilen bir tutardan ve kısmen de yönü bilinmezsin hesap dönemi sonunda yapılan bir düzeltme sonucu belirlenen satış bedelinin gümrük kıymeti olarak kabul edilmesine izin verecek şekilde yorumlanması gerekirken gerekmediğini sorduğunu belirtmiştir¹³¹. Daha sonra ABAD eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin içtihadını yenilemiştir. Buna göre, Gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin AB gümrük kurallarının temel amacı, keyfi veya takdire dayalı gümrük kıymetini dışlayarak adil, yeknesak ve tarafsız bir sistem getirmektir. Dolayısıyla, gümrük kıymeti, ithal edilen bir eşyanın gerçek ekonomik değerini yansıtmalı ve o eşyanın ekonomik değeri olan tüm unsurlarını dikkate almalıdır¹³². Olay tarihinde yürürlükte olan Birlik Gümrük Kodu'nu(CCC) 29'uncu maddesi uyarınca gümrük kıymeti, AB'ye yapılan bir ithalatta, Gümrük Kodu'nun 32 ve 33'üncü maddeleri uyarınca gerekli ayarlamaların yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek satış bedelidir¹³³. Gümrük kıymetinin öncelikle satış bedeli yöntemine göre belirlenmeli ancak, eşyanın satış bedelinin ithal edildiği anda belirlenmemesi halinde Gümrük Kodu'nun 30 ve 31'inci maddelerde belirtilen alternatif yöntemler kullanılmalıdır¹³⁴.

ABAD, genel bir kural olarak eşya için fiilen ödenen veya ödenecek olan bedelin gümrük kıymetinin hesaplanmasında esas teşkil etmesi halinde, bu bedelin keyfi veya hayali bir gümrük kıymetinin belirlenmesini önlemek için gerektiğinde potansiyel olarak ayarlanması gereken bir veri olduğunu belirtmektedir¹³⁵. Satış bedeli, ithal edilen bir eşyanın gerçek ekonomik değerini yansıtmalı ve o eşyanın ekonomik değeri olan tüm unsurlarını dikkate almalıdır¹³⁶.

¹³⁰ İbid para. 21.

¹³¹ İbid para. 23.

¹³² İbid para. 24.

¹³³ İbid para. 25.

¹³⁴ İbid para. 26.

¹³⁵ İbid para. 27-28.

¹³⁶ İbid para. 29.

Bu tespitlerden sonra Mahkeme, beyanın düzeltilmesi ve gümrük kıymetinde sonradan yapılabilecek düzeltmelere ilişkin geçmiş içtihadına gönderme yapmıştır. “Gümrük Kodu’nun (CCC) 78’nci maddesi, gümrük idarelerinin, kendi inisiyatifleriyle veya beyan sahibinin talebi üzerine beyannameyi değiştirmesine izin verir. ”Ancak, Mahkemenin satış bedelinde sonradan düzeltmeye izin verdiği davaların, diğer hususların yanı sıra, eşyanın serbest dolaşıma girmesinden sonra anlaşılan kalite kusurları veya hatalı işçilikle ilgili özel durumlarla sınırlı olduğu hatırlatılmalıdır.”¹³⁷ ABAD, özel durum ibaresinden ne anlaşılması gerektiğini daha önce verdiği kararlara gönderme yaparak tekrarlamıştır. Buna göre, “kıymeti belirlenecek eşyanın ayıpsız olarak satın alındığı ancak serbest dolaşıma girmeden önce hasar gördüğü durumlarda, fiilen ödenen veya ödenecek bedel, eşyanın ticari değerinde öngörülemeyen bir azalma olduğundan, uğranılan zararlar orantılı olarak indirilecektir.”¹³⁸ “Benzer şekilde, Mahkeme, fiilen ödenen veya ödenecek olan bedelin, eşyanın serbest dolaşıma girmesinden önce varlığı kanıtlanan ve sonuçta eşyanın gümrük kıymetinde sonradan bir indirimden dolayı garanti yükümlülüğü kapsamında sonradan yapılan ödemelerin temelini oluşturan gizli bir ayıp nedeniyle eşyanın ticari değerindeki azalma oranında indirilebileceğini kabul eder.”¹³⁹ Bu tespitleri yaptıktan sonra ABAD, lafzi yoruma bağlı kalmakta ve “..... yürürlükteki Gümrük Kodu’nun, satış fiyatının sonradan yukarı doğru uyarlandığı durumlarda, satış fiyatının uyarlanması için ithalatçı şirketlere herhangi bir başvuru yapma zorunluluğu getirmediği ve bu şirketlerin sadece aşağı yönlü uyarlama yapma riskine karşı gümrük idarelerinin önlem almasına olanak sağlayan herhangi bir hüküm içermediği” ni belirtmektedir.¹⁴⁰ ABAD, “Bu koşullar altında, yürürlükteki Gümrük Kodu’nun, ana davada söz konusu olduğu gibi satış bedelinde sonradan yapılan bir düzeltmenin dikkate alınmasına izin vermediği kabul edilmelidir.” sonucuna ulaşmıştır.

