

Hukuki Açıdan Mali Mühür Kavramı¹

Münir Hakan ERİŞ

Hürriyet Bulvarı, 18/6 Konak/İZMİR

hakan@eris.av.tr

ÖZET

Bilgi ve haberleşme teknolojilerindeki hızlı değişim ve gelişim günümüzde ülkelerin ekonomik kalkınmasını tetikleyen ve bu arada hukuki düzenlemeler açısından yenilikler yapılması zorunluluğu doğuran önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tebliğde hukukumuzda yeni bir kavram olarak katılan “Mali Mühür” ve bunun hukuki etkileri irdelenmiştir.

ANAHTAR KELİMELER

İmza, mühür, elektronik imza, fatura, elektronik mühür, elektronik fatura.

SUMMARY

Rapid changes and developments in Information and Communication Technologies are important factors in today's world which motivate/trigger economic development of countries and force governments to make new legal rules. In this paper, as a new legal concept in our legal system “electronic fiscal seal” and its legal effects are analyzed.

KEYWORDS

Signature, seal, electronic signature, invoice, electronic fiscal seal, electronic invoice.

GİRİŞ

Bilgiye ulaşma, kullanma ve iletme hızının teknoloji desteği ile son derece arttığı günümüzde; bilgi ve teknolojinin verimlilik ve maliyet avantajları yaratacak şekilde kullanılması da neredeyse bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bilgi ve teknolojideki gelişmeler, etkilerini kaçınılmaz olarak hukuk alanında da göstermektedir. Nitekim, çok değil 20-30 yıl öncesinde düşüncesi dahi mevcut olmayan bir kısım kurum ve kavramlar, günümüzde hukuki altyapıyı da değiştirecek etki ile karşımızda durmaktadır. Bu çerçevede, hukukun teknolojik gelişmeleri takip ettiği ve önüne geçemediğinden de bahsetmek mümkündür [1].

Tebliğ konusunu oluşturan” *Mali Mühür*” de teknolojinin hukuka yön verdiği kavramlardan birisidir. Dayanağını oluşturan hukuki düzenlemeler itibariyle mali mühür; başta vergi, ticaret ve ispat hukuku açısından sonuçlar doğuracak olan elektronik faturanın, usulünce düzenlenmesinde kullanılacak bir araç olarak karşımızdadır.

Mevzuatımıza bir Maliye Bakanlığı Tebliği ile katılan mali mühür kavramı, bu konuya özel yasal bir düzenleme bulunmama ile birlikte; genel itibariyle, güvenli elektronik imzaya bağlanan hukuki sonuçları doğuracak etkiye sahip gözükmektedir.

Bu nedenle mali mührle ilişkin değerlendirmeler, genel hukuki kavramlar olarak imza, mühür, elektronik imza, fatura, elektronik mühür, elektronik fatura ve bunların genel hukuki tesirlerine de değinilerek yapılmıştır.

¹ Bu metin, 2010 yılında düzenlenen 1. Uluslararası Bilişim Hukuku Kurultayında Akademik Bildiri olarak sunulmuştur.

BILDİRİ KONUSU HUKUKİ KAVRAMLAR

Hukuki Açıdan İmza Kavramı

Hukumuzda Sözleşmelerin Oluşması

Bilindiği gibi Borçlar Hukukumuzdaki prensiplere göre iki taraf arasında bir sözleşmenin kurulması için, birbirine ulaşan ve uzlaşan öneri ve kabulün varlığı yeterlidir. Bu husus Borçlar Kanunumuzun (BK) 1/1. maddesinde: “İki taraf karşılıklı ve birbirine uygun surette rızalarını beyan ettikleri takdirde, akit tamam olur.” şeklinde ifade edilmektedir.

Sözleşme özgürlüğü [2] de denilebilecek bu prensibin doğal bir yansıması; tarafların birbirlerine uygun irade beyanları ile oluşturacakları sözleşmelerin geçerliliğinin de, kanunda açık bir istisna bulunmayan hallerde herhangi bir şekle bağlı olmamasıdır (BK m. 11/1).

