

## VERGİLENDİRMEDE ELEKTRONİK BELGELERİN HUKUKİ GEÇERLİLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN

### Özet

Elektronik imzanın yasal olarak mümkün olması ile birlikte e-devlet uygulamaları yaygınlaşmıştır. Gelir İdaresi tarafından sürekli denetimin sağlanması amacıyla yönelik olarak elektronik uygulamalar geliştirilmektedir. Gelir İdaresinin geliştirmekte olduğu uygulamalar kaynağını özel hukuk ilişkilerinde ve düzenlemelerinden alan konuları da ilgilendirmektedir. Belgelerin içerikleri kişilerin vergilendirilmesine ve cezai yaptırımlarla karşılaşmasına sebep olabileceğinden bu belgelerin hukuki geçerlilikleri önem arz etmektedir. Bu çalışmada genel hukuk düzenlemeleri ile birlikte Gelir İdaresinin yapmış olduğu e-devlet uygulamaları hukuki yönden incelenmiş ve ortaya çıkması muhtemel hukuki sorunların bertaraf edilebilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar kelimeler:** e-imza, e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-devlet, denetim

## EVALUATION OF THE LEGAL VALIDITY OF THE ELECTRONIC DOCUMENTS IN TAXATION

### Abstract

With the legal availability of electronic signature, e-government applications become widespread. The Revenue Administration develops electronic applications for continuing audit methods. The applications developed by the Revenue Administration are also related with the subjects that are on accounted of the special legal relations and legislation. Due to the documents being the evidence for the people of their being subjected to a taxation or a penal sanction, documents legality becomes important. In this study, we observed both general legal regulations and developing e-government applications by the Revenue Administration and made suggestions for dismissing possible legal problems.

**Key Words:** e-signature, e-invoice, e-record, e-archive, e-government, inspection

**JEL Classification Codes:** H20, H22, H,83, K12, K34, K41

## GİRİŞ

Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi sayısal iletişim ağının güçlenmesi ve sayısal veri iletiminin hızlanması ile teknoloji, özellikle hizmet üretene, yeni olanaklar getirmiştir. Sanal ortam, fiziksel ortam ihtiyacını ortadan kaldırmış ve maliyetleri düşürme imkânı sağlamıştır. Oluşturulan program ve ara birimler sayesinde kişilerin işlemlerini kendi kendilerine gerçekleştirmesi sağlanarak personel giderlerinde de ciddi bir azalma meydana getirmiştir. Sanal ortamın nimetlerinden öncelikle ürün pazarlayanlar, ardından finans sektörü hızla yararlanmaya başlamıştır. Hizmetlerini vatandaşlarına daha hızlı ve etkin bir şekilde iletmek isteyen devletler de bu rüzgârın etkisine girmişlerdir.

E-Devletten kavram olarak anlaşılması gereken; devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetlerle vatandaşların devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesidir<sup>1</sup>. Hukuk devleti olarak devletin elektronik hizmet ve işlemlerde hukuki alt yapıyı da sağlaması, hem kamunun verdiği hizmetlerin hukuka uygunluğu hem de elektronik işlerin hukuki güvenliğinin sağlanması bakımından hayati önem taşımaktadır. Gelişen teknoloji ve

<sup>1</sup>Demokaan DEMİREL, "e-Devlet Ve Dünya Örnekleri", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, S.61, s.84

denetim kolaylıkları bakımından Gelir İdaresi'nin yaptığı teknolojik altyapı yatırımları ile elektronik işlemlere önem verdiğini e-beyannamenin ardından e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları ile görmek mümkündür. Bu çalışmamızda elektronik işlemlerin hukuki güvenlikleri ve hukuki geçerliliklerinin denetim ve yaptırım mekanizmasına etkileri değerlendirilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının vergi uygulamaları için geliştirmiş olduğu e-devlet uygulamaları, daha önceki e-devlet uygulamalarından farklılık arz etmektedir. Diğer e- devlet uygulamalarında ağırlıklı olarak kamu kurumuna başvuru veya bilgi edinmeyi konu alırken, Gelir İdaresi Başkanlığının geliştirdiği uygulamalar, temel hukuk normlarını da ilgilendiren ve özel kişiler arasındaki ilişkilere de temas etmektedir. e-fatura, mali mühür, e-defter, e-defter beratı, saklama ve ibraz mükellefiyetler, kişiler arasında borçlandırıcı işlemlere ve cezai yaptırımların uygulanabilirliğini de etkilemektedir. Uygulamalar genel hukuk normları ile birlikte değerlendirilerek, denetim sırasında kullanılacak elektronik belge ve kayıtların vergi mükelleflerinin hukukunu etkileyebilecek şekilde ispat güçleri üzerinde durulmuş ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için sonuç bölümünde önermelerde bulunulmuştur.

### 1. Hukuki Anlamda Belge Kavramı

Yazılı bir kağıdın tek başına hukuki anlamda bir kıymeti yoktur. Hukuki kıymeti haiz bir belge ise sahibine haklar verebilir veya yükümlülükler yükleyebilir. Belgeler, hukuk sistemimizde en önemli delil olarak yer almaktadır. Benimsemiş olduğumuz hukuk düzeni çerçevesinde bir hakkı ispat edebilmek açısından belgenin hukukun öngördüğü kurallara uygun olması gerekir. Belge, bir olayı veya durumu göstermesi bakımından kullanılan en önemli ispat araçlarından biridir. Bu yönü ile belge, bir kişinin elinden çıkmış bir yazı olabileceği gibi bir görsel veya imza taşıyan bir kağıt da olabilecektir. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 7. Maddesi gereğince resmi sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturur. Günümüzde düzenleme zamanını ve düzenleyeni ispat edici teknolojik gelişmelerin ortaya çıkmasıyla belge kavramı, kağıttan bağımsızlaşarak sayısal ortamda saklanabilen ve gerçekliği kontrol edilebilen sayısal kodları da içerir hale gelmiştir.

Özel bir belgenin kişiyi bağlayabilmesi için o kişinin imzasını taşıması gerekmektedir. Bir kişinin imzasını taşıyan belge kişiye bir hak vermektense ziyade borç yüklemektedir. Kişi imzasının işlevi hukukumuzda yazılı bir sözleşme ile borç altına girmenin bir ön koşulu olarak kabul edilmiştir. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 14. Maddesinde; yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerde, borç altına girenlerin imzalarının bulunması zorunlu tutulmuştur. TBK 15. Maddede ise imzanın borç altına girenin el yazısı ile atılması zorunlu tutulmuştur. O halde, klasik anlamda imzanın kural olarak el ile atılması gerekmektedir.

Kanun koyucu, yazı yazmasını bilmeyenler veya yazı yazamayanlar için bile imzadan vazgeçmemiş, TBK 16. Maddesi ile imza yerine kaim olmak üzere usulüne göre onaylanmış olması şartıyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mührün kullanılabilmesine cevaz verilmiştir. Dolayısıyla ispata elverişli bir belgenin bir kişinin aleyhine ispat vesikası olarak kullanılabilmesi için o kişi tarafından imzalanması ya da imza yerine geçecek surette işaretlenmesi gerekmektedir.

Bilgisayar teknolojilerinin gelişmesi, bilgisayarların dünya çapında ağlar ile birbirine bağlanması, iletişim amacı ile bu teknolojilerin hızlı ve yoğunlaşan bir şekilde kullanılması, özellikle personel maliyetini düşürmek isteyen finans sektörünün bu alt yapıyı kullanmaya başlaması, elektronik ortamda oluşturulan belge ve yapılan sözleşmelerin geçerliliği bakımından her ülkenin iç mevzuatına uygun olarak yeni yasal düzenlemelerin yapılmasını ihtiyaç haline

getirmiştir. Bu alanda ülkemizdeki en önemli düzenleme 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (EİK) ile yapılmıştır.

EİK 5. Maddede, güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğuracağı hükme bağlanmıştır. Bu yolla elektronik ortamda düzenlenen veya saklanan belgelerin de hukuki sonuç doğuracak şekilde ispat aracı olarak kullanılmasının önü açılmıştır. Nitekim, güvenli elektronik imzaların da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğuracağı TBK 15. Maddede de açıkça belli edilmiştir.

O halde, TBK 15. maddede güvenli elektronik imza ile el ile atılmış imza aynı hukuki sonucu doğurduğuna göre elektronik belgelerin hukuki kıymetlerini de hukuk düzenlemelerimiz içerisinde aramızda gerekmektedir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 199. Maddesinde belge: uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcılar olarak tanımlanmıştır. O halde, yazılılık unsuru bakımından elektronik bir belgenin sayısal kayıt ortamında bulunması hukukumuzda kabul görmüştür.

Vergi uygulamaları açısından baktığımızda ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 227. Maddesinde belge kavramı yerine ispat edici "kağıt" kavramı kullanılmıştır. Kanunda tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuştur. Bu zorunluluk sadece defter tutan yükümlülerle de sınırlı değildir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler de vergi matrahının tespitiyle ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar<sup>2</sup>. Arapçadan dilimize yansıyan vesika (belge) sözcüğünden türemiş olan tevsik, belgelendirme anlamına gelmektedir. O halde, VUK'un vergilendirmeye esas olan işlemlerin gerçek durumu yansıttığını ispatı için belge aradığını söyleyebiliriz.

VUK'un 3. Maddesinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği yer almıştır. Bu ifade ile Vergi Hukuku açısından ispatta delil serbestisinin benimsenmiş olduğu söylenebilir. Kanunda gösterilmemesine karşın, içtihat da, olayın özelliğine ve kanıt olarak ileri sürülen belge, bilgi ve durumun niteliğini nazara alarak kanıt serbestisi ilkesine sınırlar koyabilmektedir<sup>3</sup>.

Vergi Hukuku delil serbestisi kapsamında şahit ifadesine de ispat aracı olarak yer verilmiştir. Ancak, VUK'da şahit ifadesine mükellef tarafından nasıl dayanılacağına dair bir düzenleme yoktur. Diğer taraftan 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) şahit deliline yer verilmemiş olması ve İYUK 31. madde kapsamında HMK'ya da atıfta bulunulmaması gerekçesiyle delil serbestisine rağmen şahit delilinin mükellefler tarafından pratikte kullanılmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Medeni ve ceza yargılama hukuklarında kanıtlama vasıtası olarak başvuru tanıma İdari Yargılama Hukukunda başvurulmasına bu hukuk dalında geçerli olan yazılılık ilkesi engeldir<sup>4</sup>. Her ne kadar delil serbestisi yasal düzenleme olarak benimsenmiş olmasına karşın vergi idaresi vergi mükellefinden belgeleme yolu ile ispatı beklemektedir.

<sup>2</sup> Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, 2007, s.1029

<sup>3</sup> Turgut CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk yayınları, 2. Baskı, 2006, s.851

<sup>4</sup> CANDAN, age 2006, s.845, **Danıştay 3. Dairesi 24.12.1986, E:1986/1021, K:1986/2706**, Danıştay Dergisi, S.66-67, s.187 : İdari yargı yerlerinde yapılan yargılama sırasında ve duruşmada tanık dinlenilmesi ve yemin teklifinin mümkün olmadığı hk.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 64. Maddesinde tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, "bilgisayar kaydı" veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya "elektronik ortamda" saklamakla yükümlü tutulmuştur. Her tacir, ayrıca, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, TTK'ya göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. TTK 82. madde gereğince de bu kayıtların dayandığı belgelerin de saklanması gerekmektedir.

Belgenin ispat gücünün kişilere hak veya borç yüklemesi nedeniyle bu ispat aracının suiistimalinin de engellenmesi gerekmektedir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 204. Maddesinde bir resmi belgeyi, TCK 207. Maddede bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişinin cezalandırılması öngörülmüştür. Vergi Hukuku bakımından ise belgeleri sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenleyenler ile bunları kullananlar hakkında VUK 359. Maddede TCK 207. Maddeye göre daha özel ve ağır şekilde ceza hükmü konulmuştur.

O halde, gerek Vergi Hukuku bakımından gerekse Ceza Hukuku bakımından elektronik bir kaydın hukuki nitelikte bir belge olup olmadığının tespiti vergi mükellefiyeti ve cezalandırma kabiliyeti için de çok önemlidir.

## 2. Belgenin Unsurları

Yenilenen temel kanunlarımız olan HMK, TBK ve TTK'da elektronik belge ve imza kavramlarına yer verilmiştir. Diğer taraftan VUK'ta da benzer nitelikte düzenlemelere yer verecek şekilde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler ile belge kavramı basılı kağıttan daha fazla anlam ifade etmeye başlamıştır. Yapılan düzenlemeler ile sayısal ortamda bulunan kayıtlar da belge olarak kabul edilmiştir. Bu durumda delil serbestisi ve sınırları dikkate alınarak bir sayısal kaydın veya basılı kağıdın hukuki anlamda belge niteliğinde olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

Ceza Hukukunda delil serbestisi geçerlidir. Yani, delillerin tüm hukuksal özelliklerini taşımaları kaydıyla her şey delil olabilir. Bir hususun mutlaka belirli bir delille ispatlanması gerektiği şeklinde bir kural konulmamıştır<sup>5</sup>. Vergi Hukukunda da yemin ve kısmen şahit delilleri haricinde delil serbestisi kabul edilmiştir. Delille ilgili olarak vergi yargılamasını ilgilendiren gerek VUK'da gerekse İYUK'da delil mevzuu detaylı düzenlenmemiştir. Buna karşın, HMK'da ise deliller tasnife tabi tutulmuştur. Buna göre deliller: belge ve senet, yemin, tanık, bilirkişi incelemesi, uzman görüşü, keşif olarak ayırma tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmaya göre, fotokopi, fotoğraf veya video kaydı gibi görsellerin belge ve senet kavramı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Görsellerin hukuki niteliği bakımından Yargıtay'ın bu konudaki içtihatlarına baktığımızda Yargıtay, aslı ibraz edilemeyen sadece fotokopi olarak sunulan evrakları delil olarak kabul

<sup>5</sup> Yener ÜNVER/ Hakan HAKERİ, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2010, s.569

etmemektedir<sup>6</sup>. Buna genel anlamda gerekçe ise fotokopi belgelerinin değiştirilmeye müsait olduğu ve gerçek durumun farklı yansıtılabileceği ihtimalidir<sup>7</sup>.