Sonuç olarak ABAD’a göre;

“....., birinci sorunun cevabı, yürürlükteki Gümrük Kodu’nun 28 ila 31’inci maddeleri, hesap dönemi sonunda düzeltmenin yukarı doğru mu yoksa aşağı doğru mu yapılacağı bilinmeksizin, başlangıçta faturalanan ve beyan edilen bir tutardan ve hesap döneminin bitiminden sonra yapılan sabit oranlı düzeltmeden oluşan kararlaştırılmış satış bedelinin gümrük kıymetinin temelini oluşturmasına izin vermediği anlamına gelecek şekilde yorumlanmalıdır.” Bu bakımdan ABAD, ön karar talebi için Mahkemenin ikinci sorusunu yanıtlanmamıştır.

¹³⁷ İbid para. 30.

¹³⁸ İbid para. 31.

¹³⁹ İbid para. 32.

¹⁴⁰ İbid para. 33.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İlişkili firmaların transfer fiyatlandırması yoluyla gümrük kıymetinde düzeltme yapmasının mümkün olup olmadığını değerlendiren ABAD, Hamamatsu kararında, eşyanın gümrük kıymetinin satış bedeli olduğunu, ön karar başvurusu yapıldığı tarihte yürürlükte olan Gümrük Kodu'nun satış bedelinde sonradan düzeltme yapılmasına izin vermediğini kabul etmiştir. Bu bağlamda, Mahkeme transfer fiyatlandırması sonucu eşyanın satış bedelinin geçmişe yönelik olarak düzeltildiği durumlar ile gümrük kıymeti arasında herhangi bir ilişki bulunmadığı sonucuna varmıştır. Öyle ki, arada herhangi bir bağ bulunmadığından gümrük kıymetinin sonraki transfer fiyatlandırması ayarlamalarının (hem yukarı hem aşağı doğru) etkilerinin fark edilebildiği basitleştirilmiş usuller kullanılarak gözden geçirilebilip geçirilemeyeceği sorusuna yanıt vermemiştir. ABAD'ın yorumuna istinaden Münih Vergi Mahkemesi, satış bedelinde sonradan aşağı yönlü yapılan düzeltme sonucu oluşan değerin eşyanın gümrük kıymeti olarak kabul edilemeyeceğini kabul ederek davanın reddine karar vermiştir¹⁴¹. Bu bağlamda yine Münih Vergi Mahkemesi, satış bedelinde sonradan yukarı yönlü yapılan düzeltme sonucu oluşan değerin de eşyanın gümrük kıymeti olarak belirlenmeyeceği, yükümlü adına ek tahakkuk yapılamayacağını kabul etmiştir¹⁴². Diğer taraftan, Türk gümrük idaresi, ilişkili şirketlerde satış bedelinde önceden yapılan uyarlamaları, indirimleri dahi dikkate almamakta, ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri ise vergi mahkemeleri tarafından iptal edilmektedir¹⁴³.

Eşyanın gümrük kıymeti ve transfer fiyatı arasındaki ilişki göz önünde bulundurularak Hamamatsu kararı Cohn ve Kremnitzer tarafından geliştirilen yargısal aktivizm modeli açısından değerlendirildiğinde ABAD'ın karardaki tutumu ortaya konabilir. Cohn ve Kremnitzer tarafından ortaya konulan modelin ilk kategorisinde, yer alan 12 ayrı ölçüte göre karar incelendiğinde, kararın yargı istikrarı, yorumlama, çoğulculuk ve özerlik, yargı yetkisi, retorik, obiter dicta, karşılaştırmalı kaynaklara güven, yasal temel açısından kendini sınırlama eğiliminde olduğu söylenebilir¹⁴⁴. Zira kararda ABAD gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin önceki içtihadına gönderme yaparak gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin kurallarda ancak zorunlu hallerde bir istisna getirilebileceğini, ilişkili firmalarda transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemlerin bu istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğini

¹⁴¹ Münih Vergi Mahkemesinin 15 Kasım 2018 tarih ve 14K2028/18 sayılı kararı bkz. Riedhoff/Scippers (n 112) 47.