Bu nedenle, kanunda açıkça şekle bağlanmayan hallerde, tarafların el sıkışmak sureti ile de sözleşme kurmaları hukuken mümkündür. Bu duruma “*şekil serbestisi*” de denilmektedir.

İspat Hukukumuzda Şekil ve İspat Araçları

Ancak hukuk düzeni, sözleşmelerin kurulması sırasında şekil serbestisini benimsemiş olsa da; adli mercilere yansıyacak hukuki uyuşmazlıkların çözümünde, iddiaların ispatı açısından çoğunlukla uyuşmazlığın konusunu oluşturan şeyin değerini dikkate alarak, “*senet*” olarak da adlandırılan belgelerin varlığını bir zorunluluk haline getirebilmektedir.

İspat hukukumuz açısından senet denilince genel olarak anlaşılan husus: herhangi bir kişiye ait herhangi bir iradenin, yazılı bir belge olarak dışa yansımasıdır. Bu nedendir ki ispat hukukumuz; cisim bulmuş, yazılı, herhangi bir irade beyanını içeren ve imzalı her belgeyi, senet olarak değerlendirmektedir [3]. Dolayısı ile imzasız bir belge, ispat hukukumuz açısından senet niteliğinde değildir. Senetler düzenleyenlerin “*düzenlenmesini gerektiren hususla bağlanma iradesini*” yansıttığından, bir belgede düzenleyenin imzasının olup olmaması arasında son derece önemli hukuki farklar bulunmakta olduğu bu yönü ile sabittir.

Ancak, kendisine bu denli önemli sonuçlar bağlanan “*imza*” kavramı, borçlar veya ispat hukukumuzla ilişkin olmayan 2525 sayılı Soyadı Kanununda düzenlenmektedir. Kanunun 2. maddesine göre: “*Söyleyişte, yazıta, imzada öz ad önde, soy adı sonda kullanılır.*”

Genel kabul gören uygulama şekline göre imzanın, metnin altında bulunması gereklidir [4]. Ancak, emredici nitelikte kabul edilmeyen bu düzenlemeden, imzanın mutlaka öz ad ve soy adından oluştuğu sonucu çıkartılmamaktadır. Bu nedenle, borç altına girecek veya herhangi bir konuda bağlanma iradesini açıklayacak kişinin “*el yazısı ile atılmış/yazılmış*” olmak kaydı ile, çeşitli şekil ve işaretlerin de imza niteliğinde olduğu ve imzaya bağlanan sonuçları doğurduğu kabul edilmektedir [5] .

Diğer yandan hukukumuz, el ürünü olması gereken imzayı, zaman içinde başka şekillere de dönüştürmüştür. Bildirinin kapsamı açısından, bu şekillerden sadece ikisine değinilecektir. Bunlardan ilki; elinin bulunmaması, okuma yazma bilmemesi, görememesi nedeni ile yazamaması, vs. gibi engelleri olan kişilerin de imza atabilmeleri açısından uygulanan mühür; diğeri ise, çağın teknolojik gelişmeleri nedeni ile uygulanmaya başlayan güvenli elektronik imzadır.

Hukuki Açıdan Mühür Kavramı

Kelime anlamı olarak mühür, Türkçe Sözlük'te : “1. Bir kimsenin, bir kuruluşun adının veya unvanının tersine kazılı bulunduğu, metal, lastik vb.nden yapılmış araç, damga, kaşe. 2. Bu araçla basılan ve imza yerine geçen ad.” şeklinde tanımlanmaktadır [6] .

Mekanik bir araç olan ve kullanan dışında bir kişi tarafından, çoğunlukla kullanacak kişinin ön ad ve soyadının ters şekilde kazınması sureti ile hazırlanan mühür, hukuki usulüne uygun şekilde (köy veya mahalle ihtiyar heyeti veya noter ile iki tanık tarafından onaylandıktan sonra ve kullanılırken ayrıca parmak basmak sureti ile) kullanıldığında, imzanın yerine geçen ve aynı etkileri doğurabilen bir nitelik taşımaktadır [7].