Yasal düzenlemeler ışığında özel bir belgenin hukuken bağlayıcı ve ispata elverişli olabilmesi için belgenin yazılı olması, bir durumu veya vakıayı ispata elverişli olması, borç altına aldığı veya aleyhine kullanılacak kişinin imzasını taşıması gerekmektedir. Bu unsurlara kısaca şu şekilde değinebiliriz:

### 2.1. Yazılı Olması

Belge, genel olarak bir eylem veya davranışın veya olayın yazıya geçirilmesidir. Klasik anlamda belge, yazının kağıda geçirilmesi ile oluşturulmaktadır. Teknoloji ile birlikte sayısal ortamlarda bulunan kayıtlar da belge olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bir düşüncenin, olayın veya durumun fiziki dünyaya aktarılabilmesi için belgenin öncelikle yazılması, diğer bir ifade ile düzenlenmesi gerekir. Ancak, sayısal ortamda yazı kavramı da geleneksel anlamının dışına çıkmıştır. Çevre birimleri aracılığı ile kişilerin iradesinin sayısal ortamda tutulabilecek şekilde girilmesi de yazı olarak kabul edilmiştir.

Bu noktada, genel kabul olarak sayısal kayıtların bilgisayar ekranından görülmesi sayısal kayıtları da belge olarak değerlendirilmesine sebep olmaktadır. Ancak, sayısal kaydın fiziki ortamda olmaması sadece görme duygusu ile görülmesi söz konusudur. İleride bahsedileceği üzere

<sup>6</sup>**Yargıtay 1. Hukuk Dairesi E. 2004/5591 K. 2004/6147 T. 24.5.2004** asıl olmayan fotokopiden ibaret bulunan ve doğruluğu saptanmayan sözleşmeye değer verme olanağı bulunmadığı hk.-Kazancı İçtihat Bankası ana mevzuat programından alınmıştır. **Yargıtay 17. Hukuk Dairesi E. 1996/1059 K. 1996/1155 T. 5.3.1996** Harici satış senedinin aslı ibraz edilmediğine ve fotokopi niteliğindeki örneğine karşı çıkıldığına göre senede geçerlilik tanınması olanağı yoktur. **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi E. 1995/3476 K. 1995/3822 T. 17.4.1995** İmza incelemesinin fotokopi evrak üzerinden yapılması ile sağlıklı bir sonuç alınmaz. Bu yüzden asıl evrak üzerinden inceleme yapılması gerekir. **Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2002/4557 K. 2002/4905 T. 20.5.2002** Mahkemeye tasdik amacıyla gönderilen tahkim dosyası fotokopilerden ibaret olup, yukarıda anılan yönetmelik hükümlerine riayet edilip edilemediğinin denetlenmesi de mümkün olmamaktadır. **Yargıtay 12. Hukuk Dairesi E. 2007/12320 K. 2007/14627 T. 13.7.2007** Mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda oluşturulan raporda alacaklı tarafça ibraz edilen belge fotokopileri üzerinde inceleme yapılarak ve alacaklının ibraz ettiği belgelere ağırlık tanınarak imzanın borçluya ait olduğuna ilişkin rapor yönünde hüküm kurulması doğru görülmemiştir. Mahkemece yapılması gereken iş, alacaklıdan belge asılları istenerek ek rapor alınmak sureti ile imza incelemesi yönünden sonuca gidilerek bir karar vermektir ibaretken eksik, inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmadığı gibi kabule göre de, imzanın borçluya ait olduğu tespit edildiği halde diğer itiraz nedenleri incelenmeksizin ( faize ) sonuca gidilmesi doğru görülmemiştir. **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi E. 1995/10749 K. 1995/11675 T. 25.12.1995** Fotokopi senet niteliğinde sayılamaz. Bu nedenle fotokopi üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılıp davalının bundan sorumlu tutulmasına hukuken olanak yoktur. **Yargıtay 14. Hukuk Dairesi E. 2002/229 K. 2002/628 T. 4.2.2002** Satış vaadi sözleşmesi fotokopisinde satışı vaad edilen taşınmazlardan 393 sayılı parsel üzerinde düzeltme yapıldığı görülmektedir. Davalıların temyiz dilekçesine ekli olarak ibraz ettikleri fotokopide ise bu parsel 303 olarak yazılıdır. 5.4.1993 tarihli satış vaadi sözleşmesinin noterden tasdikli bir suretinin getirtilerek, satışı vaad edilen taşınmazların hangileri olduğu açıkça ve tereddüde yer bırakmayacak şekilde tespit edilmelidir. **Yargıtay 15. Hukuk Dairesi E. 2008/3556 K. 2009/2468 T. 28.4.2009** Somut olayda davalı yanca, adî yazılı arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmesinin varlığı kabul edilmeyerek ibraz edilen fotokopi belge altındaki imza da inkâr edilmiş ve belge aslı da ibraz edilememiş olduğundan, varlığı kanıtlanamamış kat karşılığı inşaat sözleşmesine dayalı fesih, iptâl ve tescil davasının reddine karar verilmesi gerekirken, yazılı delil başlangıcı dahi kabul edilemeyecek fotokopi belgeye itibar edilerek tanık dinlenmesi ve yine fotokopi belge üzerinde inceleme yapan Adli Tıp raporuna itibar edilerek sözleşmenin varlığı kabul edilmek suretiyle yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmamıştır. **Yargıtay 19. Hukuk Dairesi E. 2004/11642 K. 2005/6794 T. 16.6.2005** Fotokopi üzerinde imza incelemesi yapılarak sağlıklı bir sonuca varılamaz.

<sup>7</sup>**Yargıtay 19. Hukuk Dairesi E. 2005/258 K. 2005/4843 T. 29.4.2005** Vadedi belgedeki imzanın fotokopi olduğu ıslak imza olmadığı belirlenmiştir. Hal böyle olunca belgenin ıslak imzayı taşımadığı, imzanın başka bir belgeden fotokopi yolu ile aktarıldığı gözetilerek, davacının imzasını içeren bir belge olarak kabulü düşünülemez.

güvenli elektronik imzanın göz ile görülebilme olanağı da yoktur. Bu bakımdan artık bir belgenin hukuki anlamda belge olup olmadığı normal bir insanın duyuları ile tespit edilmesi imkansız hale gelmektedir.

Elektronik belgeler açısından yazılı olma hali kayıt ortamına uygun araçlarla iradenin kaydedilmesini ifade etmektedir. Belgenin hangi şekil veya dil ile yazıldığından ziyade, önemli olan yazılanın şüpheye mahal bırakmayacak şekilde anlaşılabilir ve herkes tarafından aynı şekilde okunabilir ifade veya dillerde yazılması yeterlidir. O halde anlaşılır olmayan veya okunamayan sayısal kayıtlar belge niteliğini kazanamayacaktır.

Yazılı olma ögesinin varlığı için bir dilin kullanılması, yazının bir vasıtayla elverişli bir cisme kaydedilmesi ve yazının okunabilir olması unsurları aranacaktır. Belirtilen koşulların varlığı halinde, belgeye ilişkin yazılı olma ögesinin gerçekleştiği kabul edilir. Yazılı olma unsuru bakımından kural olarak yazılılık yeterli ise de, yasada ilgili belgenin belirli bir biçimde yazılmış olması aranmış ise bu şekle uyulmaması, belge sayılmasını önleyecektir<sup>8</sup>.

## 2.2. İmzalı Olması

Hukuki bir belgenin en önemli unsuru imzadır. Zira, bir yazının hukuki bir sonuç doğurabilmesi için kimin tarafından düzenlendiğinin bilinebilmesi şarttır. Kimin düzenlediği bilinmeyen yazıların belge niteliği bulunmamaktadır<sup>9</sup>. TBK, yazılı şeklin istendiği hallerde bunun nasıl gerçekleşeceğini özel olarak düzenlemiştir. İşte imza da bu açıdan önem taşımaktadır<sup>10</sup>. Her yazı bir hareket izi taşır ve belli bir yazı olgunluğuna ulaşmış bulunan herkes onu diğerlerinden ayıran kişisel bir yazıya sahiptir<sup>11</sup>. El yazısı da kişilik gibi sürekli olarak değişme süreci içerisinde, büyüme olgunlaşma ve yaşlanma gibi süreçleri kaçınılmaz olarak yansıtır<sup>12</sup>. Ancak, güvenli elektronik imza ile kişi yetkilendirilmiş hizmet sağlayıcısına kendine has benzersiz elektronik imza sertifikası oluşturma yetkisi vermektedir. İmza, kişi tarafından oluşturulmamakta kişi, oluşturulan sertifikayı el ürünü imzası yerine kullanma hakkını elde etmektedir. Güvenli elektronik imza, kişinin el ile atacağı imzayı ortadan kaldırmamaktadır. Ancak, e-devlet uygulamaları kapsamında kişinin sayısal ortamda yapacağı başvurular için artık ıslak imza kullanma olanağı olmayacaktır.

Elektronik İmza Kanunu gereğince, elektronik imzanın ıslak imza yerine geçebilmesi için Türkiye'de yetkilendirilmiş olan elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından sağlanmış sertifikalarla atılması gerekmektedir. Bu durumda başka bir ülkenin yetkilendirmiş olduğu sertifika ile imzalanan belgelerdeki elektronik imzalar imza yerine geçmeyeceğinden yabancı sertifikalarla oluşturulan belgeler, imza unsurundan yoksun olacağından hukuki anlamda belge hüviyetini kazanamayacaktır.

<sup>8</sup> Bkz. Hasan Tahsin GÖKCAN, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı: 2010/1, s.211-213

<sup>9</sup> GÖKCAN, agm, s.216

<sup>10</sup> Sema TAŞPINAR AYVAZ, “Türk Borçlar Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun İmza Atamayanlarla İlgili Yeni Düzenlemesine Eleştirel Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2012 Cilt 61 Sayı 1, s.325

<sup>11</sup> Yasin ATAÇ, Eyup AYDOĞDU, Taner BORA, “Adli Bilimlerde El Yazısının Kişiyeye Aidiyetinin Tespiti”, Polis Bilimleri Dergisi Cilt:14, S.4, 2012, s.121 (Jale BAFRA, El yazısı incelemelerinde “kişisel yazı unsurlarının isteyerek değiştirilmesi” problemi ve kimlik belirlenmesi, İstanbul Üniversitesi, Adli Tıp Enstitüsü, Sosyal Bilimler Anabilim Dalı Doktora tezi, 1995, İstanbul)

<sup>12</sup> ATAÇ/AYDOĞDU/BORA, agm, s.121 (Nursun MARMARA, El Yazısının Kişiyeye Ait Olup Olmadığını Belirleyen Grafik Göstergeler, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Psikoloji Bölümü, Doktora Tezi, 1994, İstanbul)

İmzanın nasıl olması gerektiği konusunda yasalarımızda doğrudan bir belirleme yoktur. 2525 sayılı Soyadı Kanunu'nun 2. Maddesinde "Söyleyişte, yazışta, imzada öz ad önde, soyadı sonda kullanılır" ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, imzanın hem adı hem de soyadını taşıması gerekmektedir. Ancak, uygulamada buna çok dikkat edilmemekle beraber genel olarak insanların isimlerini tamamen veya kısaltarak kullandığı görülmektedir. Güvenli elektronik imza ise kişinin adını, soyadını ve diğer kimlik bilgilerini taşıması bakımından Soyadı Kanunu'na uygun olduğunu söyleyebiliriz.

HMK 211. Maddede hakimın sahtelik incelemesinde huzurda kişiye yazı yazdırıp imza attırmak suretiyle elde ettiği belge ve diğer delilleri değerlendireceği yer almaktadır. Buna göre, kişinin yazısı ile imzasının farklı şeyler olduğu anlaşılmaktadır. Yani kişinin normal yazısı ile adının veya soyadını yazmış olması el ürünü olmasına rağmen Soyadı Kanununda aranan koşulları sağlamış olmasına karşın imza olmayacaktır. Bir belgenin kişinin el ürünü olsa dahi hukuki sonuç elde edebilmek açısından ayrıca kişinin imzasını taşıması gerekmektedir.

HMK 155. Maddede, imza atamayanlar ile ilgili olarak özel düzenleme yapılmış ve bunların belgeleri parmak izi, mühür basmak veya özel işaret koymak suretiyle belge oluşturabilecekleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden ise imzanın ayrıca parmak izi, mühür veya özel işaret olmadığını da anlıyoruz.

1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 75. Maddesinde kişilerin imza atamadıkları ve imza yerine geçen bir el işareti kullanmadıkları takdirde, varsa mühür, yoksa sol elinin baş parmağı, bu da yoksa diğer parmaklarından birinin bastırılacağı ve hangi parmağın bastırıldığı yazılacağına yer verilmiştir. Buradan geleneksel anlamda imzanın el ile atılması gerektiğini söyleyebiliriz. Hukuki değer anlamında HMK 211. Maddede okuma yazma bilen sağır ve dilsizler için beyanın altındaki imza, beyan edilen hususlardaki yemini ifade etmektedir.