¹⁴² Münih Vergi Mahkemesinin 27.10.2022 tarih ve 14K 588/20 (ET. 10.10.2023. <https://tpcases.com/germany-vs-import-gmbh-october-2022-fg-munich-case-no-14-k-588-20/>)

¹⁴³ İzmir BİM. 3.VDD. E:439/1254 28.09.2023.

¹⁴⁴ Cohn ve Kremnitzer tarafından kullanılan ölçütlerden bir kısmı Marshall, Young, Kmiec, Canon, Ribeiro ve Freitas tarafından geliştirilen ölçütlerle kısmen uyuşmakta; ancak geliştirilen yaklaşım tek bir kararın dahi niteliğinin saptanmasına, kararın yargısal aktivizmin veya yargısal kendini sınırlandırmanın bir örneği olup olmadığını değerlendirilmesine olanak vermektedir.

kabul etmiştir. Divan'ın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin yorumlanmasında metne ve orijinal anlama sadık kaldığı, lafzi yorumu benimsediği, kendini sınırlama eğiliminde olduğu görülmektedir. Hamamatsu kararında ABAD'ın eşyanın gümrük kıymetinin ve transfer fiyatının belirlenmesine ilişkin kuralların uluslararası aktörlerin sorumluluğunda olduğunu kabul ettiği, kendi çözümünü ve politikasını sunmadığı, kendini sınırlama eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. Yargı yetkisi açısından bakıldığında, ABAD'ın yargı yetkisini genişletme eğiliminde olmadığı, ilişkili firmalarda eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesi ve transfer fiyatlandırmasının uyumlaştırılması için yeni bir inceleme zemini oluşturma çabasına girmedığı, yargı yetkisinin doğal sınırları içinde kalmaya çalıştığı, kendini sınırlama eğiliminde olduğu görülmektedir. ABAD, Hamamatsu kararında retorik bir dil de kullanmamaktadır. Retorik bir dilin benimsenmesi halinde globalleşme kavramına vurgu yapması, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin kuralların yeninden anlamlandırması gerektiğini vurgulaması, hukuk dışı bir söylem benimsemesi gerekirdi. Bu bağlamda, Hamamatsu kararının dil ve söylem açısından da kendini sınırlama eğiliminde olan bir mahkemenin kararı görülmüştür. Divan, "*Gümrük Kodu'nun, ana davada söz konusu olduğu gibi satış bedelinde sonradan yapılan bir düzeltmenin dikkate alınmasına izin vermediği kabul edilmelidir*" vurgusu yaparak görüşünü sadece görülmekte olan davaya hasretmiştir. Örneğin, karar, Gümrük Kodu'nun satış bedelinde önceden yapılan bir düzeltmenin dikkate alınmasına izin verip vermediği konusunda bir belirleme içermemekte ve bu hususta akla gelebilecek soruları yanıtsız bırakmaktadır. Dolayısıyla, "obiter dicta" bakımından, Divan kendini sınırlama eğilimindedir. ABAD, yol gösterici nitelikte olan ve OECD tarafından hazırlanan Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yer alan ilkelere dayanmak, bunları eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin kurallarla uyumlaştırmaya çalışmak yerine, bağlayıcı olan Topluluk Gümrük Kodu'nda yer alan kurallara dayanmıştır. Bu bağlamda da mahkeme kendini sınırlandırmıştır. Divan'ın Hamamatsu kararının hukuki ilklerden ziyade hukuk kurallarına, Topluluk Gümrük Kodu'na dayandığı, dayanılan hukuk kurallarının açık ve belirgin olduğu, bu bakımdan kararın karakteristik olarak kendini sınırlama eğiliminde olan mahkemenin eseri olduğu görülmektedir. Aktivizm eşiği ve çok seslilik bakımından Hamamatsu kararı anlamlı bir veri sunmamaktadır. Bu bakımdan, kararın anılan açılardan herhangi bir eğilimin bariz izlerini taşımadığı, tarafsız olarak nitelendirilmesi gerektiği söylenebilir.

