

"İçtihat Metni"

MAHKEMESİ: Ticaret Mahkemesi

Taraflar arasındaki tenfiz davasının yapılan yargılaması sonunda ilamda yazılı nedenlerden dolayı davanın kabulüne yönelik olarak verilen hükmün davalı avukatınca duruşmalı olarak temyiz edilmesi üzerine ilgililere çağrı kağıdı gönderilmişti. Belli günde davalı ... vekili avukat ... ile davacılar... ve diğerleri vekili avukat ...'nin gelmeleriyle duruşmaya başlanılmış ve hazır bulunan avukatların sözlü açıklamaları dinlenildikten sonra karar için başka güne bırakılmıştı. Bu kez temyiz dilekçesinin süresinde olduğu saptanarak dosya incelendi, gereği konuşulup düşünüldü.

KARAR

Davacı ..., davalı tarafından başlatılan, “...”ne (...) ilişkin olarak davalı ile 18.8.2000 tarihinde “... İnşaat Sözleşme Paketleri Kapsamında İskan Birimlerinin Yeniden Yapılandırılmasının Denetimi tahkim şartını düzenleyen 8.2. maddesinde, taraflar arasında doğacak uyuşmazlıkların çözümünde Milletlerarası Ticaret Odası kurallarının uygulanacağını kararlaştırıldığını, davalı ile “sözleşme bedelinin ödenmesi” konusunda ortaya çıkan uyuşmazlık nedeniyle 8.11.2004 tarihinde Milletlerarası Ticaret Odası (MTO) Uluslararası Tahkim Divanına başvurduklarını, oluşturulan Tahkim Kurulu tarafından yapılan yargılama sonucunda, 8.2.2007 tarihinde verilen karar ile taleplerinin kabul edildiğini, (MTO) Tahkim Kurallarının 28. maddesinin 6. fıkrası gereğince taraflar, verilecek olan hakem kararının derhal icrasını ve tüm kanun yollarından feragat etmeyi kabul ettiklerinden, hakem heyetince verilen kararın kesin nitelikte ve taraflar için bağlayıcı olduğunu, Türkiye Cumhuriyetinin, 21.5.1991 tarih ve 20877 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3731 sayılı Kanunla onaylamak suretiyle tarafı olduğu, “Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki 10.6.1958 tarihli New York Sözleşmesi”nin 1. ve 2. maddeleri gereğince, tarafların başvurdukları daimi hakemlik organları tarafından verilen kararların iş bu sözleşme hükümlerine göre tenfizinin gerektiğini ileri sürerek, Tahkim Kurulunun 8.2.2007 tarih ve 13562/FM no’lu kararının, Türkiye’de icra edilebilmesi için mahkemece tenfizine karar verilmesini talep etmiştir.

Davalı, davacı ..., daha önce ..., son olarak da ... projeleri kapsamında imzalanan danışmanlık hizmet alım sözleşmelerinde müşavir ve mühendis olarak görev yaptığını, ... ve ... projelerinde, Ortak Girişim ortaklarından olan ... firmasından kesilen vergi stopajlarının, taraflar arasındaki sözleşme hükümlerinin o tarihte yanlış yorumlanması nedeniyle kendilerine iade edildiğini, ... projesi sırasında ise, yapılan uygulamanın hatalı olduğu anlaşılarak, vergi stopajlarının ödenmeyeceğinin bildirilip, daha ön ce yapılan ödemelerin de hak edişlerden mahsup edildiğini, davacının bu duruma karşı çıkarak, vergilerin iadesi talebiyle tahkim yoluyla MTO Tahkim Divanı nezdinde dava açtığını, talep edilen vergilerin, ortak girişimin değil, ortakların kendi tüzel kişiliklerinin vergi mükellefiyeti ile ilgili vergileri olduğunu, bu nedenle taraf ehliyeti ve yargı yetkisine itiraz ettiklerini, davacı Ortak Girişimin, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefi olup, tüzel kişiliği olmayan ancak vergi mevzuatı açısından muhatap kabul edilen bir suje olarak Seğmenler Vergi Dairesince tescil edildiğini, idareye karşı iş yükümlenen ortak girişimlere, Vergi Usul Kanunu gereğince kurumlar vergisi mükellefi olduklarını gösteren faturalar karşılığı düzenlenen hak edişlerle ödeme yapıldığını, ortak girişimin ortaklarının da

ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olup, yabancı ortak olan ... şirketinin de dar mükellef olarak Türkiye’de elde ettiği kurum kazancı üzerinden vergi ödemekle yükümlü olduğunu, Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi gereğince sadece dar mükellef (yabancı firma) olan firmaların, stopaj(kaynakta kesinti) yoluyla vergi ödemekle yükümlü olduklarını, Ortak Girişimin, taşeron olarak hizmet aldığı ... firmasının, ortak girişime verdiği hizmetler karşılığında kestiği faturalar üzerinden vergi sorumlusu olarak vergi dairesine yatırdığı stopaj kesintilerini, daha sonra idareye fatura ettiğini, oysaki tahkime konu olan ve iadesine karar verilen bu vergilerin Ortak Girişimin kendi kazancından ödenen bir vergi olmadığını, yapılan uygulamanın, haksız kazanç elde etmeye yönelik olduğunu, nitekim Ortak Girişim Anlaşmasının 16. maddesinden de, bu durumun açıkça anlaşıldığını, Türk Vergi Kanunlarına aykırı, vergi kaçırmaya yönelik, hileli uygulamalara hukuki geçerlik tanıyan MTO Hakem Mahkemesi kararının genel ahlaka ve kamu düzenine aykırı olduğundan New York Sözleşmesinin V/2.b maddesi gereğince tenfizinin talep edilemeyeceğini, aynı sözleşmenin V/2. (a) maddesi gereğince uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözümlenmesinin de mümkün olmadığını savunarak, davanın reddini dilemiştir.

Mahkemece, “7.10.2008 tarihli bilirkişi raporu hükme esas alınmak suretiyle, tenfiz koşullarının oluştuğu gerekçesiyle davanın kabulüne, 8.2.2007 tarihli tahkim kararının tenfizine” ilişkin verilen ilk hüküm, Dairemizce oy çokluğu ile bozulmuş, mahkemece kararda direnilmesi üzerine Hukuk Genel Kurulunca, Dairemize ait “bozma kararına uyulması gerektiğinden” bahisle mahkeme kararı bozulmuş, mahkemece bozmaya uyularak yapılan yargılama sonunda bu kez de davanın kabulüne, 8.2.2007 tarihli tahkim kararının tenfizine” karar verilmiş, hüküm, davalı tarafından temyiz edilmiştir.

Dava, 8.2.2007 tarih ve 13562/FM no’lu MTO Hakem Mahkemesi kararının tenfizi istemine ilişkin olup, Dairemize ait bozma ilamında ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, yabancı hakem kararlarının Türkiye’de icra edilebilmesi, tenfiz prosedürüne tabi olduğundan, dava konusu yabancı hakem kararı niteliğindeki MTO Hakem Kararının New York Sözleşmesine göre Türkiye’de tenfizi için, gerekli olan şartlardan biri de, Türk kamu düzenine aykırı olmamasıdır. Devletlerin vazgeçemeyeceği temel ilkeler, kamu düzenini ilgilendiren kurallar olup, genel olarak, kamu menfaat ve düzenini koruma amacını güden emredici kanun hükümlerine aykırılık, ahlaka ve temel hak ve özgürlüklere aykırılık, kamu düzeninin müdahalesini gerektiren hususlardır. Örneğin gümrük kanunları, vergi mevzuatı, kamu düzenini ilgilendirdiğinden, vergi mevzuatına aykırı bir alacağı hükme bağlayan bir hakem kararı, Türk hukukunun vazgeçilmez saydığı temel prensiplerle bağdaşmadığı için kamu düzeni müdahalesi ile karşılaşır. Aynı şekilde tenfiz devletinin dış ticaret, gümrük veya vergi mevzuatına karşı muvazaa teşkil eden ilişkilerden doğan alacakları hüküm altına alan kararlar da kamu düzenine aykırı kabul edilmektedir. (Prof. Dr. Cemal Şanlı, “Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları”, 3. Baskı, İstanbul Haziran 2005, sh. 208)

Bazı durumlarda kamu düzenine aykırılık itirazlarının değerlendirilebilmesi için, kısmen de olsa işin esasının da incelenmesi gerekli olabilir. Örneğin yabancı hakem kararına konu teşkil eden sözleşmenin, ülkenin gümrük ve vergi mevzuatına karşı bir hile ve muvazaa teşkil ettiği, dolayısıyla kamu düzenine aykırı olacağı ileri sürüldüğünde, mahkemenin itirazı değerlendirebilmesi için, kısmen işin esası ile ilgili inceleme ve araştırma yapması zorunludur. Aksi halde kamu düzenine aykırılık itirazını değerlendirmek mümkün değildir. Bu gibi durumlarda kamu düzenine aykırılık itirazlarının incelenmesi için, zorunlu olarak işin esası ile ilgili hususların araştırılması, teknik anlamda davanın esastan incelenmesi anlamında da değildir. (Prof Dr. Cemal Şanlı, a.g.e. sh. 209)