Güvenli elektronik imza ile ilgili olarak geleneksel anlamda gerek fiziksel engeller gerekse okuma yazma bilmeyenler açısından bir düzenleme yoktur. Güvenli elektronik imza, kişiye verilen şifrenin girdi araçları ile sayısal ortama girilmesi ile mümkündür. Noterlik Kanunu kapsamında değerlendirdiğimizde fiziksel olarak imza atamayan kişilerin güvenli elektronik imza kullanmaları önünde yasal bir engel yoktur. Okuma yazma bilen sağır ve dilsizler için de güvenli elektronik imza kullanılması mümkündür. Ancak, okuma yazma bilmeyenler açısından güvenli elektronik imza, içeriğinden imzalayacak olan kişinin haberdar olduğuna ve kabul ettiğine dair şahadet edecek kişilerin aynı sayısal belgeyi kendi güvenli elektronik imzaları ile mümkün olabilecektir. Artık, aktif olarak kullanılan yeni imzalama yazılımları sayesinde bir belgeye seri ve paralel olarak birden çok imza atılabilmektedir

İmza, yazı ile belirtilen hususlarda imza atanın kabul beyan ve taahhütlerinin imza atan kişiyi bağladığına dair bir bağitlanmadır. Yazılı belgelerin kişiyi borç veya yükümlülük altına sokabilmesi için TBK 14. Madde gereğince imzalanması gerekmektedir. Yine TBK 15. maddede ise imzanın el yazısı ile atılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. TTK 372. Madde gereğince şirket adına imza yetkisini haiz kişilerin şirket unvanı altında imza atacakları düzenlenmiştir. Buna göre imza, eğer bir şirket unvanı altına atılıyor ise imza kişiyi değil şirketi bağlayacaktır. Yönetim Kurulu veya ortaklığı temsile yetkili olanlar ortaklığı ilgilendiren tüm işlemlerde imza ile birlikte ortaklığın unvanını eklemek zorundadırlar<sup>13</sup>.

Gerek imzanın sözlük anlamına gerekse kanunlarımızda imza ile ilgili yer alan hükümler incelendiğinde bir imzada bulunması gereken en az üç temel unsur olmalıdır:

<sup>13</sup> Gönen ERİŞ, **Ticari İşletme ve Şirketler**, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, 2. Cilt, 2007, s.1764-1765

- İmzanın kişinin ad ve soyadını içermesi gerekmektedir.
- İmza kişinin el yazısı ile atılmalıdır.
- İmza her zaman aynı şekilde atılmalıdır<sup>14</sup>. Bunlara ilaveten tüzel kişi adına imzanın bağlayıcı olabilmesi için imza, unvan altına atılmalıdır.

Ancak, yasa koyucu imza atamayanlar için de yapmış olduğu düzenlemeler çerçevesinde el ile yapılmış işareti, parmak izini, mührü, alet yardımıyla yapılan imzayı ve resmi şahadetnameyi istisnai olarak imza yerine kabul etmiştir<sup>15</sup>. Yukarıda da ifade etmiş olduğumuz üzere güvenli elektronik imza, istisnai ihtiyaçları da kısmen karşılayabilmektedir.

### 2.3. Belgenin Hukuki Durumu İspata Elverişli Olması

Yazılı olan belgenin içeriğinin anlamlı ve anlaşılabilir olması gerekir. Eğer belgenin içeriği bir durumu açıklamıyor veya her bireyde farklı anlamlar ortaya koyuyor ise belgenin ispata elverişli olduğundan bahsetmek olanağı da olmayacaktır. Belgenin belirli bir düşünce veya olayın aktarımını ya da bir hukuki ilişkinin varlığı ya da yokluğunu gösterme gibi bir irade beyanını içermesi halinde hukuken korunduğu, delil niteliğinin bulunduğu kabul edilir<sup>16</sup>. HMK 199. Madde gereğince belgenin ispata elverişli olması gerekir. Bu araçların kanun anlamında belge sayılabilmeleri ise, uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli olmaları halinde mümkün olabilecektir, aksi bir durum zaten düşünülemez<sup>17</sup>.

HMK 200. Madde gereğince bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin, yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri 2014 yılı için 2.800 Türk Lirasını geçtiği takdirde senetle ispat olunması gerekmektedir. Senet kavramının oluşması için, senette yer alan metnin, bir hukukî işlem hakkında bilgi vermesi ve imzalanmış olması gerekmektedir. Aksi hâlde bu belgenin, senet olarak nitelendirilmesi mümkün değildir<sup>18</sup>.

Eğer evrak, hukuki işlemin tamamen ispatına yeterli olmamakla birlikte, söz konusu hukuki işlemi muhtemel gösteren ve kendisine karşı ileri sürülen kimse veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş ise HMK 202. Madde gereğince delil başlangıcı olacaktır. HMK’da delil olarak hukuki anlamda belge ile yazılı kağıt parçası anlamındaki belgenin aynı sözcük ile kullanıldığını görüyoruz. Nitekim, HMK’ya göre delil başlangıcı teşkil eden belgenin mutlaka yazılı bir belge olması gerekmez<sup>19</sup>.

Sayısal bir kaydın girdi araçları ile sayısal ortama girilmesinin yanında bu kaydın aynı şekilde okunabilmesi, okunduğunda anlam çıkarabilmesi gerekmektedir. Sayısal kayıtlar bakımından çok farklı kayıt biçimleri bulunmaktadır. Yasada kayıt biçimi konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, bu durumda sayısal kayıt hangi biçimde kaydedilmiş ise o biçimi okuyabilen başka bir yazılıma da ihtiyaç duyulmaktadır. Kaydı okuyan programın güvenli elektronik imzayı teyit edip edemeyeceği ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Güvenli

<sup>14</sup>Bkz. Eyup AYDOĞDU/Yasin ATAÇ, “İmza Sahteciliğinin Türleri, Tespiti ve Önlenmesi”, *Polis Bilimleri Dergisi Cilt:13 S.2*, 2011, s.54-55

<sup>15</sup> Bkz. TAŞPINAR AYYVAZ, agm, s.332-336

<sup>16</sup> GÖKCAN, agm, s.213

<sup>17</sup> Mustafa GÖKSU, “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde Senetle İspat Kuralları ve Bunların İstisnaları”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 1 S.1, 2011, s.59

<sup>18</sup> Serdar NART, “Alman ve Türk Hukukunda Senetle İspat”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, s.213

<sup>19</sup>Baki KURU, Ali Cem BUDAK, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C.85, S.5, 2011, s.17

elektronik imza ile imzalanmış olan belge, üzerinde yapılabilecek her türlü değişiklik ile imzalanmış olma özelliğini yitirmektedir. Kaydın farklı nedenlerle zarar görmüş olması halinde belge, tamamen hukuki anlamını yitirebilecektir. Elektronik belgenin fiziksel ortamda olmaması çoğaltılabilir olması belgenin asıl veya nüsha olup olmadığını da tespit etme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum Vergi Hukuku bakımından özellikle Damga Vergisi yönünden sorun teşkil edebilecektir.

HMK 202. maddeye uygun olarak güvenli elektronik imza ile imzalanmamış olan ancak, TTK gereğince kayıtlı elektronik posta (KEP) adresinden gönderilmiş olan belgelerin hukuki olarak gönderen kişiyi bağlayıp bağlamadığı da tartışılabilir. Kayıtları elektronik postada gönderici kişinin kimliği teyit edildiğine göre kişinin iradesini yansıttığı belli olan ve KEP'ten gönderilen belgeler delil başlangıcı mı yoksa hukuki anlamda delil kabul edilebilir mi? konusunun üzerinde de özel olarak durulması gerekir.

#### 2.4. Düzenleme Zamanının Belirlenebilir Olması

Bir belgenin hukuki bir sonuç doğurabilmesi için belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli olarak daha önceden düzenlenmiş olması gerekir. TMK 7. Maddenin resmi sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağına dair hükmü, özel belgeler için geçerli değildir. Resmi belgelerin düzenlenme zamanı evrak kayıt defterleriyle ispatlanabilirken, özel belgeler için düzenleme zamanının farklı şekillerde ispatlama olanağı vardır. Herhangi bir yere kaydedilmemiş veya kayıt tarihi kesin veya dönemsel olarak belli edilemeyen belgeler her zaman düzenlenebilir belge olarak ispat gücünü kaybedebilecektir<sup>20</sup>.

Özel belgelerin ispat gücünün ortaya konulabilmesi için belgenin üzerinde yazılan tarih yeterli değildir. Belgenin düzenlendiği tarih başka araçlarla da teyit edilmelidir<sup>21</sup>.

<sup>20</sup>**Yargıtay 4. Hukuk Dairesi E. 2003/566 K. 2003/5522 T. 29.4.2003 - E. 2006/879 K. 2007/800 T. 1.2.2007:** savunmayı kanıtlama yönünde sunulan belgeler her zaman düzenlenmesi mümkün adi yazılı belgelerden olup, davalının işleten olmadığını kabulü için yeterli bulunmamaktadır. **E. 2008/744 K. 2008/12254 T. 20.10.2008** adi yazılı kira sözleşmelerinin her zaman düzenlenmesi mümkün olduğundan somut olayın özelliği de gözetildiğinde itibar edilemez. **Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2003/11893 K. 2004/8339 T. 16.9.2004** Kooperatif kaşesini taşıyan tutanak başlıklı yazıda tutanak imzacılarının adı belirtilmediği gibi böyle bir belgenin de her zaman önceki tarihli olarak düzenlenmesi mümkündür. **E. 2004/2206 K. 2004/5413 T. 14.5.2004** Ne var ki, kayıt kabul davalarında mücerret bononun her zaman düzenlenmesi olanaklı olduğundan alacak davalarından farklı olarak kambiyo senetleri tek başına alacağın varlığını kanıtlamaya yeterli değildir. **E. 2010/8007 K. 2011/7072 T. 10.6.2011** Bu savunmanın kanıtlanması için davalı tarihsiz belge sunmuş ise de, bu belge davalının tek başına sebepsiz zenginleşmediğinin delili olamaz. Ayrıca bu belgenin her zaman düzenlenmesi mümkün olan belge olarak değerlendirilmesi gerekir. **Yargıtay 17. Hukuk Dairesi E. 2010/1356 K. 2011/2407 T. 17.3.2011** protokolün resmi belge niteliğinde bulunmadığı, her zaman temini mümkün nitelik taşıdığı, haciz tarihleri ile satış tarihlerinin de aynı olduğu" gerekçesi ile davanın reddine karar verilmiş; hüküm, davacı üçüncü kişi vekili tarafından temyiz edilmiştir. **E. 2011/1478 K. 2011/1947 T. 7.3.2011** İbraz edilen faturaların borcun doğumundan sonraki tarihe ilişkin ve her zaman temini mümkün belge niteliğinde olması nedeniyle, 3. kişi tarafından yasal mülkiyet karinesinin aksinin kesin ve güçlü delillerle ispat edildiğinden söz edilemeyeceği gibi, borçlunun 3. kişi adına kayıtlı görünen işyerinde sigortalı olarak işe başlamış gösterilmesinin de sonuca etkisi yoktur. **Yargıtay 21. Hukuk Dairesi E. 2002/10126 K. 2003/189 T. 21.1.2003** her zaman istenilen kişi adına düzenlenmesi mümkün bulunan bu faturalar mülkiyet karinesinin aksini ispata yeterli değildir. **E. 2005/2100 K. 2005/10409 T. 27.10.2005** istenilen kişi adına her zaman temini mümkün olan belge olması itibarıyla davalı 3. kişi tarafından yasal karinenin aksinin kanıtlandığının kabulü mümkün değildir. **E. 2007/21183 K. 2008/15266 T. 7.10.2008** Davacı, dava konusu malların kendisine ait olduğunu iddia etmiş ve ispat için de kira sözleşmesi ve faturalar ibraz etmiştir. Her zaman düzenlenmesi mümkün kira sözleşmesi ve faturalar, icra tutanaklarının aksini ispata yeterli değildir.

<sup>21</sup>**Yargıtay 13. Hukuk Dairesi E. 2002/12362 K. 2003/844 T. 28.1.2003** faturaya dayanmış ise de fatura tek taraflı ve davacı tarafından düzenlenmesi her zaman mümkün olan bir belge olmakla ve ayrıca davalıya tebliğ edildiği de iddia ve ispat edilmediğinden, davacının iddiasını ispat için tek başına yeterli olmadığı

VUK 219. Maddede kural olarak işlemin zamanında yani işlemin yapıldığı gün kaydedilmesi esastır. Diğer taraftan iş yoğunluğu çerçevesinde kayıtların 10 (on) gün içerisinde kaydedilebileceği, bu işlemlerin ise esas defterlere 45 (kırkbeş) gün içerisinde geçirilmesi gerektiği belli edilmiştir. Esasında vergi uygulamaları bakımından kayıt nizamında gösterilen bu tolerans düzenleme zamanını ispat bakımından zafiyet yaratmaktadır. TTK 65. Maddede de defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılacağı bildirilir iken, diğer taraftan defterlerin delil teşkil edebilmesi için kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere yaptırılacaktır. Bu durumda belgenin kapanış onaylı defterlerde yer alabilmesi için işlemin gerçekte yapıldığı tarihten sonra geniş bir zaman dilimi bulunmaktadır.

Diğer taraftan beyanname ve bildirim yükümlülükleri belgelerin resmi kayıtlara bildirilmesini, bu surette de en azından bildirim tarihinden önce düzenlendiği ispat edilebilir. Bu bağlamda VUK 396 Seri Numaralı Genel Tebliği<sup>22</sup> çerçevesinde alış ve satışların bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. TTK 21. Maddede bir fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağı yer almaktadır. Buna göre faturanın düzenleyen lehine hak doğurabilmesi için karşı tarafa bildirilmesi gerekecektir. Borçlandırıcı bu işlemin karşı taraf açısından teslim alındığına dair tarih ve imza bu kişi açısından belgeyi hukuken sonuç doğurabilecek hale getirebilecekken, kamu hukuku açısından belgenin anlam ifade etmesi için yine yeterli olmayabilecektir. Kapanış onayında olduğu gibi bu belgenin düzenlenmiş olduğunun ya resmi kayıtlara yansması ya da resmi bir teyide muhatap olması gerekir. Bu bakımdan TTK 18. Maddede olduğu gibi bildirim zamanının ve dolayısıyla düzenleme zamanının ispatı bakımından, noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılabilecektir.