Cohn ve Kremnitzer tarafından yargısal aktivizmin ölçülmesi için geliştirilen modelin ikinci kategorisinde, mahkeme kararının etki ve sonuçları dikkate alınmakta; karara karşı verilen toplumsal ve siyasi tepkinin mahkemenin aktivist olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğinin belirlenmesinde kullanılabileceği kabul edilmektedir. Hamamatsu kararı üzerine Birlik yasama organı tarafından herhangi bir girişimde bulunulmadığı, kararın etki ve sonuçlarının kaldırılması için herhangi bir çabanın olmadığı görülmektedir. Bu açıdan kararın aktivist olmadığı belirlene-



bilir. Birlik üyesi gümrük idarelerinin bir kısmının Hamamatsu kararı ile tutum ve davranışlarını değiştirmediği, daha önce süregelen uygulamalarına devam ettiği gözlemlenmektedir. Hamamatsu kararında, “*satış fiyatının sonradan yukarı doğru uyarlandığı durumlarda, satış fiyatının uyarlanması için ithalatçı şirketlere herhangi bir başvuru yapma zorunluluğu getirmediği ve bu şirketlerin sadece aşağı yönlü uyarlama yapma riskine karşı gümrük idarelerinin önlem almasına olanak sağlayan herhangi bir hüküm içermediği*” belirtilmesine rağmen kimi gümrük idarelerince transfer fiyatı ayarlamalarının gümrük kıymetinin artmasına sebep olması halinde gümrük vergisi tahakkuk ettirildiği, kararın bu gümrük idareleri bakımından aktivist bir nitelik taşıdığı görülmektedir¹⁴⁵. Hamamatsu davasında ön karar için ABAD'a başvuran Münih Vergi Mahkemesi ABAD'ın yorumu doğrultusunda karar vermiş ve davayı reddetmiştir. ABAD'da, daha sonra, Hamamatsu kararının etki ve sonuçlarını ortadan kaldıracak veya azaltacak bir karar vermemiştir. Bu açıdan, eşyanın gümrük kıymetinin belirlenmesinde Gümrük Kodu'nun esas alınacağı, transfer fiyatlandırmasının gümrük kıymeti belirlenirken dikkate alınmayacağı hususunda yargısal bir uyum olduğu söylenebilir. Çok uluslu şirketler eşyanın gümrük kıymetinin ve transfer fiyatının belirlenmesine ilişkin kuralların uyumlaştırması gerektiğini belirtmesine, bir kısım birlik üyesi ülkelerde bu yönde bir eğilim olmasına rağmen ABAD aksi yönde karar vermiştir. Çok uluslu şirketlerin ABAD'ın kararının doğruduğu sonuçlardan kaçınmak için uyguladıkları transfer fiyatı politikalarını gözden geçirerek satış bedelinde önceden düzeltme yapma eğilimine girmekte, uluslararası ticarete konu eşyanın satış fiyatında ülkeye özgü indirim, iskonto, fiyat indirimi gibi adlar altında indirim yapmaktadır. Bu ise, gümrük idarelerince gümrük kıymetinin sürekli olarak eleştirilmesi ve araştırması sonucunu doğurmaktadır. Oysa bu durum GATT Gümrük Kıymet Anlaşmasında öngörülen amaç ile çelişen, gümrük kıymetinin sürekli araştırmasına neden olabilecek uygulamaların doğmasına sebep olmaktadır. Bu bakımdan, Hamamatsu kararının muhatabı olan çok uluslu şirketler tarafından kabul görmediği aktivist olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir.

Temel bir anayasal değeri koruyan kararlar Cohn ve Kremnitzer tarafından aktivist olarak değerlendirilmemektedir. Buna karşın ekonomi politikasını ilgilendiren kararlar değer temelli olmadığından söz konusu kararlar yargısal aktivizmin bir örneği olarak görülmelidir. Anılan bakış açısına göre Hamamatsu kararının aktivist bir karar olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Zira Avrupa Birliğinin ekonomik temelli bir üst yapı niteliğini taşımakta; gümrük vergileri bu üst yapının en önemli gelir kaynağı oluşturmaktadır.

¹⁴⁵ Üye ülkelerin uygulamalarını farklı olduğu, kimi ülkelerce basitleştirilmiş usulün kullanılmasına izin verildiği, AB tarafından bu konuda bir eylem planı hazırlanmadığı, bir belirsizlik yaşandığı hakkında bkz. <<https://globaltaxnews.eu.com>> Erişim Tarihi: 10.10.2023. Alman gümrük idaresinin, eşyanın bedelinde sonradan yapılan artırım dikkate aldığı, yapılan indirimi dikkate almadığı, yapılan ek tahakkukların vergi mahkemelerince iptal edildiği hakkında bkz.< <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f98dcb41-5a50-477e-82dc-a177f1d6d135>> Erişim Tarihi: ET.10.10.2023. Aynı yönde, <<https://tpcases.com/germany-vs-import-gmbh-october-2022-fg-mun-chen-case-no-14-k-588-20/>> Erişim Tarihi:10.10.2023.