Somut olaya bakılacak olursa; az yukarda da değinildiği gibi davalı, davacı Ortak Girişimi oluşturan Ants ve ... şirketlerinin ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefi oldukları gibi, Ortak Girişimin de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi gereğince ayrı ve bağımsız bir kurumlar vergisi mükellefi olduğunu, ilgili vergi mevzuatları gereğince vergi hukuku anlamında ayrı bir muhatap kabul edilen Ortak Girişimin, vergilendirilecek olan gelirini, ilgili dönem sonunda beyan ederek kurumlar vergisi ödemesi, bundan sonra ortaklarına kar payı dağıtması gerekirken, idareden aldığı aylık hak edişleri Ortak Girişim hesaplarına geçirmeden ortaklara aktardığını, bu şekilde dönem sonu beklenmeden gelirin paylaşılması nedeniyle örtülü kazanç elde edildiğini, öte yandan ortak girişimin ortaklarının da ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olup, yabancı ortak olan ... şirketinin de dar mükellef olarak Türkiye'de elde ettiği kurum kazancı üzerinden vergi ödemekle yükümlü olduğunu, Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi gereğince sadece dar mükellef (yabancı firma) olan firmaların, stopaj(kaynakta kesinti) yoluyla vergi ödemekle yükümlü olduklarını, Ortak Girişimin, taşeron olarak hizmet aldığı ... firmasının, ortak girişime verdiği hizmetler karşılığında kestiği faturalar üzerinden vergi sorumlusu olarak vergi dairesine yatırdığı stopaj kesintilerini, daha sonra idareye fatura ettiğini, oysaki tahkime konu olan ve iadesine karar verilen bu vergilerin Ortak Girişimin kendi kazancından ödenen bir vergi olmadığını, yapılan uygulamanın, haksız kazanç elde etmeye yönelik olduğunu, nitekim Ortak Girişim Anlaşmasının 16. maddesinde de, bu durumun açıkça anlaşıldığını, Türk Vergi Kanunlarına aykırı, vergi kaçırmaya yönelik, hileli uygulamalara hukuki geçerlik tanıyan MTO Hakem Mahkemesi kararının genel ahlaka ve kamu düzenine aykırı olduğundan tenfizinin talep edilemeyeceğini savunmuş, savunmalarına delil olarak da idarece aldırılan iki bilirkişi raporunu ibraz etmiştir.

Mahkemece verilen bozmadan önceki ilk hükümde, 7.10.2008 tarihli bilirkişi raporu benimsenmek suretiyle “olayda tenfiz şartlarının bulunduğu, verilen kararın Türk kamu düzenine aykırı olmadığı” kabul edilerek, Hakem kararının tenfize karar verilmişse de, Dairemize ait bozma ilamında, “davalının gerek bilirkişi raporuna itiraz, gerekse cevap ve düplik dilekçelerinde belirtmiş olduğu, Hakem kararı ile davacı Ortak Girişime iadesine karar verilen vergilerin ödenmesi, yükümlüsü, vergi mevzuatına aykırılık, vergi kaçırmaya ve örtülü kazanç elde etmeye yönelik bir durumun söz konusu olup olmadığı hususlarında mahkemece yeterli bir inceleme ve değerlendirme yapılmadığı belirtilmiş, öte yandan, dosyada, ortak girişimi oluşturan ortakların kendi aralarında akdetmiş oldukları Mayıs 2000 tarihli “Ortak Girişim Anlaşması”nın 16. maddesinin, “Teklifte yer alan yerel vergi tavan miktarının verilecek aylık hak edişlerle herhangi bir nedenle alınamaması durumunda, bu yerel verginin çekilemeyen kısmı için ... firmasının, hak ettiği miktardan daha fazla hak ediş sunması gerekmektedir. Bu durumda, ... firması, diğer ortakların kabulü ile daha fazla fatura temin ederek verecek ve bu yolla tahsil edilen yerel vergi ortaklar arasında eşit olarak paylaşılacaktır.” şeklindeki hükmünün, taraflar arasındaki sözleşmenin icrası aşamasında uygulanıp uygulanmadığının da araştırılmadığına değinilerek, eksik inceleme ile karar verildiği açıklanmıştır.