Diğer taraftan güvenli elektronik imza, oluşturulduğu tarih bilgisini de tutmaktadır. Yani hukuki anlamda baktığımız zaman gün içerisinde saatin önemli olmadığı durumlarda ispat bakımından belgenin ne zaman oluşturulduğunu tespit etmek imzayı tespit etmekle mümkündür. Ancak, geleneksel anlamdaki belgeler ile ilgili olarak düzenleme zamanını tespit bakımından zorunlu bir yöntem öngörülmemişken EİK 3. Maddede bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla, elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından elektronik imzayla doğrulanan kayıt zaman damgası olarak adlandırılmıştır.

gibi, davalı tacir olmadığından davacının defter ve kayıtları da davalı aleyhine delil teşkil etmez. **Yargıtay 21. Hukuk Dairesi E. 2010/3105 K. 2010/4913 T. 29.4.2010** işyerinde çalıştığına ilişkin hizmet belgesi ibraz edilmiş ise de her zaman düzenlenmesi mümkün olan bu belge tanığın işyerinde davacı ile aynı dönemde çalıştığını göstermez. Bu nedenle iddia edilen dönemde bordro verilmediğinden davacı ile aynı dönemde çalışmış ve komşu işyerlerinin işverenin bordrolarına resmi kayıtlarına geçmiş komşu işyeri tanıklarının beyanlarına başvurulmadan, işyerinin kanun kapsamında olup olmadığı araştırılmadan istemin kabulüne karar verilmesi isabetsiz olmuştur. **E. 2002/3947 K. 2002/4340 T. 13.5.2002** Fatura, her zaman düzenlenmesi mümkün bulunan belgelerden bulunduğundan fatura dip koçanlarının, faturayı kesen firmadan getirilmesi, firma yetkilisinin tanık sıfatıyla dinlenmesi ve gerektiğinde bilirkişi aracılığı ile faturayı kesen firmanın defterlerinde inceleme yapılarak oluşacak sonuca göre karar vermek gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir.

<sup>22</sup>04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı **Resmi Gazete**, *Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerle, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.*

EİK belgenin zaman unsurunun tespiti bakımından zaman damgasını zorunlu tutmaktadır. Belgenin düzenleme zamanı elektronik belgelerde ancak zaman damgası ile ispatlanabilecek veya diğer bir ifade ile düzenleme zamanı tespit edilebilecektir. Zaman damgası bulunmayan güvenli elektronik imza ile imzalanmış belgelerde yer alan tarih bilgisinin belgenin düzenleme zamanı olarak kabul edilip edilmeyeceği bu konuda ortaya çıkacak yargı içtihatları ile şekillenecektir.

### 3. Elektronik Belgeler

Özel bir belgenin hukuken bağlayıcı ve ispata elverişli olabilmesi için belgenin yazılı olması, bir durumu veya vakıayı ispata elverişli olması, borç altına aldığı veya aleyhine kullanılacak kişinin imzasını taşıması gerektiğine önceki bölümlerde değinilmiştir. Elektronik belge kavramı, klasik anlamda kağıt üzerinde el yazısı veya bir makine aracılığı ile yazılan belgenin dışına taşmaktadır. Esasen kağıt ortamında belge oluşturma amacıyla kullanılan makinenin yani bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ile yazının sayısal ortamda muhafaza edilebilmesi kayıt biçimini tanıyan programların gelişimi, kayıt edilen sayısal belgelerin sayısal kayıt ortamlarında başka bilgisayarlara taşınabilmesi, internet altyapısı ile uzak mesafelere çok kısa zaman dilimi içerisinde ulaştırılabilmesi, taşınan verilerin aynı şekilde iletilen kişilerce görülebilmesi belgeyi kağıt ortamına aktarılma ihtiyacını da ortadan kaldırmıştır. Teknolojik gelişmeler ile belgelerin yüksek bit'de şifrelenip güvenlik altına alınabilmesi sayısal belgelerin ispat aracı olarak kullanılabilmesinin temel koşullarını sağlayabilecek noktaya getirmiştir.

Sayısal verilerin en önemli sorunu yazılı olmasından ziyade her zaman değiştirilebilir nitelikte olmasıdır. Her ne kadar bilgisayar kayıtlarında oluşturma zamanları tutulmuş olsa da bu zaman işaretleri kişilerin bilgisayarda ayarlayabildikleri ve rahat bir şekilde müdahale edebildikleri ayarlardır. Diğer taraftan zaman bilgisinin belgenin oluşturulduğu bilgisayarın her zaman ayarlanabilir nitelikteki saatinden alındığından bu bilgi güvenilir değildir. Korunmayan bu zaman verilerine müdahale edilmesi her zaman mümkündür. Bu nedenle, standart olarak bilgisayar ortamında oluşturulan kayıtlar imza ve ne zaman düzenlendiği koşullarını sağlayamadıkları için hukuki anlamda bir belge niteliğini kazanamamaktadırlar.

Belgenin bir vakıayı veya durumu ispata elverişli olup olmaması fiziksel bir koşul değildir. Genel anlamda kaydı okuyan herkes tarafından aynı şekilde anlaşılabilir ve hukuken de bu anlam üzerinden bir sonuç bağlanabilir ise kaydın, bir vakıayı veya durumu ispata elverişli olduğu söylenebilir. Örneğin; bir belgeye sadece ad, soyad ve tarih yazılarak imzalanması halinde yazılı olma, imza ve oluşturma tarihi unsurları yönünden tamam olmasına karşın yazılı ifadenin bir durumu veya vakıayı ispata elverişli olmaması gerek elektronik ortamda gerekse fiziki ortamda hukuki anlamda da bir belge niteliği kazanmasına engel olacaktır. O halde, hukuki anlamda bir belgenin hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde, belgede ;

- Ne yazılı?
- Neden yazılı?
- Kim yazdı?
- Ne zaman yazıldı?

sorularına cevap bulunabilmesi gerekir.

#### 3.1. Elektronik Belgelerin Denetimi

Sayısal kayıtların hukuki belge olarak nitelendirilebilmesi önündeki sorun kısmen Elektronik İmza Kanunu ile giderilebilmiştir. Elektronik İmza Kanunu düzenlenirken tüzel kişilerin hukuki durumu yeterince irdelenmemiş ve eksik bırakılmıştır. Elektronik imza ile ilgili

uygulamaların çoğunlukla kamu kurumlarında e-devlet projeleri kapsamında veri sorgulaması yönünden kullanılmış olması ve taraflardan birinin idare olması nedeniyle hukuki sorun fazlaca yaşanmamış olmasına karşın özellikle yeni TTK ile ticari işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesinin öngörülmesi, VUK'da yapılan değişiklikler ile e-fatura düzenlenebilecek olması artık özel, gerçek veya tüzel kişiler arasındaki işlemlerde ortaya çıkan ihtilaflarda elektronik kayıtların delil olarak kullanılabilmesi için bu kayıtların belge niteliğini de taşıması ve bu niteliğin şüpheye yer vermeyecek şekilde denetlenebilir olması gerekir.

EİK ile elektronik imza başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla elektronik bir belgenin kimlik doğrulaması, belgenin hukuki nitelik denetimi için önemli olacaktır. Ancak hukuki düzenleme yapılırken imza sahibi olarak elektronik imza oluşturmak amacıyla bir imza oluşturma aracını kullanan "gerçek kişi" kabul edilmiştir. O halde, mevcut yasal düzenleme çerçevesinde elektronik bir belge ancak, gerçek bir kişi tarafından oluşturulabilecektir.

EİK 5. Maddede güvenli e-imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğuracağı düzenlenmiştir. Elektronik ortamda bulunan kayıtların hukuki bir belge niteliği kazanması için güvenli elektronik imza ile imzalanması halinde elektronik belge için gerekli olan imza koşulu da sağlanmış olacaktır. EİK 4. maddeye göre güvenli elektronik imzada bulunması gereken unsurlar şunlardır:

- Münhasıran imza sahibine bağlı olmalı
- Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulmuş olmalı
- Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlamalı
- İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlamalıdır<sup>23</sup>.

Güvenli elektronik imzanın üçüncü kişilerce elde edilememesi, kullanılmaması ve sahteciliğe karşı korunması gerekir. İmzalanacak verinin imza sahibi dışında değiştirilememesi ve bu verinin imza sahibi tarafından imza kullanılmadan önce görülebilmesi şarttır. Belgenin ispata elverişli olabilmesi için verinin yanında imzanın da bulunduğunu ve verinin imza anındaki haliyle bir farklılığının olmadığı da denetlenebilmelidir. Diğer bir ifade ile kayıt, ispat olarak kullanılabilmesi açısından denetlenebilir nitelikte de olmalıdır. Elektronik kayıtların fiziksel ortamda bulunan yazılardan farklı olarak göz ile denetlenmesi mümkün değildir.

Elektronik verinin gerektiğinde güvenilir bir biçimde gösterilmesi, imzanın, zamanın, verinin değişmediğinin kanıtlanabilmesi gerekir. Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla, elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından elektronik imzayla doğrulanan kayda ise zaman damgası denilmektedir.

Elektronik İmza Kanunu'nda zaman damgası sadece tanım olarak yer almış ve elektronik sertifika hizmet sağlayıcıları tarafından verileceği düzenlenmiştir. Ancak zaman damgalarının hukuki olarak ne anlama geldiği konusunda bir değerlendirme yapılmamıştır. Teknik olarak elektronik imzanın atıldığı zaman da tespit edilebilmektedir. Ancak, elektronik bir verinin zamanla ilgili tespitlerin zaman damgası ile tespit edileceğine yönelik düzenleme yapılmış olması,

<sup>23</sup> Alper BULUR, "E-ispata", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 66, S.2, Bahar 2008, s.93-94

belgenin hukuki olarak nitelik kazanabilmesi için elektronik imzayı zaman unsuru yönünden yetersiz hale getirmiştir.

TTK 1526. Maddede ise zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hallerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hallerde merkezî veri tabanı sistemindeki tarihin esas alınacağı hükmü ile zaman damgasının fonksiyonunun belge ve işlemlerdeki zaman unsurunun ispatı olarak kabul edilmiş, ancak zorunlu tutulmamıştır.

Diğer taraftan belgenin oluşturulduğu zamanın kesin olarak tespit edilmesine yarayan zaman damgaları ispat hukuku açısından çok önemli bir gelişmedir. Elektronik bir verinin hukuki anlamda belge olarak değerlendirilmesi için imza elektronik imza ile oluşturma tarihi ise zaman damgası ile sağlanabilecektir. Fiziki ortamda bulunan yazıların üzerinde yazılı tarihin yazının gerçekte yazıldığı tarih olduğunun her zaman tespit edilmesi mümkün olmadığından, hukuki anlamda belge niteliğini taşımasına rağmen belgelerin “her zaman düzenlenebilir belge” olarak dikkate alınmasını engellemek için, belgenin ispatladığı hak veya yükümlülüğün doğumundan önce belgenin düzenlendiğinin de ispat edilmesi gerektiği sorunu elektronik belgelerde zaman damgasıyla ortadan kalkmaktadır.

Sorun, zaman damgası olmayan elektronik kayıtların belge niteliği kazanıp kazanmayacağıdır. Elektronik imza ile imzanın atılma tarihi bilinebildiğinden zaman şartı gerçekleşmiş olmakla birlikte kanunda zamanın zaman damgası ile tespit edileceği yönündeki tanımlama nedeniyle bu tip elektronik kayıtların da “her zaman düzenlenebilir belge” olarak dikkate alınıp alınmayacağı yargı içtihatları ile ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan esasen uygulamada zaman damgaları da kişilere verilmiş olmasına rağmen sadece zaman damgasının bulunması elektronik kaydın Elektronik İmza Kanunu’nun 5. Maddesinde imza yerine elektronik imzanın kullanılabilirliği ve aynı hukuki sonucu doğuracağı yönündeki düzenleme nedeniyle hukuki anlamda bir belge niteliğine kavuşması için yeterli olmayacaktır.

Elektronik kayıtların hukuki anlamda bir belge ve ispat aracı olarak kullanılabilmesinin önünü açan temel mevzuat olan Elektronik İmza Kanunu’nun, yeterli altyapıyı sağlayamadığı açıktır. Temel olarak elektronik kaydın hukuki bir belge olabilmesi için zaman damgası ile elektronik imzanın belgenin oluşumundaki imza ve düzenleme zamanlarının tespiti bakımından hukuki niteliği için yeniden düzenlenmesi veya yasada zaman damgası ile elektronik imzanın birlikte kullanılması gerektiğinin açıkça düzenlenmesi gerekir. Eğer, hukuki altyapı iyi düzenlenir ise elektronik belgeler hukuki sorunların çözümünde ve ispat hukukunda önemli faydalar sağlayacaktır.

Elektronik ortamda delil niteliğini haiz belgelerin üretilebilecek olması kamu hizmetlerinin ve özel hukuk ilişkilerinin de elektronik ortamda verilebilmesinin veya kurulabilmesinin önünü açmaktadır. Ancak, ispat hukuku açısından önemli olan bu uygulamaların hukuk düzeni ile paralel ve uyumlu olması gerekir. Diğer bir tabir ile devlet sisteminin ve hukuk düzeninin elektronik ortamda yürütülebilmesi için sayısal uygulamaların da hukuk düzeni gibi birbirleriyle tamamen uyumlu olması ve belgelerin hukuki niteliklerinin her zaman denetlenebilmesi gerekmektedir.

Ancak, e-devlet projeleri kapsamında ortaya çıkan uygulamaların her kurumun kendi ihtiyaçlarına göre şekillendirdiği görülmektedir. Derlenen aynı verileri kullanması gereken ve hukuki anlamda birbirlerine veri aktarması gereken kurum uygulamaları arasında tam bir irtibat sağlanmalı ve sistemler birbirleriyle sorunsuz ve hızlı bir şekilde veri alışverişi sağlayabilmelidir. Kurumların ilgilendikleri alanlarla bağlantılı ihtiyaçları için e-fatura gibi zorunlu tutulmaya başlanan uygulamaların hukuki altyapılarının da oluşturulması gerekir. Hukuksal altyapı dikkate alınmadan sadece ihtiyaca göre uygulamaların geliştirilmesi bu uygulamalar sonucunda ortaya

çıkan belgelerin hukuki anlamda bir belge olup olmadığı konusunda sorunlar ortaya çıkaracaktır. Diğer taraftan her kurumun kendi altyapısını kurarak verileri de ayrı yerde saklaması sayısal ortamdan beklenen faydanın aksine düzensizlik ve verilerin güvenli şekilde diğer kurumlarla paylaşılmasını engelleyecektir.