Hamamatsu kararı geleneksel bakış açısına göre kendini sınırlama eğiliminde olan bir mahkeme tarafından verilen kararın izlerini taşımaktadır. Etki sonuçları açısından değerlendirildiğinde ise kararın yasama, idari ve yargısal reaksiyon bakımından kendini sınırlama eğilimi taşıdığı görülmektedir. Ancak, çok uluslu şirketlerin kararı benimsemediği, kararın yoğun bir şekilde eleştirildiği ve kararın etkilerinden kaçınmak için çeşitli yöntemler geliştirildiği görülmektedir. Çok uluslu şirketler açısından Hamamatsu kararının yargısal aktivizmin bir ürünü olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak, yargısal aktivizm ve yargısal kendini sınırlandırmanın bir madalyonun iki yüzü olduğu, tek taraflı bir yaklaşımın her zaman kesin sonuçlar vermeyeceği, Hamamatsu kararında olduğu gibi uygulanan yorum teknikleri, dil ve yöntem bakımında yargısal kendini sınırlandırmanın bir örneğini oluşturan bir kararın etki ve sonuçları bakımından aktivist değerlendirilebileceği görülmektedir. Avrupa Birliği Adalet Divanı' nı gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin kararlarında Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma' nın girişi kısmında belirtilen ölçütleri esas almakta, keyfi ya da itibarı gümrük kıymetlerinin kullanılmasını önleyen, adil, yeknesak ve tarafsız bir kıymetin sisteminin oluşturulması gerektiğini vurgulamaktadır. ABAD, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII'inci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşma' sını destek norm olarak kullanmaktadır. ABAD, eşyanın gerçek gümrük kıymetinin tespit edilmesi için beyannamenin tescilinden önce eşyanın hasar görmesi halinde hasar oranında bir indirim yapılabileceğini; beyannamenin tescilinde önce eşyada bulunan bir bozukluk nedeniyle kullanım sonucu daha sonra ortaya çıkan ve garanti kapsamında satıcı tarafından alıcıya tanımlanan kredi notu tutarının eşyanın gümrük kıymetinden indirilmesi gerektiğini kabul etmektedir. Bu bağlamda, gümrük kıymetinin belirlenmesine esas olan satış bedelinde sonradan düzeltme yapılacağını kabul eden ABAD 'ın amaçsal yorum yaptığı, gümrük normlarının yorumlanması açısından da aktivist bir tutum sergilediği söylenebilir. Ancak, Hamamatsu kararındaki yargısal duruş Divan'ın aktivist tutumunun eşliğini/sınırını oluşturmaktadır.

KAYNAKLAR

Adaoğlu H, *Avrupa Topluluğu Hukukunun Üye Ülkelerde Uygulanmasında Ulusal Mahkemeler ve Avrupa Toplulukları Adalet Divanı İlişkisi* (Ankara Üniversitesi Basımevi 2006).

Arat T, Erten R, 'DTÖ Hukuku ve Türkiye'ye Etkileri' iç M. Sait Akman, Şahin Yaman (eds.) *Dünya Ticaret Örgütü Doha Turu Çok Taraflı Ticaret Müzakereleri ve Türkiye* (Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı 2008) 355-418.

Arnall A, 'Judicial activism and the European Court of Justice: how should academics respond?' İç Bruno De Witte, Elise Muir, Mark Dawson (eds.) *Judicial Activism at the European Court of Justice* ((Edward Elgar Publishing 2013) 211-232.



Atasorkun A, Yurdakul G, *Gümrük Kıymeti Teori ve Uygulama* (Pulat Basımevi 2015)

Baykal S, 'Avrupa Birliği Anayasalaşma Sürecinde Adalet Divanı'nın Rolü: Divanın Ulusal Mahkemelerle İlişkileri ve Yorum Yetkisinin Sınırları Bağlamında Bir Analiz' (2004) 4(1) Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi 121-149.

Cohn M, Kremnitzer M, 'Judicial Activism: A Multi Dimensional Model' (2015) 28(2) Canadian Journal Of Law And Jurisprudence 333-356.

Coşkun N, 'Resmi İdeoloji ve Yargısal Aktivizm' (2017) 22(36) Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 59-86 .