Hukuki Açıdan Güvenli Elektronik İmza Kavramı

Genel Olarak Elektronik İmza

Elektronik imza, bir kimsenin kimliğini ve elektronik verinin içeriğine onay verdiğini göstermek maksadı ile veriye eklediği veya mantıksal olarak veriye bağlı olan elektronik bilgi olarak da tanımlanabilir [8].

Elektronik İmza Çeşitleri ve Güvenli Elektronik İmza

Özellikle internet üzerinden yapılan ve hukuki sonuç doğuran işlemlerde elektronik ticaretin gelişmesi ve yaygınlaşabilmesi için [9] kullanılan ve teknik açıdan elektronik imza olarak adlandırılabilir çeşitli uygulama şekilleri (örneğin basit, gelişmiş, vs. şeklinde adlandırılan imza çeşitleri) mevcuttur [10].

Ancak, bunlar arasında, niteliği gereği özel bir yasal düzenleme ile hukuki sonuç bağlanan elektronik imza şekli, güvenli elektronik imzadır [11].

Elektronik İmza Kanunumuzdaki tanıma göre elektronik imza: “Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi” ifade etmektedir (m. 3/b).

Kanun, 4. maddesinde ise güvenli elektronik imzayı tanımlamıştır. Buna göre: “Güvenli elektronik imza;

- a) Münhasıran imza sahibine bağlı olan,
- b) Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan,
- c) Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan,
- d) İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan,

Elektronik imzadır.”

Ayrıca elektronik imzaların; iletilen bilgi ve kaynaklara sadece yetkilendirilmiş kişilerin ulaşmasını sağlaması yönünden erişim kontrolü sağladığı, verinin bütünlüğünü koruduğu, gönderenin iletiyi inkar edememesini sağladığı ve işlemlerde kolaylık, ucuzluk ve hız sağladığı da kabul edilmektedir [12]. Bu durum karşısında, güvenli elektronik imza ile imzalı bir belgenin değiştirildiği iddiası, ancak aynı nitelikteki başka bir kesin delil ile (ikrar, yemin, senet ve kesin hüküm) ispatlanabilecektir [13].

Güvenli Elektronik İmzanın Fonksiyon ve Sonuçları

Kanundaki düzenlemeleri dikkate alındığında güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur (m.5).

Ancak, kanunların (noter, tapu sicil memuru, vs. gibi kamu görevlilerinin de katılmasını gerektiren işlemlerde olduğu gibi) resmî şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukukî işlemler ile (örneğin kefalet, rehin, üçüncü kişinin fiilini taahhüt sözleşmeleri gibi [14] teminat sözleşmeleri güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemez (m.5/2).

Ayrıca, Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı ispat gücünü haizdir (BK m. 14/1). Yani, güvenli elektronik imza ile imzalanmış elektronik veriler, ispat hukukumuz açısından senet niteliğindedirler. Aksi ispat edilinceye değin de kesin delil sayılırlar (HUMK m. 295/A). Bu nedenle de, uyumsuzluğun çözümünde kullanılabilirler [15].

Ancak, elektronik imzalar, gerçek kişiler (diğer bir deyişle, insanlar) tarafından kullanılabilir. Nitekim, kanunun 3/c maddesine göre imza sahibi: “*Elektronik imza oluşturmak amacıyla bir imza oluşturma aracını kullanan gerçek kişiyi*” ifade etmektedir. Bu açık yasal düzenleme karşısında, tüzel kişiler elektronik imza sahibi olamamaktadır [16].

Kanunun madde gerekçelerinde: “*gerçek kişilerin genel hükümler çerçevesinde tüzel kişiler adına elektronik imza oluşturma aracını kullanmaları ise mümkün kabul edilmektedir.*” şeklinde bir açıklamaya da yer verilmiş ve her ne kadar tüzel kişiler adına güvenli elektronik imza yaratılamayacak ise de; tüzel kişiyi temsil eden gerçek kişilerin sahip olacakları güvenli elektronik imzaları kullanmak sureti ile, tüzel kişiler açısından dolaylı bir kullanım imkanı yaratıldığı anlaşılmaktadır [17].