Elektronik İmza Kanunu'nda, elektronik imza veya zaman damgası kullanılan kayıtların nerede saklanacağını düzenlememiştir. Elektronik belgelerle ilgili mevzuat bu yönü ile eksik bırakılmıştır. Belgelerin içeriğinin, ne zaman imzalandığının denetimini yapabilecek bir mekanizmanın eksikliği ortadadır. Elektronik İmza Kanunu'nun 12. Maddesinde elektronik sertifika hizmet sağlayıcısına elektronik sertifika talep eden kişinin yazılı rızası olmaksızın üçüncü kişilerin kişisel verileri elde etmesini engelleme, bu bilgileri sertifika sahibinin onayı olmaksızın üçüncü kişilere iletmeme ve başka amaçlarla kullanmama yükümlülüğü getirilmiştir. Kanunun 15. Maddesinde ise elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarının faaliyet ve işlemlerinin denetiminin Telekomünikasyon Kurumunca yerine getirileceği hükmü yer almasına rağmen, kurumun yetkisi elektronik imzaların kişilerce nasıl ve hangi belgelerle kullanıldığı değil, sadece hizmet sağlayıcısının faaliyetleri ile sınırlıdır.

Sorun, elektronik şekilde oluşturulmuş bir belgenin delil olarak kullanılması gerektiği durumlarda örneğin vergi incelemesi sırasında veya yargılama aşamasında gerçekten hukuki bir belge olduğunu ve tarafları bağladığını tespit etmek için gerekli olan içerik imza ve zaman unsurları kimin tarafından ve ne surette doğrulanacaktır. Hizmet sağlayıcısı kanun gereği imza sahibi onayı olmadan hiçbir belgeyi paylaşamayacaktır. Zaman damgası ve elektronik imza ile imzalanan hiçbir belge hizmet sağlayıcı tarafından saklanmamaktadır. Sadece zaman damgalanmış belgenin özet değeri hizmet sağlayıcı tarafından kaydedilmekte ve bu değer belgenin içeriğini göstermemektedir.

Elektronik İmza Kanunu'nda bu verilerin adli veya idari soruşturmalarda ilgili makamlara veya denetime yetkili kişilere verilebileceği yönünde ayrı bir düzenleme yoktur. VUK'da vergi mahremiyeti ile ilgili 5. Maddede kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilebileceği düzenlenmiş olmasına ve mükerrer 242. Madde ile bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanacağı düzenlenmesine karşın elektronik sertifika hizmet sağlayıcıları dikkate alınmamıştır. Kaldı ki, adli bir makam soruşturma yapmak istediğinde de ESHS den sadece damganın ve imzanın geçerli olup olmadığını bilgisini alabilir. Belgenin içeriğinin ESHS tarafından saklanmadığından sağlanma olanağı da olmayacaktır.

Elektronik imza, imza anında imzalayan kişinin kimliğinin teyididir. Kamu kurumları e-devlet uygulaması kapsamında sisteme giren kişilerin sisteme girdiği anda kullandıkları sertifikanın geçerli olup olmadığını elektronik sertifika hizmet sağlayıcısından teyit etmektedir. Elektronik sertifika hizmet sağlayıcısının görevi, kullanıldığı anda elektronik imzanın geçerli olup olmadığını teyit etmekten ibarettir. İmzalanan belgenin ne olduğu ile ilgili olarak hiç bir kayıt tutmamakta, böyle bir görev de verilmemektedir. Elektronik belgede yer alan imzanın daha sonradan güvenli olup olmadığını ve geçerli bir sertifikaya dayanıp dayanmadığının tespitinde sorunlar bulunmaktadır.

Teknik olarak elektronik bir belge kişinin bilgisayarında bulunan programlar aracılığı ile imzalanmaktadır. İmzalanan belgedeki elektronik imzanın geçerli olup olmadığını bilebilme olanağı programın imzayı teyit edebileceği ESHS'nin kök sertifikasını yüklenmiş olmasına bağlıdır. Ancak, sertifikanın eksik veya yanlış yüklenmesi gibi durumlarda normal bir kullanıcının bunları çözebilmesi veya teyit edebilmesi her zaman olanaklı değildir. Kaldı ki, özellikle elektronik imza sahtekarlığına karşı sertifika sorunlarına ilişkin uyarıların dikkate

alınmaması da mümkündür. Zira, e-devlet uygulamalarında bile sertifika sorunları ile karşılaşılabilir. Yazılımların sürekli gelişmesi, uyum sorunlarını ve sürekli güncelleme ihtiyacını da ortaya çıkarmaktadır.

Bir imzanın geçerli olup olmadığını teyit etmek bakımından doğrulama programları da bulunmaktadır. Nitekim, bu konuda TÜBİTAK tarafından çıkartılmış olan "İmzager" adlı program bile sadece kendi imzaladığı belgeleri doğrulayabilmekte ancak, başka programlardaki imzayı teyit edememektedir. Bunun çekince haricinde doğrulama yazılımları ile imzanın doğruluğunun tespitini yapmak mümkündür. İmzalanmış belgede bulunan bilgileri kullanarak, herhangi bir kişi ESHS'den o belgede bulunan sertifikayı bu yolla doğrulayabilir ve sertifikanın geçerlilik süresi içinde olup olmadığını belirleyebilir.

Burada sorun Elektronik İmza Kanunu'nda elektronik imzanın teknik olarak nasıl kullanılacağı ile ilgili olarak bir belirleme yapılmamıştır. Kaldı ki, doğrulama programlarının yasal bir tanımı yapılmamış, standardı da belirlenmemiştir. Hali hazırda, Türkiye'deki elektronik imzalar ile bir belgeyi elektronik olarak imzalamak mümkün olmakla birlikte bu imzanın doğrulamasını ancak imzanın kullanıldığı program tarafından yapılabilmektedir. Üçüncü parti yazılımların yapmış olduğu denetimin ispat hukuku açısından bu yönü ile sorunu bulunmaktadır. İnsan duyuları ile doğrulanması mümkün olmayan belgelerdeki elektronik imzanın doğruluğunu denetleyen programları denetleyen bir kamu mekanizmasının da yasal olarak kurulması gerekmektedir.

Özel hukuk sözleşmelerinin veya kişiyi ilzam edecek belgelerin elektronik ortamda imzalanarak oluşturulmasında yasal bir engel yoktur. Ancak, özellikle belgelerin imza unsuru yönünden şüpheye yer vermeyecek şekilde ortaya konulması henüz mevcut koşullarda olanaklı görülmemektedir. Elektronik imzalı hukuki bir belgenin oluşturulabilmesi için imza anında imzayı atan kişinin kimliğinin eminliğinden şüphe edilmeyecek bir kişi tarafından teyide ihtiyaç duyulmaktadır. Islak imza bakımından hali hazırda, imzanın inkar edilemezliğini sağlama bakımından belgenin noter huzurunda imzalanması ve imzalanan belgenin bir örneğin karşılaştırma ihtiyacında kullanılmak üzere saklanması gerekmektedir.

Elektronik imza ile özel hukuk alanında ispat kuvveti olan bir belge üretilebilmesi için imzanın yetkilendirilmiş bir huzurda atılmasının ve imzalanan belgenin huzurunda atılan yetkili kişinin kayıtlarında saklanması yönünde bir mekanizma geliştirilmelidir. Bu yolla elektronik belge kamu otoritesi veya yasa ile yetkilendirilecek kişi nezdinde tutularak belgenin hukuki ispat gücü sağlanabilir. Bu durumda gerek denetime yetkili mekanizmanın gerekse adli makamların belge örneklerini bu sistemden temin ederek içeriği üzerinde imzası ile taraf olanların hukukunu etkileyebilecek işlemlere konu etmesi olanaklı olacaktır. Mevcut koşullarda özel hukuk alanında hukuki bir hak veya yükümlülük sağlayacak elektronik belge oluşturma olanakları kısıtlıdır. Bu kısıtlı koşullar kişilerin yanılmasına ve belgelere yanlış hukuki anlamlar yüklemesine ve mağduriyetine sebep olma riski yüksek olacaktır.

### 3.2. Elektronik Fatura

Daha önce de değinildiği gibi bilgi ve iletişim teknolojileri, sağladıkları verimlilik ve maliyet avantajının yanında yoğun işlem yapan büyük mükelleflerin ortaya çıkması ile fiziksel ortamda belgelerin düzenlenmesi, oluşturulması ve ilgililerine gönderilmesi önemli bir yük teşkil etmeye başlamıştır. Diğer taraftan fiziksel ortamdaki bu yoğunluğun denetim süreci de ciddi zorlukları beraberinde getirmekte, yoğun işlemlerde bulunan mükelleflerin tüm işlemlerini denetlemenin fiilen imkansız hale getirdiği de bir vakıadır. 397 Seri nolu VUK tebliği ile elektronik faturanın vergi uygulamaları yönünden de önü açılmıştır.

Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mallar ve sağladıkları hizmetler için elektronik fatura göndermeleri ve almaları zorunlu tutulmuştur. Diğer taraftan elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kağıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir.

Tebliğe göre vergi mükellefleri, elektronik fatura düzenlemek istemeleri halinde Başkanlığa başvuracaklar ve Başkanlık tarafından yapılan değerlendirme sonrasında başvuruları uygun bulunan mükelleflerin kullanıcı hesapları Başkanlıkça tanımlanacak ve aktive edilecektir.

Tebliğ ile elektronik faturanın fatura yerine geçebilmesi için gönderme veya alma işlemlerinin de Bakanlık tarafından oluşturulan e-fatura Uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bakanlık, vergi mükelleflerinin e-faturaları belirlenen usul ve esaslar ile biçim ve standartlara uygun olarak düzenleseler dahi e-fatura uygulaması aracılığı ile göndermedikleri veya almadıkları herhangi bir elektronik belgenin VUK kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmayacağını düzenlemiştir.

e-fatura uygulaması, elektronik belge olarak düzenlenen faturaların tarafları arasında dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtların tarafsız bir biçimde tutulmasını sağlamak ve elektronik belge olarak oluşturulmuş herhangi bir belgenin sıhhatinden (format ve standartlara uygunluk, göndericinin kimliği ve doğruluğu, elektronik belgenin geçerliliği ve içeriğinin bütünlüğü) emin olmak amacı ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan uygulamanın genel adı olarak tanımlanmıştır.

Vergi mükellefleri e-fatura Uygulaması kapsamında fatura oluşturma, gönderme ve alma işlemlerini bilgi işlem sistemlerinin e-fatura Uygulamasına entegre edilmesi yoluyla veya internet adresinde hizmete sunulan e-fatura Portalı aracılığıyla gerçekleştirilebileceklerdir.

Vergi mükellefleri, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlü tutulmuşlardır. Belgelerin fiziksel ortamda bulunması ibraz ve saklama mecburiyetini de fiziksel yükümlülük haline getirmektedir. Ancak, elektronik faturanın hukuken geçerli olabilmesi için gerekli olan elektronik imzanın ve Mali Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kâğıda basılarak saklanması söz konusu olmaması bir takım sorunları beraberinde getirme potansiyel riskini taşımaktadır. Zira, tebliğe göre e-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilemezliği ancak Mali Mühürle ve 5070 sayılı Kanunla getirilen nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır.

397 Seri Nolu Tebliğ ile vergi mükellefleri, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.

### 3.3. Elektronik Faturanın Muhafaza ve İbrazi

Elektronik faturada muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, kâğıda basılan faturalardan farklılaştırılmıştır. Kâğıda basılı faturada yükümlülük sadece fiziki olarak ibraz ile sınırlı iken e-faturada arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, veritabanı dosyası, saklama ortamının yanında doğrulama ve görüntüleme araçlarının da incelemeye yetkili kişiye sağlanmasını da kapsamaktadır. Esasen elektronik kaydın okunması ile ilgili araçların standart olarak Bakanlıkça elde bulundurulması faturaların doğruluk, bütünlük ve değişmezlik denetiminin sağlanması bakımından önemlidir.

397 Sayılı Tebliğde e-faturalara istenildiğinde kolaylıkla erişilebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve faturaların okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Zira, şekil zorunluluğundan arındırılmış kayıtların kağıt ortamında aktarılması sadece bir döküm niteliğinde olacaktır. VUK'un 230. maddesinde fatura için gerekli asgari bilgiler:

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
- Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası olarak belirlenmiştir.

Elektronik faturalarda bu bilgileri taşıyan kayıtlar, yasal unsurları bakımından fatura olarak kabul edilebilecektir. 433 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinde<sup>24</sup> Gelir İdaresi, kullanılan elektronik belge formatı üzerinde mali mühür veya nitelikli elektronik sertifika taşımaya belge üzerinde doğrulamaya, görüntülemeye ve kağıt baskı almaya imkan veren genel tanırlığa sahip bir format olması gerekliliğini getirmiştir. Diğer taraftan elektronik belgelerde de Gelir İdaresi Başkanlığı ambleminin de bulunmasını istediğinden elektronik belge resim formatını da barındırabilecek formatta olmasını kılmak zorundadır.

Gerek 397 sayılı gerekse 433 Sayılı Tebliğde e-faturalarının mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde saklanması esas alınmakla birlikte e-faturaların üçüncü kişiler nezdinde de elektronik saklama yapılabileceği düzenlenmiştir. Oysa ki, VUK'un 253. Maddesinde saklama mecburiyeti münhasıran vergi mükellefinin kendisine verilmiştir. Tebliğ ile 3. şahısların saklama yapabileceği yönündeki düzenleme ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde cezai yaptırımların uygulanması konusunda sorunlara neden olabilecektir. Her ne kadar başka mükelleflerden elektronik saklama hizmetinin alınmasının mükelleflerin elektronik faturalarının muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yönündeki düzenleme, cezaların şahsiliği prensibi gereğince yeterli olmayacaktır.