Bozma ilamında sonuç olarak, “mahkemece, tüm bu açıklamalar doğrultusunda, taraflar arasındaki sözleşmenin uygulanması aşamasında, Hakem kararı ile davacı Ortak Girişime iadesine karar verilen vergilerin, sorumlusu, yükümlüsü, ödenip ödenmediği, olayda vergi mevzuatına aykırılık, , vergi kaçırmaya, hileli ve muvazaalı işlemlere ve örtülü kazanç elde etmeye yönelik bir durumun söz konusu olup olmadığı, davacıların kendi aralarında akdetmiş oldukları Ortak Girişim sözleşmesinin resmi ve onaylı Türkçe tercümesinin dosyaya ibrazının sağlanması ve davalının itirazında değindiği sözleşmenin 16. maddesi ile ilgili hükmün, sözleşmenin resmi onaylı Türkçe tercümesinde de bulunup bulunmadığının denetlenmesinden sonra, vergilerin ödenmesi ile ilgili bu kararlaştırmanın, taraflar arasındaki sözleşmenin icrası

aşamasında da uygulanıp uygulanmadığı, davalı itirazları ve dosyaya ibraz edilen bilirkişi raporları ile tüm belgeler dikkate alınmak suretiyle, vergi hukuku konusunda uzman bilirkişinin de bulunduğu akademik kariyere sahip üç kişilik bilirkişi kurulundan, nedenlerini açıklayıcı, gerekçeli, taraf, mahkeme ve Yargıtay denetimine elverişli rapor alınarak, olayda yabancı hakem kararının tenfizinin Türk kamu düzenine aykırı olup olmadığı değerlendirilmek suretiyle sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ve yetersiz bilirkişi raporuna göre yazılı şekilde hüküm kurulmuş olması”nın usul ve yasaya aykırı olduğu belirtilerek, mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Mahkemece bozmaya uyulduktan sonra alınan 12.6.2013 tarihli bilirkişi raporunda özetle, Vergi Usul Kanunu’nun 8/3. maddesinden bahsedilerek, “özel hukuk sözleşmelerinin vergi idaresini bağlamayacağı, somut olayda söz konusu olan %22’lik vergi tevkifatı bakımından verginin ödenmemesinin değil, ödenmiş olan verginin, davacıya ödenecek ücrete yansıtılıp yansıtılmayacağının uyuşmazlık konusu olduğu, aksi halde ödenmemiş bir verginin söz konusu olması halinde, vergi idaresinin harekete geçeceği, uyuşmazlığın, ödenmiş olan verginin ücrete eklenip eklenmeyeceğine ilişkin olduğundan, sözleşmenin kamu düzenine aykırılık teşkil etmemesi halinde, vergisel farklı bir sonuç doğurmayacağı, uyuşmazlığın tamamen sözleşmenin ifasına ilişkin bir husus olduğu, bunun da taraflar arasındaki sözleşmenin 16. maddesinde hükme bağlandığı, sözleşmelerle vergi yükümlülüğünün yön değiştirilmesinin yasaklanmadığı, ancak yapılan vergi tevkifatlarının hukuka uygun olmadığı, fazlaca vergi ödenerek örtülü kazanç elde edilmeye çalışıldığının düşünülebileceği, böyle bir durumda vergi idaresinin gerçeğe aykırılıklar tespit etmiş olması gerektiği, böyle bir tespit yapılmadığına göre, yapılan ödemelerin (vergi tevkifatlarının) örtülü kazanç elde etme anlamına geldiğinin düşünülmemesi gerektiği, sonuç olarak dava konusu hukuki ihtilaftan kaynaklanan talebin Türk vergi hukukuna, dolayısıyla kamu düzenine aykırı olduğu yönündeki iddianın yerinde olmadığı” belirtilmiştir.

Yine rapora itiraz üzerine alınan 30.12.2013 tarihli ek raporda da bilirkişiler tarafından aynı görüşler tekrar edilmiş, “uyuşmazlığın verginin Türk vergi idaresine ödenmemesi şeklinde olsaydı, hakem kararının tenfizinde kamu düzenine aykırılık gerekçesinin söz konusu olabileceği, olayda ise sorunun, Türk vergi hukuk kuralları gereğince vergi mükellefi ya da sorumlusu olarak belirlenen kişi ya da kuruluşların vergisel ödevlerini Türk vergi idarelerine beyan ve ödeme gibi yükümlülüklerini yerine getirmemelerinden kaynaklanmadığı” açıklanmıştır.