Ancak, tüzel kişi adına dolaylı yoldan kullanılacak elektronik imzanın, geçerli hukuki sonuçlar doğurması açısından “*güvenli elektronik imza*” niteliğinde olması gerektiği ise, açıktır.

Güvenli Elektronik İmza Sertifikası ve Güvenlik

Diğer yandan, hukuken geçerli bir güvenli elektronik imzanın varlığından bahsedilebilmesi, bu konuda yetkili makam (Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu) tarafından yetkilendirilmiş bir elektronik sertifika hizmet sağlayıcısından alınmış nitelikli bir sertifikanın varlığına bağlıdır [18]. Sertifika hizmet sağlayıcısı, aynı zamanda güvenli elektronik imzanın kurumsal güvenliğini de sağlamaktadır [19] Bu nedenle sertifika hizmet sağlayıcıları, güvenilir üçüncü kişiler olarak da anılmaktadır [20].

Bilindiği gibi genel olarak elektronik sertifikalar, tıpkı nüfus hüviyet cüzdanı, sürücü belgesi, pasaport gibi işlev görmekte ve özellikle internet üzerinde işlem yapan kişinin (veya kurum ve web sunucularının) kimliğini ispata yarayan elektronik dosyalardır [21]. Bu nitelikleri ile de kullanım güvenliğinin, sertifika sahibi tarafından sağlanması gerekecektir [22].

Hukuki Açıdan Fatura Kavramı

Faturanın Tanımı ve Unsurları

Ticaret ve Vergi Hukukumuz açısından sonuçlar doğuran fatura, Vergi Usul Kanununun (VUK) 229. maddesinde “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*” olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 230. maddesinde faturanın şekli belirtilerek içermesi gereken asgari bilgiler sayılmış; 231. maddesinde fatura düzenlenmesinde uyulacak kaidelere, 232. maddesinde ise fatura kullanma mecburiyetine ilişkin esaslara yer verilmiştir.

Faturanın Şekli

Yukarıda da değinildiği gibi, faturanın şekli, VUK m. 230’da tanımlanmıştır. Buna göre faturada “*en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

1. *Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;*
2. *Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*
3. *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*
4. *Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;*
5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası”*

Kanunun hükmü bahsedilen içerikte olmakla birlikte, bir kişinin fatura bastırması ve bunu kullanması da çeşitli prosedüre tâbidir. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan çeşitli tebliğlerle (örneğin 164 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) faturanın da aralarında bulunduğu belgelerin, 01/03/1985 tarihinden itibaren anlaşmalı matbaalarca basılmış veya notere tasdik ettirilmiş olarak kullanılacağı esası benimsenmiştir. Bu gerekliliğe uygun davranılmaması halinin sonucu ise bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı şeklinde belirlenmiştir.

Faturanın Nizamı

VUK , bir belgenin fatura olarak adlandırılabilmesi açısından gereken düzeni de belirlemiştir. Buna göre faturanın düzenlenmesinde “*faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur*” (m. 231/1 b.4).

Buradan hareketle, imza taşımayan faturanın sıhhatinin tartışmalı hale geleceği ve usulsüzlük cezası, vs. yaptırımların söz konusu olabileceği sonucuna varmak mümkündür.

Faturanın Fonksiyonları

Fatura, VUK’daki hüküm çerçevesinde, öncelikle bir ticari vesikadır. Bu niteliği ile de, ticari hayatta önemli bir yeri bulunmaktadır.

Fatura, ilgili taraflar arasında bir alım/satım, hizmet sunumu/alımı, vs. gibi hukuki ilişkinin varlığını gösterdiği gibi; özellikle ticari uyuşmazlıkların çözümünde delil, tanzim edenin gelirin hesaplanmasında ise yazılı bir belge özelliği gösterdiği gibi, şekline uygun bir fatura, kıymetli kâğıt olarak da değerlendirilmektedir [23].