433 sayılı Tebliğ ile 421 sayılı Tebliğ kapsamında özel entegrasyon izni alan mükelleflerin belge düzenlemek isteyen mükelleflere elektronik ortamda fatura ve e-arşiv oluşturma, mali mühür ile onaylama, zaman damgası kullanma ve oluşturulan faturayı elektronik ortamda alıcıya iletme hizmeti verilebileceği ifade edilmiştir. Oysa ki, bu hizmetler ancak imza yerine geçecek sertifikalar ile zaman damgasının nitelikli elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından yapılabileceği TTK hükümleri çerçevesinde elektronik ortamda tebligatın ise kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcısı tarafından yapılabileceği göz ardı edilmiştir.

VUK 359. Maddesi gereğince varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edileceği açıklanmıştır. e-faturanın fatura olarak kabul edilebilmesi için e-fatura uygulaması üzerinden gönderilmesi veya alınması zorunluluğu getirildiğinden, e-faturaların varlığı için zaten sabit olması gerekmektedir. Üçüncü kişi nezdinde tutulan kayıtların vergi mükellefinin hiçbir kasıt, ihmal veya kusuru olmaksızın kaybolması veya okunabilecek halde olmaması halinde ortaya çıkacak cezai sorumluluğun kime ait olduğu sorunu ortaya çıkacaktır.

<sup>24</sup> Resmi Gazetenin 30.12.2013 tarih ve mükerrer 28867 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

Fiziksel ortamdaki uzak sayısal verilerin fiziksel olarak bir yer kaplamadıkları için nerede tutulduklarıyla ilgili düzenleme de bir noktada anlamsız kalmaktadır. Sayısal ortamda tutulan kayıtların Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde tutulup tutulmadığının denetlenmesi neredeyse imkansızdır. İnternet altyapısının kontrolünde olmadığı ülkemizde bu düzenleme ile ulusal veri güvenliği sağlanması düşünülmüş ise bunun bu amaca uygun olmadığı açıktır.

VUK'un 14. Maddesi gereğince belgelerin ibrazı için en az onbeş gün süre verilmek zorundadır. Bu süre geçmeden mükellefin ibraz ödevini yerine getirirken temerrüde düştüğü söylenemez. Nitekim, mükerrer 355. Madde gereğince tayin olunan sürede mükellefe tebliğ edilmesi ve sonuçlarının açıklanması gerekir. Bu durumda kayıtların çok kısa süre içinde elektronik olarak transfer edilebilmesi nedeniyle kayıtların Türkiye'de muhafaza edilmesi gerektiği yönündeki düzenlemenin de pratik bir anlamı yoktur. Muhafaza ödevinin varlığı kişinin ibraz ödevini yerine getirebilmesi için vardır. Hiç kimse elinde bulunmayan ibraz etmediği gerekçesiyle cezalandırılmaz.

Yapılan düzenleme ile vergi mükelleflerine ait elektronik faturaları saklama hizmeti adı altında yeni bir kurum ortaya çıkmıştır. Bu kişilerin saklama hizmetini Gelir İdaresi Başkanlığı'nın izni ile yapacak olmaları nedeniyle, izin almış bu kurumlarda elektronik faturalarını saklayan vergi mükelleflerinin buradaki meydana gelebilecek veri kayıplarından sorumlu tutulamamaları gerekir. Tebliğde elektronik fatura saklama hizmeti izni almadan saklama yapılmasının Başkanlık nezdinde hüküm ifade etmeyeceği yönündeki düzenleme de hukuki sorunları ortaya çıkartacak ve muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ile ilgili karmaşa yaratabilecektir.

Diğer taraftan, elektronik fatura saklama hizmeti verenlerden elektronik fatura bilgilerine ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilecek raporların ibrazının, elektronik fatura saklama hizmeti verenlere ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile istenebileceği belirtilmektedir. Bu durum da VUK'un 14. Maddesine aykırı olacaktır. Zira, vergi idaresi salt tebliğ de yaptığı düzenleme ile vergi mükellefine ait bilgileri 3. şahıslardan temin edemez. Mükerrer 242. Madde de bahsi geçen özel tüzel kişilik kavramı kayıtların güvenli olarak tutulması gereken merkezi kuruluşu ifade etmektedir. Kanun koyucunun iradesi tek bir tüzel kişilik yönündedir. Oysa ki, tebliğ ile birden fazla kişiye saklama ve hatta daha da ileri gidilerek ibraz yetkileri verilmektedir. Tebliğ bu yönü ile mükerrer 242. Maddeye de aykırıdır.

Mükerrer 242. Maddenin son fıkrası ile bu şirket vergi mahremiyeti kapsamına alınmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suç olarak düzenlendiği için kanunda yer almayan kişiler açısından bu suçun işlenebilme olanağı da olmayacaktır. Bu durum kişilerin sırlarının korunmasında önemli bir yere sahip olan ceza düzenlemesini etkisiz hale getirecektir.

Ortaya çıkan bu hukuki sorunlarla birlikte elektronik sistem üzerinden yapılacak olan denetleme sonucunda özellikle ceza uygulamasında kanunilik unsuru yönünden sorunların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu durumda denetim gücü yaptırımdan mahrum bir duruma da düşebileceği gibi, yapılan denetimlerin vergi mükellefi aleyhine hukuki bağlayıcılığı da olmayacaktır.

433 Sayılı Tebliğde elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir ifadesine yer verilmiştir. Başkanlıktan e-arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza edeceklerdir.

E-arşiv izni alan mükellefler, ikinci nüsha elektronik belgelerini ve e-arşiv raporlarını kendi bilgi işlem sistemlerinde veya istemeleri halinde Başkanlıktan saklama izni almış kuruluşlarda da muhafaza ödevlerini yerine getirebileceğini düzenlemiştir. Ancak, daha önceden ifade edildiği üzere yapılan bu düzenleme VUK'un muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü vergi mükellefine yükleyen hükmüyle uyumlu değildir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü genişletilerek, elektronik belgelerin ve ilişkili raporların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin her türlü elektronik veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı veya doğrulama ve görüntüleme araçlarını da kapsar hale getirmiştir.

Mükellefler tarafından muhafaza edilen elektronik belgeler muhatabına gönderilen kâğıt nüshalar ile aynı içerikte ve istenildiğinde aynı görüntüde basılabilecek şekilde saklanmak durumundadır. Bu yolla klasik anlamdaki denetimin de uygulanabilir halde korunmak istendiği anlaşılmaktadır.

### 3.4. E-fatura'nın TTK Hükümleri İle İlişkisi

Vergi uygulamalarında fatura kavramı özel hukuk uygulamalarındaki fatura kavramından elektronik ortamda uzaklaşmış olmaktadır. E-fatura uygulaması kullanılmadan elektronik imza ile oluşturulan faturanın Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi üzerinden gönderilmesi tereddütsüz faturayı VUK kapsamındaki bir fatura olmaktan çıkartamaz. Faturanın VUK kapsamında belge olabilmesi için gerekli unsurlar taşınması yeterli olup faturanın muhatabına gönderilmesi borcun ödenebilmesi için tahakkuk ettiğini gösterir. Yasal olarak kayıtlı elektronik posta sistemi tebliğat yöntemi olarak belirlenmiş iken tebliğ ile düzenlenen e-fatura uygulamasının kullanılmadığı gerekçesi ile e-faturanın veya diğer elektronik belgelerin belge niteliği kazanmadığı söylenemez.

e-fatura sistemi üzerinden mali mühürle imzalanarak gönderilen e-faturalar, imza unsuru yönünden hukuki ispat kuvvetinden yoksun kalma tehlikesi ile karşı karşıyadır. Kaldı ki, faturanın muhatabına gönderilmesi ve itiraz sürelerinin başlayabilmesi açısından faturanın TTK hükümlerine uygun olarak gönderilmesi gerekirken, e-fatura sisteminin KEP niteliği taşıyamaması da hukuki ihtilaflarda ispat sorununu ortaya çıkartabilecek niteliktedir.

397 Seri Nolu Tebliğde, Mali Mührün, korunması için bazı önlemlere yer verilmiştir. Buna göre, Mali Mührün, kurumun bildirilen yetkili veya yetkililerinin kontrolü altında kullanılması, yetkili kişi veya kişilerin değişmesi halinde de yeni yetkili veya yetkililerin derhal belirlenmesi ve bunlara ait bilgilerin Başkanlıkça belirlenecek yöntemlerle bildirilmesi zorunlu tutulmuştur. Esasen burada fatura düzenlemeye kimlerin yetkili olduğunun tespiti önemlidir. Gerçek kişiler açısından bir sorun olmamakla beraber tüzel kişilerin fatura düzenleme yetkisi tüzel kişileri imzası ile ilzama yetkili olan kanuni temsilcilerine aittir. Bu yetki imza sirküleri ile ortaya konulmaktadır.

TTK 359. Maddesi gereğince bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunacağı hüküm altına alınmıştır. TTK 629. Maddesi gereğince Limited Şirketlerde müdürler için de aynı düzenleme getirilmiştir. Dolayısıyla, faturayı düzenleyebilecek olan imzaya yetkili kişilerin imzalarının tespiti Noterler tarafından yapılmakta ve Ticaret Siciline tescil ile Ticaret Sicili Gazetesinde de yayımlanmaktadır. Diğer taraftan TTK 1526. Maddesinde de şirket adına elektronik belge düzenleyebilecek kanuni temsilcinin tescil ve ilan edileceği açıkça düzenlenmiştir. E-fatura düzenlemesi yapılır iken yetkisiz kişilerin e-fatura düzenlemesinin önüne geçebilmek bakımından uygulamanın Ticaret Sicili ile birlikte yapılması faturanın hukuki geçerliliği açısından önemli olacaktır. Diğer taraftan, fatura düzenleme yetkisinin VUK 231. Maddesine göre vekaletname ile üçüncü şahıslara verilebilecek olması nedeniyle vekaletle iş

sahibi namına imzaya yetkili olanların tespiti bakımından Noterlerle birlikte hareket edilmesinde fayda vardır. Ancak, Türkiye’de verilen vekaletnamelerin bir sicile bağlı olmamış olmaları nedeniyle azilnamelerin herkes tarafından öğrenilebilme olanağı olmadığından vekaleten düzenlenecek e-faturaların yetkili kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığı hususu her zaman tereddüt yaratabilecektir.

Hukuki anlamda ortaya çıkabilecek ihtilafları ve sorumluluğu e-fatura kullanımı için verilecek Mali Mühür verilme sürecinde alınan e-fatura Uygulaması Başvuru Formu ve Taahhütnamesinde<sup>25</sup> ve Elektronik Mali Mühür Sertifika Sahibi Taahhütnamesinde<sup>26</sup> yer alan kabul ve taahhütler ile giderilebilme olanağı olmayacaktır. Alınan form ve taahhütname idarenin uygulamada ortaya çıkabilecek sorumluluğunu bertaraf etmek için yeterli olmayabilir. Elektronik ortamda oluşturulacak belgelerin güvenliği son derece hassas bir konu iken Mali Mühürde neredeyse hiçbir hukuki korumanın olmadığı görülmektedir. Oysa ki, Elektronik İmza Mevzuatına uygun olarak düzenlemeler yapılmış olsa idi, Sertifika Mali Sorumluluk Sigortası Yönetmeliği<sup>27</sup> kapsamında, hizmet sağlayıcıya mali sorumluluk sigortası ile ortaya çıkacak zararların karşılanması sağlanabilecekti. Ancak, özel kişilere Elektronik İmza Sertifikası üretme yetkisi bulunmayan Kamu Sertifikasyon Merkezince oluşturulacak Mali Mührün yetkisiz kullanılması halinde üçüncü kişilerin uğrayacağı zararların nasıl karşılanacağı da belli değildir.

Yukarıda da açıklandığı üzere Mali Mühre Bakanlıkça hazırlanan tebliğ ile hukuki olarak bir nitelik kazandırılmayacağı gibi Mali Mührün korunması da sağlanamayacaktır. Her şeyden önce fatura, sadece vergisel yönü olan ve VUK’da düzenlenmiş bir belge değildir. Fatura, aynı zamanda düzenleyen ile adına düzenlenen arasında bir sözleşmenin varlığına da işaret eden ve sözleşmenin uygulandığını gösteren borçlandırıcı bir belge olması sebebiyle TBK açısından da değerlendirilmelidir. E-faturanın hukuki sonuçlar bakımından fatura ile aynı koşulları taşıdığı ve ispat bakımından hukuki bir belge olması gerektiği dikkatten uzak tutulmamalıdır.

Faturanın düzenleyen ile adına düzenlenen taraflar arasında hukuki bir sonuca sebep olabilmesi için faturanın usulüne uygun bir şekilde muhatabına ulaşması ve muhatabı tarafından kabul edilmesi gerekir. TTK 21. Maddesinde fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. O halde faturanın muhatap açısından kabul edilip edilmemesi bakımından sekiz günlük bir karar süresi vardır. Bu sürenin başlangıcının tespiti Tebligat Kanununa uygun olarak yapılan tebliğ ile mümkün olacaktır. Oysa ki, 397 seri nolu VUK Tebliğine dayanılarak Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından istenen e-fatura Uygulaması Başvuru Formu ve Taahhütnamesinde ise vergi mükellefine kullanıcı hesabına ulaştırılan fatura ile diğer tüm bilgi ve belgelerin, hesabına ulaştırıldığı andan itibaren bilgisi dahiline girdiği yönünden taahhüt alınmaktadır. Bu taahhüt ile Tebligat Kanunu’na uygun olarak yapılması gereken tebligatlar anlamsız hale gelmektedir. Yasal dayanağı olmayan ve somut bir ticarete ilişkin faturayı bilgi dahilinde olduğu yönünde bir iradeyi yansıtmaya kabiliyeti bulunmayan taahhüt bu yönü ile hukuken sorunlu olacaktır. E-fatura uygulamasına erişim sadece imzaya yetkili kişilere açılacaktır. Oysa ki, yoğun işlem alım satım faaliyetlerinde bulunan vergi mükellefleri açısından faturalar muhasebe birimleri tarafından kontrol edilmektedir. Her çalışana e-fatura düzenleme yetkisinin verilmesi mümkün olmayacağı gibi imzaya yetkili kişilerin her türlü belgeyi

<sup>25</sup><http://mm.kamusm.gov.tr/belgeler/formlar/e-faturaUygulamasıBasvuruFormuveTaahhutnamesi.pdf> , erişim: 14.09.2013

<sup>26</sup><http://mm.kamusm.gov.tr/belgeler/formlar/FORM-001008%20Elektronik%20Mali%20Muhur%20Sertifika%20Sahibi%20Taahhutnamesi.pdf> , erişim: 14.09.2013

<sup>27</sup> Resmi Gazetenin 26.08.2004 tarih ve 25565 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

münhasıran kendilerinin kontrol etmesi de mümkün olmayacaktır. Bu durum ise pratikte elektronik sertifikaların gerçekte imza yetkisi olmayan kişiler tarafından kullanılması sonucunu da beraberinde getirecektir. Ticari alıma karar veren veya sözleşme şartlarını bilen kişiler ile muhasebe kayıt işlemlerini yapan kişilerin farklı olduğu durumlarda elektronik fatura uygulamasından geçen bir faturanın bilgi dahiline girdiği yönündeki düzenleme de hukuki sorunlara ve hak kayıplarına yol açabileceği gibi kötü niyetli kullanımlara da sebep olabilecektir. E-fatura ile ilgili tebliğ düzenlenir iken faturanın Türk Ticaret Kanunu kapsamında hukuki fonksiyonu ihmal edilmiş olmaktadır.