Dhooghe V, Franken R, Opgenhaffen, T, 'Judicial Activism At The European Court Of Justice: A Natural Feature İn A Dialogical Context' (2015) 20(2) Tilburg Law Review 122-141.

Ergül O, 'Berraklaştırılmayan Bir Kavram Yargısal 'Aktivizm'' 2013 (104) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 37-54.

Ertürk E, *Tüm Boyutlarıyla Uluslararası Vergilendirme Teori ve Uygulama* (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2018)

Fendoğlu H. T, ' Yasama Dokunulmazlığı ve Yargısal Aktivizm', 2024 (57) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 1-50.

Ferhatoğlu E, 'Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması' 208 57208 57(4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 191-218.

Friedhoff M, Schippers M, 'Ecj Judgment İn Hamamatsu Case: An Abrupt End Tointeraction Between Transfer Pricing And Customs Valuation?' <Http://Hdl.Handle.Net/1765/114141> Erişim Tarihi: 10.10.2023.

Göçmen İ, *Avrupa Birliği Hukukunun Temelleri* (Seçkin 2021).

Gök Ö, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar* (Yetkin 2019)

Kaya S.B, 'Hukuk Devleti, Demokrasi Ve Anayasacılık Ekseninde Anayasa Yargısı ve Yargısal Aktivizm' (2015) 19(3) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 355-401.

Kmiec K. D., 'The Origin And Current Meanings Of 'Judicial Activism'' (2004) 92(5) California Law Review 1441-1477.

Korucu S, 'Yargısal Aktivizmin Kavramsal Analizi' 2013 18(69-70) Liberal Düşünce 201-225.

Küçük Adnan, 'Batıda Ve Türkiye Örneğinde Yargısal Aktivizm Tartışmaları ve Yargısal Aktivizmin İyi Ya Da Kötü Bir Tutum Olup Olmadığı Meselesi' (2017) 8(31)Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 259-314.

Lloren A. A, 'The European Court Of Justice, More Than A Teleological Court', İç Alan Dashwood, Angela Ward (eds.) 1999 (2) Cambridge Yearbook Of European Legal Studies (Hurt Publishing 2000) 373-398.

Marshall W. P., 'Conservatives And The Seven Sins Of Judicial Activism' (2002) 73(4) University Of Colorado Law Review 101-140.

Özbudun E, *Türk Anayasa Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş 10. Baskı Yetkin 2009).

Özkoç M, 'Gümrük İşlemlerinde Credit ve Debit Note' (2016) 8 Gümrük ve Ticaret Dergisi 122-126.

Öztürk İ, 'İlişkili Firmalar Arasındaki İşlemlerde Gümrük Kıymeti ve Transfer Fiyatlandırması' 2016 (7) Gümrük ve Ticaret Dergisi, 2016, S.7. Ss.107-110.

Pollicino O, 'Legal Reasoning Of The Court Of Justice İn The Context Of The Principle Of Equality Between Judicial Activism And Self-Restraint' (2004) 5 (3) German Law Journal 283-317.

Ribeiro G.A, 'Judicial Activism and Fidelity to Law' İç Luís Pereira Coutinho, Massimo La Torre, Steven D. Smith (Edt) (Springer 2015) 31-46.

Tulkens F. 'Judicial Activism v Judicial Restraint: Practical Experience of This (False) Dilemma at the European Court of Human Rights' European Convention On Human Rights Law Review 3 (2022) 293-300.

Vilhena de Freitas L, 'The Judicial Activism of the European Court of Justice' İç Luís Pereira Coutinho, Massimo La Torre, Steven D. Smith (eds) (Springer 2015) 173-180.

Yumuk H, *Gümrük Müşavirinin Mali Hukuk Bakımından Sorumluluğu*, (Oniki Levha 2021).

Yumuk H, *The Protection of The Economic and Social Rights under European Convention on Human Rights Through the Indivisibility of Human Rights and Interpretation of the Convention*, (Oniki Levha 2021)

Çevrimiçi kaynaklar

Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi Temmuz 2017, <<https://ms.hmb.gov.tr>> Erişim Tarihi: 24.10.2023.

<<https://globaltaxnews.ey.com>> Erişim Tarihi: 10.10.2023.

<<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f98dcb41-5a50-477e-82dc-a177fd6d135>> Erişim Tarihi: 10.10.2023.

<<https://tpcases.com/germany-vs-import-gmbh-october-2022-fg-munchen-case-no-14-k-588-20/>> Erişim Tarihi:10.10.2023.