Faturaya ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı davranmak sureti ile belge düzenine uygun davranmayan aleyhinde ve vergi hukuku açısından sonuç doğurmamaktadır. Bahsedilen düzenlemeler ticaret hukuku yönünden de **uygun** davranılması gereken **fiili bir zorunluluk** olarak kabul edilmektedir [24].

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 16.05.2003 gün ve E. 2003/281, K. 2003/34 sayılı kararında: “*Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelenin prensip olarak **belgeye** bağlanması kabul edilmiştir. **Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esas, mükellef yönünden; vergi idaresine, ortaklarına, üçüncü kişilere karşı olayları tevsik etmek, vergi idaresi açısından ise; vergi kanunlarının etkin bir biçimde uygulanmasını temin ve mükelleflerin faaliyetlerinin***

denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanması açısından önem taşımaktadır.” [25] denilmek sureti ile VUK’nın belge düzeninin üçüncü kişiler açısından önemine değinmiştir.

Diğer yandan, hukuki niteliği nazara alındığında fatura “bir taraftan vergi mükelleflerinin kayıtlarının, değer taraftan fatura düzenlemenin sebebi olan sözleşmesel ilişkinin yerine getirildiğini ispata yarayan belge” olarak da değerlendirilmektedir [26].

Elektronik Fatura

Tanım

Elektronik fatura kısaca: kağıt faturanın elektronik ticarete kullanılan, elektronik çeşidi olarak tanımlanabilir [27].

Yasal Dayanak ve Hükümler

Elektronik faturaya ilişkin temel yasal dayanak, VUK m. 242/2. maddesindeki elektronik belge tanımı içinde yer almaktadır.

Kanundaki düzenlemelere göre elektronik belge: “şekil hükümlerinden bağımsız olarak kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.” (m. 242/2-2)

“Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.” (m. 242/2-4)

Ayrıca “Maliye Bakanlığı; 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, 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 olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.” (m. 242/2-5)

Nitekim Maliye Bakanlığı, bahsedilen yetkisini kullanmış ve öncelikle az sayıdaki şirket ile protokol imzalayarak Elektronik Fatura Kayıt Sistemi’ni (EFKS) oluşturmuş; bilahare de 397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ni yayımlamıştır [28].

Tebliğdeki düzenlemeler, esas itibarıyla ileride diğer türdeki elektronik belgelere de uygulanabilecek bir kısım hususları içerdiği gibi; elektronik fatura (e-fatura) ve Elektronik Mali Mühür gibi çeşitli kavramları da hukuk hayatımıza sunmuştur.

Tebliğdeki Düzenlemeler Açısından E-fatura

Tebliğde öncelikle e-faturanın yukarıda bahsedilen (klasik kağıt) faturadan farklı bir belge olmadığını düzenlemekte ve kullanımını zorunlu kılmamaktadır (m. 3).

Bu çerçevede, e-Fatura uygulamasının sağlıklı bir biçimde gelişimini sağlamak amacı uygulamanın kademeli bir biçimde yaygınlaştırılacağı ve başlangıç olarak, anonim ve limited şirket statüsünü haiz mükelleflerin uygulama kapsamında e-Fatura gönderme ve/veya almasına izin verilmesinin uygun görüldüğü belirtilmektedir (m. 4).

Uygulamadan Yararlanabilme Koşulları

Tebliğ, uygulamadan yararlanmak isteyen anonim ve limited şirketlerin hangi işlemleri yerine getireceğine ilişkin düzenlemesinde, öncelikle çeşitli taahhütnamelerden bahsettikten sonra, Elektronik Mali Mühür taahhütnamesi başlıklı bir belgeye yer vermekte ve “*Mali Mühürü kendisine ulaştırılanlar, başvuruda bildirdikleri yetkilileri aracılığı ile mali mühür sertifikalarının aktivasyonunu gerçekleştirecektir. Bu işlemlerin tamamlanmasının ardından aktive edilen sertifikalar kullanılarak sistem üzerinde tanımlanan kullanıcı hesabı aracılığı ile e-Fatura gönderme ve/veya alma işlemleri gerçekleştirilebilecektir.*” Denilmektedir. (m. 4). Böylelikle, mali mühür sahibi olmayanların, şeklen ve esasen e-fatura düzenleyemeyecekleri ve kullanamayacakları sonucuna varılmaktadır.