### 3.5. E-fatura'nın Tebliğ Sorunu

TTK 18. Maddesinde tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarların güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılabileceği düzenlenmiştir. Diğer taraftan e-fatura ve faturanın karşı tarafa ulaştırılması ile ilgili olarak TTK 1525 ve 1526. Maddelerinde de düzenleme yapılmıştır. TTK 1525. Madde gereğince faturanın elektronik ortamda düzenlenebileceği, yollanabileceği, itiraza uğrayabileceği ve kabul edilmişse hüküm ifade edeceği yer almıştır. Yani, e-faturanın hüküm ifade edebilmesi için kabule bağlı olduğu açıklanmıştır. Ancak, bildirimlerin kayıtlı elektronik posta sistemine gönderilmesi gerekmektedir. Oysa ki, 397 seri nolu VUK tebliğinde kayıtlı elektronik posta sistemine bir atıf yoktur. E-fatura uygulamasının kayıtlı elektronik posta sistemi olarak kabul edilebilmesi için Tebligat Kanunu'na uygun olarak oluşturulması gerekirdi.

7201 Sayılı Tebligat Kanununa 6099 sayılı Kanunun<sup>28</sup> 2. maddesiyle eklenen 7/A maddesi ile tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişilere, elektronik yolla tebligat yapılabilmesinin önü açılmıştır. Diğer taraftan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu tutulmuştur. Elektronik tebligatın nasıl yapılacağına yönelik olarak Elektronik Tebligat Yönetmeliği<sup>29</sup> yayımlanmıştır. Ancak, burada da hukuki bir eksiklik bulunmaktadır. Tebligat Kanunu'nun 1. Maddesine göre, kazai merciler, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak "elektronik ortamda" dahil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir tebligatın geçerli olabilmesi için, tebligatın ya ilgili kurumda görevli memur tarafından ya da PTT tarafından yapılması zorunlu tutulmuştur. Bu durumda elektronik ortamda memur eliyle tebligat yapma olanağı olmadığından Tebligat Kanunu'na göre Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi üzerinden de tebligat yapma yetkisi münhasıran PTT'ye ait olacaktır.

Elektronik Tebligat Yönetmeliği ise hatalı düzenlenerek kişiler arasındaki elektronik belgelerin gönderimini kapsama almayarak sadece kazaî merciler, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü vasıtasıyla yapılacak elektronik tebligatları kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu yolla Elektronik Tebligat Yönetmeliğinin kişiler arasındaki elektronik belgelerin tebliğinde uygulama olanağı yoktur.

<sup>28</sup>Resmi Gazetenin 19.01.2011 tarih ve 27820 sayılı nüshasında yayınlanmıştır.

<sup>29</sup> Resmi Gazetenin 19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı nüshasında yayınlanmıştır.

TTK 1525. Madde gereğince kayıtlı elektronik posta sistemine, bu sistemle yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere, işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esasların Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından çıkartılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Nitekim, BTK tarafından Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>30</sup> düzenlenerek resmi gazete de yayımlanmıştır.

TTK'da elektronik belgelerin Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi üzerinden gönderilmesi yasal bir düzenleme olarak bulunmasına karşın tebliğ ile e-fatura için Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminden farklı bir yapıda e-fatura uygulaması geliştirilmiştir. Bu uygulamanın da hukuki bir altyapısı yoktur. Yasal uygulama Kayıtlı Elektronik Posta Sistemidir.

TTK'nın 1526. Maddesinde ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi diğer tacirlere ilişkin olarak, TTK'nın zorunlu tuttuğu bütün işlemlerin elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı usulle elektronik ortamda düzenlenebilecektir. Zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hallerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hallerde merkezi veri tabanı sistemindeki tarih esas alınacaktır.

TTK 1526. Maddesinde tüzel kişiler adına atılacak imzaların elektronik ortamda nasıl atılacağına ilişkin düzenleme de TTK 372. Maddeye paralel şekilde düzenlenerek hukuki boşluk giderilmiştir. Buna göre, şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirket namına kendi adlarına üretilen güvenli elektronik imzayla imza atabileceklerdir. Bu durumda, kullanılacak nitelikli elektronik sertifikalarda sertifika sahibi alanı içerisine, sertifika sahibinin ismiyle birlikte temsil ettiği tüzel kişinin de ismi yazılacaktır. Diğer taraftan şirket adına elektronik belge düzenleme yetkisine sahip olan kişi tescil ve ilan edilecektir.

Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte TTK'daki güvenli elektronik imzanın Elektronik İmza Kanunu'nun 4. Maddesinde tanımlanan elektronik imzayı ifade ettiği belirtilerek yasal düzenlemeler arasındaki bağlantıyı açıklamıştır. Yine aynı şekilde zaman damgası da Elektronik İmza Kanunu'nun 3. Maddesine atfen açıklanmıştır. Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminde hizmet sağlayıcısına arşiv yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre hizmet sağlayıcısı sistemin tüm süreçlerine ve işleyişine ilişkin bilgi, belge ve elektronik veriler ile işlemlerin yapıldığı zamana ve işlemleri yapan kişiye veya kişilere ait bilgileri içeren kayıtları gizliliğini, bütünlüğünü ve erişilebilirliğini koruyarak en az yirmi yıl süreyle saklamakla yükümlü tutulmuştur. Bu durumda aslında Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi hizmet sağlayıcıları bu sistem üzerinden gönderilen e-faturaları da 20 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Bakanlıkça fatura saklama hizmeti hukuki altyapısı tamam olmayacak surette yerine Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminden yararlanmış olsa idi bu faturaların birer örneği sistemde yer alacağından, mükellef belgeleri ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemiş olsa bile, hizmet sağlayıcılarından bu belgelerin örneğini yasal olarak sağlama olanağına da sahip olacaktı. E-fatura saklama hizmeti veren kuruluşların yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde yasal bir düzenleme olmadığından cezai yaptırım uygulama olanağı da olmayacaktır.

Tebliğ Kanunu'nda tebliğ ile ilgili olarak yetki münhasıran PTT'ye verilmiş olmasına karşın Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nde hizmet sağlayıcısı olmak isteyenler yönünden elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı elektronik

<sup>30</sup> Resmi Gazetenin 25.08.2011 tarih ve 28036 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

haberleşme kanunu kapsamında işletmeci olarak faaliyet göstermeme ve sistemi işletmek için Anonim Şirket olarak kurulma haricinde bir sınırlama yapılmamıştır.

Tebliğat Kanunu'nun 7/A Maddesine göre elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Ancak, Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğin 12. Maddesinde tebligata ilişkin Tebligat Kanunu'na aykırı düzenleme yapılmıştır. Yönetmelikte hesap sahibinin ya da işlem yetkilisinin KEP hesabına erişerek gelen iletileri kontrol etmesinin esas olduğu belirtilmiştir. Esasen tebligat için hesap sahibinin postasını kontrol edip etmemesi bir anlam ifade etmemektedir. Diğer taraftan mücbir sebep halleri dışında KEP hesabına erişilmemesi durumunda o iş günü içinde gelen iletinin ertesi iş günü hesap sahibine ulaştığı ve okunduğunun kabul edileceği yönündeki düzenlemenin de hukuken bir geçerliği yoktur. Zira, Tebligat Kanununda tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca Tebligat Kanunu'nun 33. Maddesi gereğince resmi ve adli tatil günlerinde de tebligatın caiz olduğu belirtilmiş olmasına karşın yönetmelikte iş günü tanımlaması da hatalı olmuştur. Tebliğde iş gününün ne anlama geldiği tanımlanmadığı gibi, tebliğlerin iş günü içinde geleceği varsayılmıştır. Hafta sonu veya tatil günü gelen iletinin ne zaman ulaşmış sayılacağı ile ilgili bir açıklık olmadığı gibi iş günü içerisinde gönderilmiş olmakla beraber ertesi günden itibaren beş günden fazla tatil olduğu bir dönemde gelen tebligatın tebliğ süresi Kanuna göre daha uzun bir sürede yapılmış kabul edilmektedir.

Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin 15. Maddesinde kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcısının KEP sistemi üzerinden sunduğu hizmetlere ilişkin olarak oluşturduğu kayıtlar ile KEP delilleri senet hükmündedir ve aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılacağı yönündeki düzenleme yasal bir dayanaktan yoksundur. HMK'nın 204. Maddesinde ilamlar ile düzenleme şeklindeki noter senetleri, sahteliği ispat olunmadıkça, ilgililerin beyanına dayanılarak noterlerin tasdik ettikleri senetlerle diğer yetkili memurların görevleri içinde usulüne uygun olarak düzenledikleri belgeler, aksi ispatlanıncaya kadar kesin delil sayılırlar. Yönetmelik ile kesin delil belirlemesi yapılamaz.

397 Seri Nolu VUK tebliğinde mükelleflerin bilgi işlem sistemini/sistemlerini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve diğer unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının ve Başkanlıkça görevlendirilecek personelin erişimini ve denetimini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemeyeceği düzenlenmiştir. Oysa ki, elektronik belgelerin oluşturulması ve tebliğine ve arşivlenmesine ilişkin mevzuata uygun düzenleme böyle bir yasaklamanın yapılmasını anlamsız kılmaktadır. Kaldı ki, Bakanlıkça istenen belge ve bilgilerin zamanında ve usulüne uygun olarak verilmemesi halinde cezai yaptırımlara VUK'da yer verilmiştir. VUK'un 151. Maddesinde de kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek dahi bilgi vermektan imtina edemeyecekleri düzenlenmiştir.

#### **4. Mali Mühür**

397 Seri Nolu VUK Tebliği ile mali mühür VUK kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere, tüzel kişi, diğer kurum, kuruluş, işletmelere ve istemeleri halinde gerçek kişi mükelleflere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğın garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğın sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve e-fatura uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu tutulan elektronik sertifika alt yapısı olarak tanımlanmıştır.

#### 4.1. Mali Mührün Hukuki Geçerliliği

Tebliğ ile düzenlenen mali mührün hukuksal alt yapısı oluşturulmamış olduğundan mali mührün kullanılması sırasında ortaya çıkabilecek sorunlarda düzenlemenin tebliğ ile yapılmış olması sebebiyle yaptırımın uygulanamama riski mevcuttur. Türk Dil Kurumu mührü, Bir kimsenin, bir kuruluşun adının veya unvanının tersine kazılı bulunduğu, metal, lastik vb.nden yapılmış araç, damga, kaşe veya bu araçla basılan ve imza yerine geçen ad olarak tanımlamıştır. TBK 16. Madde gereğince, imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabileceklerdir. TBK’da onaylama usulüne yer verilmemiştir. Noterlik Kanunu’nun 60. Maddesinde kağıtların üzerindeki imza, mühür veya herhangi bir işareti veya tarihi onaylama yetkisi noterlere verilmiştir. Özel hukuk alanında imza yerine geçen mühür, ancak, imza atamayanlar için kullanılabilir ve imza yerine geçebilecektir.

Resmi Mühür Yönetmeliği<sup>31</sup> ile kamu kurumlarının mühürleri düzenlenmiş ve mühürlerin nasıl korunacağı ve güvenlik tedbirleri ele alınmıştır. Resmi mühür; Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü’nce imal ve tescil edilen ve resmi mühür beratı ile birlikte kullanılma imkanı olan bir araçtır. Resmi mührün yapımına,

- Cumhurbaşkanlığında Genel Sekreter,
- T.B.M. Meclisinde Genel Sekreter,
- Başbakanlık, bakanlıklar ve bağlı kuruluşlarında ilgili bakan veya bakanın yetki verdiği hallerde valilikler,
- Bağımsız yargı organlarında Başkan,
- Türk Silahlı Kuvvetlerinde Genel Kurmay Başkanı, Kuvvet Komutanları ve Jandarma Genel Komutanı,
- Üniversiteler ve bağlı kuruluşlarında Yüksek Öğretim Kurulu Başkanı,
- Mahalli idarelerde vali,
- Mahkemeler, icra daireleri ve noterlerde Adalet Bakanlığı,

Tarafından karar verilebilir. Resmi mühürleri kullanacak birimlerin tespitinde kuruluş kanunlarında yazılı hiyerarşik kademelerden müdürlük ve daha üst kademeler esas alınır. Her bir resmi mührün bir sicil numarası ve resmi mühür beraatı vardır ve resmi mühür kütüğünde kayıtlıdır. Resmi mühürler mühür beratı ile birlikte birimin yetkili memurlarınca muhafaza edilir. Herhangi bir şekilde kayıp edilen beratlara ait mühürler kullanılamaz. Mührün kabartmalı şekli olan resmi soğuk damgalar da aynı hükümlerine tabidir.