Mahkemece söz konusu bilirkişi raporu hükme esas alınarak, davanın kabulüne karar verilmişse de, az yukarda özetlenen bilirkişi raporu ve ek raporunda, bozma ilamında değinilen hususlarda açıklamalar yapılmadığı, söz konusu raporun bozma ilamında değinilen hususları karşılamaktan uzak ve yetersiz olduğu, bozmadan önceki bilirkişi raporunda olduğu gibi, soyut ve genel ifadelerle değerlendirilmeler yapıldığı görülmektedir. Oysa ki dava konusu hakem kararının, Türk kamu düzenine aykırı olup olmadığının değerlendirilebilmesi için, bozma ilamında vergi hukuku ile ilgili “vergi sorumlusu” “vergi yükümlüsü” “dar mükellef” “kurumlar vergisi mükellefi” “örtülü kazanç” gibi vergi kanun ve mevzuatında yer alan teknik konuların akademik olarak açıklanması ve daha sonra da söz konusu bu vergi kavramlarının somut olay itibarıyla uygulama biçiminin belirtilmesi zorunludur. Alınan bilirkişi raporunda ise, “uyuşmazlığın, vergiyi kimin ödeyeceği, kimin yükümlü, kimin sorumlu olduğuna ilişkin bulunmadığı” belirtilmek suretiyle, somut olayda gerek Ortak Girişim gerekse ortak girişimin ortaklarından olan ve üçüncü kişi olarak Ortak Girişim tarafından kendisinden hizmet satın alınan ... firması yönünden verginin ödenme biçimi, olması gereken ve mevcut durum itibarıyla açıklanmamış, gerekli teknik bilgiler

verilmemiştir. Bilirkişi raporunun 10. sayfasında, “..ancak yapılan vergi tevkifatlarının hukuka uygun olmadığı, fazlaca vergi ödenerek örtülü kazanç elde edilmeye çalışıldığı düşünülebilir.” denilmişse de, bu konuda başka bir açıklama yapılmamış, bunun ne şekilde olduğu ya da olabileceği belirtilmemiştir. Yine bozma ilamında değinilen 16. Maddenin, iş bu davanın tarafları arasında değil, davacı Ortak Girişimi oluşturan ortaklar arasında düzenlendiği göz ardı edilerek, söz konusu hükmün, iş bu davanın taraflar arasında düzenlenmiş gibi yanlış bir tespitle, sorunun “ödenmiş vergilere kimin katlanması” noktasında olduğu belirtilmiş, bu konudaki bozma ilamında vergi hukuku anlamında açıklığa kavuşturulması gerektiği belirtilen hususlara değinilmemiştir.

Hemen belirtmek gerekir ki, açıklanan hususlarda yapılacak değerlendirme için, kısmen de olsa işin esasının incelenmesi zorunlu ise de, az yukarda da belirtildiği gibi, bu inceleme, olayda “kamu düzenine aykırılık olup olmadığının denetimi” ile sınırlı olarak yapılacağından, teknik anlamda davanın esastan incelenmesi anlamına da gelmeyecektir. Kaldı ki bozma ilamına uyulmuş olmakla, usulü müktesep hak doğmuş olup, bozma kapsamında değinilen tüm hususlarda inceleme yapılması zorunludur.

Açıklanan tüm bu nedenlerle, dava konusu yabancı hakem kararının Türk kamu düzenine aykırı olup olmadığının, dolayısıyla tenfiz şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti için bozma ilamında değinilen hususlarda inceleme ve değerlendirme yapılması gerektiğinden, bunun için de öncelikle somut olayın vergi hukuku açısından aydınlatılmasına ihtiyaç duyulduğundan, az yukarda ve bozma ilamında değinilen tüm hususlarda, mahkemece vergi hukuku konusunda uzman akademik kariyere sahip üç kişilik bilirkişi kurulundan, nedenlerini açıklayıcı, gerekçeli, taraf, mahkeme ve Yargıtay denetimine elverişli rapor alınarak, sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, eksik inceleme ve yetersiz bilirkişi raporuna göre yazılı şekilde hüküm kurulmuş olması, usul ve yasaya aykırı olup, bozmayı gerektirir.

SONUÇ: Yukarda açıklanan nedenlerle, temyiz edilen hükmün, davalı yararına BOZULMASINA, 1100,00 TL duruşma avukatlık parasının davacılardan alınarak davalıya ödenmesine, peşin alınan 25,20 TL. temyiz harcının istek halinde iadesine, 09/07/2015 gününde oybirliğiyle karar verildi.