E-fatura Düzenlenmesi ve İletilmesi

Tebliğ hükümlerine göre : “*Tebliğın 8 inci bölümünde belirtilen istisna hariç olmak üzere e-Faturanın, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, gönderme veya alma işlemlerinin de Başkanlık tarafından oluşturulan e-Fatura Uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi zorunludur.*” (m. 5/1) Aksi halde ise düzenlenecek belgeler VUK kapsamında düzenlenmiş fatura sayılmayacaktır (m. 5/2).

EFKS'nin yürürlükte olduğu devrede e-faturalar güvenlik elektronik imza ile imzalanmış olarak elektronik veya manyetik ortamda muhatabına ileilmekteyken; Tebliğ ile birlikte, e-faturaların iletilmesi konusunda da bir kısım yenilikler uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çerçevede Tebliğde bir elektronik belge olarak düzenlenecek olan e-faturanın hukuki sonuç ve/veya sorun doğuracak bir kısım etkileri açısından önemli tedbirlerin alındığı da görülmektedir.

Nitekim, tebliğe göre düzenlemelerdeki temel amaç “ *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*” şeklinde ifade edilmektedir (m. 5.1).

Halen yürütülmekte olan pilot uygulama çerçevesinde düzenlenen e-faturaların muhatabına tebliğine ilişkin kayıtlar, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tutulmaktadır. Bu durum, özellikle TTK m. 23'de

belirtilen itiraz, vs. gibi hukuki işlemlerde süre hesabının sağlıklı şekilde yapılmasını da temin etmekte ve özellikle bu konularda doğması muhtemel ihtilaflar, başlangıçtan önlenebilmektedir.

Tebliğdeki Düzenlemeler Açısından Mali Mühür

Mevzuatımıza bahsedilen tebliğ ile dahil olan mali mühür kavramı tebliğde “*Gelir İdaresi Başkanlığı adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapı*” şeklinde ifade edilmektedir (m. 7/1).

Tebliğ hükümleri irdelendiğinde, mali mühür ile sağlamaya çalışılanın temelde “*tüzel kişi ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi*” olduğu anlaşılmaktadır (m. 7/1).

Mali Mühürün Niteliği

Daha önce de değinildiği gibi tebliğde, mali mührün oluşturulma gerekçesi olarak bahsedilen hususlar : “*tüzel kişi ve diğer kurum, kuruluş ve işletmelere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi*” şeklinde ifade edilmektedir. Oysa bahsedilen hususlar, öğretilerde güvenli elektronik imzanın sağladığı işlevlerle örtüşmektedir.

Nitekim bu konuya ilişkin değerlendirmeler nazara alındığında: KESER BERBER (güvenli) elektronik imzanın işlevlerini “*sonuçlandırma, kimlik tespit etme, gerçeklik, uyarı, devamlılık ve ispat*” [29], ERTURGUT : “*Sonuçlandırma, kimliği tespit, gerçeklik, uyarı, devamlılık ve ispat*” [30], ORTA, “*Doğrulama, erişim kontrolü, bütünlük, inkar edilememe, verimlilik ve Lojistik*” [31] şeklinde değerlendirmektedir.

Elektronik İmza Kanununa ait gerekçe incelendiğinde de :”*Tasarı hazırlanırken elektronik ticaretin bütünü ile düzenlenmesi hedef alınmamış; elektronik ticaret ve kamu alanında yürütülecek "e-devlet" olarak adlandırılan projenin alt yapısının aslı unsuru olan elektronik imza düzenlenmiştir. Böylece, Tasarının kanunlaşması ile elektronik ticarete ilişkin diğer kanunî düzenlemelerin önü açılacaktır.*” [32] şeklinde bir açıklamaya yer verildiği ve böylece elektronik ticarete ilişkin sair düzenlemelerin yapılması gerektiğine de işaret edilmekte olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer yandan, elektronik imzaya ilişkin çeşitli tanımlarda “*elektronik veriyi herhangi bir değişime karşı koruyan bir elektronik mühür olduğu*” konusuna da işaret edilmektedir [33]. Kanımızca bu değinme, mühür kavramının klasik tanımına da uygundur. Nitekim, en azından sözlük anlamı dahi dikkate alındığında, bir mührün varlığı için öncelikle bir imzanın varlığından bahsetmek gerekecektir. Nitekim, henüz bahsedilen tebliğin henüz taslak halinde olduğu aşamada, eksik hususlarından birisi olarak “*elektronik imza ve zaman damgasına*” işaret de edilmiştir [34].