TCK 202. Maddesinde mühürde sahtecilik düzenlenmiş ve Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Başbakanlık tarafından kullanılan mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişilerin, iki yıldan sekiz yıla kadar, kamu kurum ve kuruluşlarınca veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca kullanılan onaylayıcı veya belgeleyici mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişilerin ise, bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

397 Seri Nolu VUK Tebliği ile getirilen mali mühür kavramının resmi mühür ile bir bağlantısı yoktur. Resmi mühür, kamu kurum ve kuruluşları tarafından kullanılabilirken mali

<sup>31</sup> Yayınlandığı Resmi Gazete Tarihi - No: 12/09/1984 - 18513

mühür, çoğunluğu özel, tüzel veya gerçek kişilerin oluşturduğu vergi mükellefleri tarafından elektronik fatura düzenlerken imza yerine geçmek üzere kullanmak için öngörülmüştür.

Gerçek kişiler açısından düzenlenecek sertifikanın Elektronik İmza Kanunu çerçevesinde imza olarak kullanılabilmesi için, hukuki altyapı mevcut olmakla birlikte tüzel kişilerin imza atma kabiliyetleri olmadığından, imza yerine geçecek mühür düzenlemesi hukuken tüzel kişiyi bağlamayacaktır. TTK gereğince tüzel kişinin kendisini bağlayıcı bir belge oluşturabilmesi için 372. Maddeye göre, şirket adına imza yetkisini haiz kişilerin şirketin unvanı altında imza atmaları gerekir. Bu bakımdan şirket adına oluşturulacak mühür ancak, hukuki anlamda şirket unvanını taşıyan kaşe olarak değerlendirilebilir. Tüzel kişilerin imza atabilme kabiliyetleri yoktur. Tüzel kişi adına imza ancak, imzaya yetkili kılınmış temsilciler veya atanmış vekiller tarafından atılabilecektir. Nitekim, 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda da sadece gerçek kişilerin atacağı imzalara yer verilmiştir.

e-fatura uygulamasında Bakanlık mali mührü elektronik imza ile eş durumda tutmuştur. Bu haliyle düzenleme Kamu Sertifikasyon Merkezi oluşturulması hakkındaki 2004/21 Sayılı Başbakanlık Genelgesine aykırıdır. Zira, genelge gereğince elektronik imzanın sağlayabileceği imkanlardan yararlanmak için kamu çalışanları da dahil olmak üzere, vatandaşların, Elektronik İmza Kanunu'nda belirtilen nitelikleri haiz bir elektronik sertifika hizmet sağlayıcısından elektronik sertifika temin etmeleri yeterli olmasına rağmen e-fatura için sertifika sahibinin vergi kimlik numarası ve unvanı bilgilerini içeren ve belgeyi mühürleyen Mali Mühür Sertifikası (MÜS) ile yine sertifika sahibinin vergi kimlik numarası ve unvanı bilgilerini içeren ve belgeyi şifreleyen Güvenlik Hizmetleri Sertifikası (GÜS) geliştirilmiştir.

Oysa VUK Mükerrer 242. Maddesinde Maliye Bakanlığı'na elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili kılınmıştır. Diğer taraftan Bakanlık; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler arasında Elektronik İmza Kanunu kapsamı dışında elektronik sertifika hizmet sağlayıcılığı düzenleme yetkisi yoktur. Maliye Bakanlığı'nın Kamu Sertifikasyon Merkezi ile birlikte yürütmüş olduğu Mali Mühür de Kamu Sertifikasyon Merkezinin kuruluş amacına ve 2004/21 Sayılı Başbakanlık Genelgesi ile uyumlu değildir. TÜBİTAK bünyesinde oluşturulan Kamu Sertifikasyon Merkezi kamu kurum ve kuruluşları kurumsal sertifikalarını vermek için kurulmuştur. Kamu Sertifikasyon Merkezinin özel, gerçek ve tüzel kişiler için sertifika düzenleyebilmesi için Telekomünikasyon Kurumu'ndan izin alması gerekir.

Elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olması da Bakanlığa elektronik sertifika verme veya verme yetkisi anlamını taşımamaktadır. Kaldı ki, VUK kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisi elektronik imza mevzuatına doğrudan bir atıftır. VUK kapsamındaki işlemlerin Elektronik İmza Kanunu ve ilgili sair yasal düzenlemelere uygun yapılması hukuki bir zorunluluktur.

Tebliğ ile vergi mükellefleri ile diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin e-faturalarını kendi mali mühür sertifikaları ile onaylamalarının veya nitelikli elektronik sertifikaları ile imzalamalarının mümkün olduğu bildirilmiştir. Ancak, Mali Mühür, Elektronik İmza Kanunu'nda tanımlanmamıştır. Tebliğ ile Mali Mührün elektronik imza ile bir tutulmuş olması

Mali Mühre Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince imzanın hukuki sonuçlarını doğurmasını sağlatmaya yeterli olmayacaktır. Bu durumda Mali Mühür ile oluşturulan kayıtlar, mali mühür imza yerine geçmeyeceğinden, VUK 231. Maddesindeki iş sahibinin veya namına imzaya mezu olanların "imza" şartı tamamlanmamış olacaktır. Ayrıca belge, hukuken geçerli bir imzayı taşımamış olduğu için de hukuki bir belge niteliğine kavuşmamış olacaktır. Ancak, tebliğde ise belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-fatura uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı yönünde yapılan değerlendirme de sorun teşkil etmektedir.

#### 4.2. Ceza Uygulaması Bakımından

Mali mührün yetkisiz kişilerin eline geçmesi halinde, düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı e-faturanın cezai sorumluluğunun olup olmayacağı da tartışılması gereken bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. e-fatura uygulamasından düzenlenen sahte belge muhatabı tarafından kullanılmış sayılacak mıdır? veya ne zaman kullanılmış sayılacaktır? sorularının cevabı aynı zamanda Ceza Hukukunu da ilgilendiren bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan e-faturanın Gelir İdaresi Başkanlığı gözetimindeki sistem üzerinden gönderilmesi nedeniyle özellikle borçlandırıcı, kötü niyetli işlemler yönünden sistemin denetim ve güvenliğinin yaratacağı boşluklar İdare'nin hukuki sorumluluğunu da beraberinde getirecektir. Bu hukuki sorumluluğun Mali Mühür sertifikasının verilmesinde alınan Elektronik Mali Mühür Sertifika Sahibi Taahhütnamesi ile bertaraf edilme olanağı da yoktur. Sistemde en azından e-fatura alıcısının TTK 21. Maddesindeki haklarını kullanabilmesi için düzenlemelerin de ihmal edilmemesi gerekir.

#### SONUÇ

Geleneksel denetim; geriye dönük olarak ve genellikle işlemler gerçekleşikten aylar sonra, örneklem metoduyla işlemlerin seçilmesi ve bunlara ilişkin olarak politika ve prosedürlerin, belge ve mutabakatların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Sürekli denetim ise, kontrol ve risk analizlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesidir<sup>32</sup> Gelir İdaresi, teknolojik olanaklardan faydalanarak sürekli denetim olanaklarını arttırmak için hızla çalışmalar yapmaktadır.

Elektronik belgelerin hukuki altyapısının oluşturulması ile ilgili olarak Elektronik İmza Kanunu'nun yanında Türk Ticaret Kanunu, Tebligat Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Vergi Usul Kanunu gibi diğer kanunlarda da değişiklikler yapılmaktadır. Ancak, teknolojinin ve sayısal güvenlik ihtiyaçlarının sürekli değişmesi ve gelişmesi hukuki altyapıyı daha dikkatli ve kazuistik olmayan bir şekilde tamamlanması ihtiyacını birlikte getirmektedir.

Türkiye'de kullanılan bilgisayar programlarının önemli bir kısmı daha önce başka ülkelerde kullanılan programlardır. e-devlet uygulamaları kapsamında kamu kurumları ise hizmetlerini verebilmek açısından kendi ihtiyaçlarına paralel olarak uygulamalar geliştirmektedir. Ancak, her birimin kendi uygulamalarını bağımsız bir şekilde geliştiriyor olması e-devlet uygulamaları kapsamında ulusal bir standardın oluşmasına da engel olmaktadır. Diğer taraftan yeterli hukuki desteği alamayan programcıların uygulama yönergelerini işletebilmek ve veri girişini programın ihtiyacına uygun olarak vatandaşa sağlatabilmeleri için kurum yetkililerini yönlendirdikleri görülmektedir.

<sup>32</sup> İsa CANKAR, "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim", Sayıştay Dergisi, S.61, Nisan-Haziran 2006, s.72

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesine dayanılarak çıkartılan Vergi Usul Kanunu Tebliğlerinde, tebliğlerin yasa ile düzenlenmesi gereken konulara temas ettiği, genel hukuk düzenlemelerine aykırı ve paralel düzenlemeler içerdiği görülmektedir.

Vergi hukuku diğer hukuk dalları ile bağlantıları olan interdisipliner bir alandır. Her ne kadar kamu hukuku olarak kabul edilmiş olsa da vergiyi doğuran olay özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Fatura, ticari işlemlerin bir sonucu olarak vergisel yükümlülüğün yanı sıra bir işin varlığını ve bunun karşılığında borçlanılan tutarları da ihtiva etmektedir. Faturanın kullanılmasından kaynaklı olan ihtilafın önemli bir kısmı özel hukuk alanında oluşmaktadır. Temel kanun niteliğindeki Türk Ticaret Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Tebligat Kanunu gibi yasal düzenlemeler ile elektronik imzanın hukuken ıslak imza ile aynı sonucu doğurabilmesinin dayanağı olan Elektronik İmza Kanunu'ndaki düzenlemeler özel düzenleme olduğundan öncelikli olarak uygulanması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisi, Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmeyen veya Vergi Usul Kanunu'na nazaran daha özel şekilde düzenlenen kanun hükümlerine de aykırı olamaz. Elektronik vergi uygulamalarının sadece tebliğ ile düzenlenmesi hukuki boşluklara neden olmaktadır. Hukuki altyapının tamamlanabilmesi için asgari şu gerekliliklerin de sağlanması gerekir:

1. Ulusal standartların oluşturulması, yazılımların güvenliğinin test edilip onaylanmasını sağlayacak ulusal yazılım sertifikasyon kuruluşu kurulmalı ve bu kuruluş imzalama ve imzayı doğrulama yazılımlarını sertifikalandırarak denetlemelidir.
2. Tüzel kişiler adına elektronik imzanın kullanılabilmesi için ticaret sicilindeki tescil elektronik ortama taşınmalı ve imza anında yetkili kişinin kimliği buradan sorgulanabilmelidir.
3. Özel hukuk belgelerinin elektronik ortamda oluşabilmesi için, elektronik imzaya nezaret edecek ve oluşturulan elektronik imzalı belgeyi saklayacak noterlik benzeri bir yapının oluşturulmalıdır.
4. Mali mührün elektronik imza uygulama bütünlüğünü bozduğundan ticaret sicili ile elektronik imzanın şirketler için aynı anda kullanılması sağlanmalıdır.
5. Mali mührün yasal altyapısı olmadığından en azından mevzuat bütünlüğü sağlanması bakımından Elektronik İmza Kanunu'nda düzenlenmelidir.
6. Yasal altyapısı bulunmayan sistem entegratörü uygulamasına son verilerek kayıtların Bakanlık veya Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle kurulacak şirkette tutulması sağlanmalıdır.
7. E-fatura uygulamasının kayıtlı elektronik posta sistemine uygun hale getirilmesi yasal altyapı bakımından uygulama üzerinden gönderim yapılabilmesi için Tebligat Kanunu'nda Bakanlığa izin verilmesi ve uygulama üzerinden gönderilen faturaların KEP üzerinden gönderilmiş gibi kabul edilmesi TTK'da hüküm altına alınmalıdır.

#### **KAYNAKÇA**

Ataç Yasin / Aydoğdu Eyüp / Bora Taner, “Adli Bilimlerde El Yazısının Kişiyi Aidiyetinin Tespiti”, Polis Bilimleri Dergisi Cilt:14, S.4, 2012

Aydoğdu Eyüp / Ataç Yasin, “İmza Sahteciliğinin Türleri, Tespiti ve Önlenmesi”, Polis Bilimleri Dergisi Cilt:13 S.2, 2011

- Bafra Jale, El yazısı incelemelerinde “kişisel yazı unsurlarının isteyerek değiştirilmesi” problemi ve kimlik belirlenmesi, İstanbul Üniversitesi, Adli Tıp Enstitüsü, Sosyal Bilimler Anabilim Dalı Doktora tezi, 1995, İstanbul
- Bıyık Recep/ KIRATLI Aydın, Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları, 2007
- Bulur Alper, "E-İspat", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 66, S.2, Bahar 2008
- Candan Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk yayınları, 2. Baskı, 2006
- Cankar İsa, "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim", Sayıştay Dergisi, S.61, Nisan-Haziran 2006
- Demirel Demokaan, "e-Devlet Ve Dünya Örnekleri", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, S.61
- Eriş Gönen, Ticari İşletme ve Şirketler, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, 2. Cilt, 2007
- Gökcan Hasan Tahsin, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı: 2010/1
- Göksu Mustafa, “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde Senetle İspat Kuralları ve Bunların İstisnaları”, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1 S.1, 2011
- Kuru Baki / Budak Ali Cem, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler”, İstanbul Barosu Dergisi, C.85, S.5, 2011
- Marmara Nursun, El Yazısının Kişiyeye Ait Olup Olmadığını Belirleyen Grafik Göstergeler, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Psikoloji Bölümü, Doktora Tezi, 1994, İstanbul
- Nart Serdar, “Alman ve Türk Hukukunda Senetle İspat”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 9, Sayı: 1, 2007
- Taşpınar Ayvaz Sema, “Türk Borçlar Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun İmza Atamayanlarla İlgili Yeni Düzenlemesine Eleştirel Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , Yıl 2012 Cilt 61 Sayı 1
- Ünver Yener / Hakeri Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2010