Ayrıca, EFKS'nin uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 33 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde “*Güvenli elektronik imza ile imzalanmış olarak elektronik veya manyetik ortamda alınan faturalar ise sadece elektronik veya manyetik ortamda muhafaza edilecektir. Kimlik doğrulama, veri bütünlüğü ve inkar edilemezlik gibi özelliklere haiz olan*

güvenli elektronik imzanın doğrulanması ve geçerliliğın tespiti kağıt fatura üzerinde sağlanamayacağından, bu faturaların elektronik veya manyetik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir.” denilmek sureti ile, VUK mükerrer m. 242/2 ile Bakanlığa verilen yetkinin “..kanun kapsamına giren işlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme” yetkisinden ibaret olduğu ayrıca açıklanmıştır.

Buna karşın, e-fatura uygulamasının yaygınlaştırılması açısından yapılan düzenlemelerde, elektronik imza fonksiyonlarını içeren yeni bir tür elektronik sertifika alt yapısı oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Bütün bahsedilen değerlendirmeler dikkate alındığında, esasen elektronik mali mühür şeklinde ifade edilen kavramın, temelinde güvenli elektronik imza ile aynı etkilere sahip olması karşısında müstakil bir yasal düzenlemeye konu edilmesinin ve bu süreçte ise, kıyasen güvenli elektronik imzaya ilişkin hükümlere tâbi kabul edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Gerek ticari gerekse hukuki hayatta son derece önem taşıyan; yeri geldiğinde bir ispat vasıtası olarak da kullanılabilen bir araç olan fatura; klasik uygulamasından çıkartılarak çağın gereklerine uygun şekle dönüştürülmektedir.

Ancak bahsedilen nitelikleri, faturanın yasal dayanaklarında işaret edilene uygun bir şekilde düzenlenmesi zorunluluğunu da bünyesinde barındırmaktadır.

Diğer yandan, teknolojik gelişmeler sadece elektronik belge düzeni açısından değil, elektronik belgelerin güvenli bir şekilde ulaştırılması ve kullanılması açısından da çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmasını zorunlu kılmaktadır. E-devlet ve e-ticaret uygulamalarının temel unsurlarından birisi olarak hayata geçirilen güvenli elektronik imza, yukarıda bahsedilen fonksiyonları bünyesinde barındırmaktadır.

Ancak, güvenli elektronik imzanın geçerli hukuki sonuçlar doğurabilmesi, hiç şüphesiz bu konudaki yasal dayanakları sayesinde olmuştur.

Bildiride kısaca değerlendirilmeye çalışılan ve hukukumuz açısından yeni sayılabilecek bir kavram olan Elektronik Mali Mühür ise; temel nitelik ve/veya özellikleri itibariyle güvenli elektronik imzaya benzemekle birlikte, yasal dayanağı olarak düzenlenen Elektronik İmza Kanununda yer almamaktadır.

Nitekim, elektronik imzanın ve zaman damgasının EFKS'nin uygulanması esnasında kullanılması; tüzel kişilerin (şirketler de dahil) kurumsal olarak güvenli elektronik imza alamamaları, vs. gibi durumlar nedeni ile yaratılmış olabilecek Elektronik Mali Mühür kavramının, yasal bir dayanağa oturtulmasının, gelecekte bu konuda çıkması muhtemel sorunların önüne geçebileceği değerlendirilmektedir.

TEŞEKKÜR

Bildirinin hazırlanması esnasında tezinden yararlanmama izin veren Sayın Dr. Ayşe İNALÖZ'e teşekkürlerimi sunarım.

KAYNAKÇA

1. **Haluk KONURALP** : Medeni Usul Hukukunda Yazılı Delil Başlangıcı, Ankara 2009 s. 98.
2. **Ahmet M. KILIÇOĞLU** : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Genişletilmiş 11. Bası, Ankara Ağustos 2009, s. 53 vd; **Fikret EREN** : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı (Tıpkı Basım) İstanbul Ekim 2009, s. 203 vd.
3. **Hakan PEKCANITEZ / Oğuz ATALAY/ Muhammet ÖZEKES** : Medeni Usûl Hukuku, 6. Bası, Ankara 2007, s. 461-462.
4. **Mine ERTURGUT** : Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi, Ankara 2004, s. ERTURGUT, S. 101, 106 vd.
5. **KILIÇOĞLU** s. 84 vd.; **PEKCANITEZ/ATALAY/ ÖZEKES**, s. 464;
6. <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=m%FCr%FCr&ayn=tam> (erişim tarihi 24.05.2010)
7. **EREN** s. 250, 251; **KILIÇOĞLU**, s. 91.
8. **Birsen ACIR** : Elektronik İmza ve Elektronik Kayıtların Medeni Usûl Hukukunun İspat Kuralları Yönünden Değerlendirilmesi, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara Ekim 2000, s. 22.
9. **ACIR**, s. 23.
10. **ERTURGUT**, s. 54.
11. **KILIÇOĞLU**, s. 85 vd.
12. **ACIR**, s. 25 vd.; **ERTURGUT** 104 vd.; **Mesut ORTA** : Elektronik İmza ve Uygulaması, Ankara, 2005, s. 60.
13. **ERTURGUT**, s. 105, **Tamer SOYSAL** : Teknik ve Hukuki Açından Elektrnoik İmza, Legal Hukuk Dergisi, Yıl: 4, S. 39, Mart 2006, s. 730 vd.
14. **EREN** s, 253.
15. **ERTURGUT**, s. 182 vd.; **PEKCANITEZ/ ATALAY/ÖZEKES** s. 465.
16. **ORTA**, s. 96.
17. <http://www.belgenet.com/yasa/k5070-1.html> (e.t. 25.05.2010)
18. **ORTA**, s. 108.
19. **ERTURGUT**, s. 97.
20. **SOYSAL** s. 709.
21. **ORTA**, s. 108.
22. **ERTURGUT**, s. 98.
23. **Rüknettin KUMKALE** : Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura, Ankara 2008, s. 31; **Yusuf KARAKOÇ** : Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997, s.117 vd.
24. **Oğuz Kürşat ÜNAL** : Fatura ve İspat Kuvveti, Ankara, 1997, s. 58.

- 25.<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=20830> (e.t. 09.04.2010).
- 26.**Oğuz Kürşat ÜNAL** : Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık 1997, s. 41 vd..
- 27.**Leyla KESER BERBER** : Elektronik Fatura ve Şirketlerin Dijital Mali Denetimi, Ankara 2006, s. 19'dan naklen. (Elektronik Fatura)
- 28.Tebliğ metni için bkz. 05.03.2010 gün ve 27512 sayılı Resmi Gazete.
- 29.**Leyla KESER BERBER** : İnternet Üzerinden Yapılan İşlemlerde Elektronik Para ve Dijital İmza, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, s. 193 vd.
- 30.**ERTURGUT** s, 104.
- 31.**ORTA**, s. 59 vd.
- 32.<http://www.belgenet.com/yasa/k5070-1.html> (e.t. 25.05.2010)
- 33.**Ayşe İNALÖZ** : Telekomünikasyon Gerülasyonları Çerçevesinde Elektronik Ticaretin İncelenmesi, yayımlanmamış Telekomünikasyon Kurumu Uzmanlık Tezi, Ankara Aralık 2003, s. 23.
- 34.**KESER BERBER**, Elektronik Fatura s. 142.