



## BULUT BİLİŞİM İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### TAXATION OF THE CLOUD TRANSACTIONS

Burak DEMİRKAN<sup>\*)</sup>

#### ÖZ

Son yıllarda üzerinde en çok konuşulan konulardan birisi olan bulut bilişim işlemleri, çeşitli uygulama ve yazılımların, internet üzerinden erişime açık olan farklı sunucular üzerinden elde edilebilmesi olarak tanımlanabilir. Günümüzde akıllı telefonların ve tabletlerin yaygınlaşmasıyla, bilişim ekonomisinde yükselen bir pazar payına sahip olan sosyal paylaşım siteleri de bulut bilişim işlemlerinin sağladığı hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu işlemlerin kapsamı, yazılım, donanım, dosya saklama ve barınma gibi ihtiyaçların farklı bir erişim noktasında yer alan bir bilgisayardan internet bağlantısıyla sunulması olarak belirlenebilir. Ulusal sınırları olmayan bir ortamda gerçekleşen bulut bilişim işlemleri dikkate alınmadan hazırlanan mevzuatlar, günümüzde yetersiz kalmaktadır. Çalışmamızda özellikle son yıllarda artan bir pazar payına sahip olan bulut bilişim işlemlerinde vergi kayıplarının yaşandığı durumlar üzerinde durulmuş olup, söz konusu kayıpların yaşanmaması için getirilebilecek çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bulut bilişim işlemleri, teknoloji, elektronik ticaret, internet, vergi

#### ABSTRACT

The Cloud, which has been recently a popular food for conversation, is an information technology environment where various applications and software can be accessed through the Internet by many different users. As smart phones and tablets have become more widespread, social sharing sites which have an increasing share in information economy also use the Cloud systems. The scope of these transactions can be determined as the provision of software, hardware, file saving and sheltering via the Internet from a computer existing in a different access point. Legislations being passed without taking into consideration the Cloud transactions realised in an environment without national borders

<sup>\*)</sup> Vergi Müfettişi

are inadequate. The study particularly focuses on the situations where tax avoidance occurs, suggesting some solutions in order to prevent such incidents reoccur.

**Keywords:** The Cloud transactions, technology, e-commerce, the Internet, tax

## 1- GİRİŞ

Bilişim alanındaki gelişmelerle birlikte internet, çok önemli bir ekonomik güç halini almıştır. İnternet ağının genişlemesiyle beraber elektronik ticaret kavramı doğmuş olup, teknolojik gelişmelerle beraber ekonomik hayatta çok önemli bir yere sahip olmaya başlayan elektronik ticaret kavramı, yarattığı fırsatların yanında vergilendirme alanında birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların başında mükellefin kim olduğunun saptanması, vergiyi alacak idarenin belirlenmesi ve verginin toplanması gibi hususları içine alan elektronik ticaretin vergilendirilmesi yer almaktadır.

Son günlerde elektronik ticaret kavramı ile birlikte bilişim alanında en çok konuşulan konuların başında bulut bilişim kavramı gelmektedir. Kısaca bilişim teknolojilerinin dış kaynak olarak sunulması olarak tanımlanabilecek bulut bilişim kavramı, herhangi bir personele ve işyerine ihtiyaç duymaksızın, gerek yerel gerekse uluslararası ekonomi içerisinde aktif bir rol alarak tüketiciye ulaşmanın en etkin araçlarından birisi olma yolunda hızla ilerlemektedir. Bu durum, elektronik ticarete olduğu gibi bulut bilişim işlemlerinde de vergi idaresi açısından önemli sorunları beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmada öncelikle bulut bilişim kavramının tanımı, kapsamı ve özellikleri belirlenmeye çalışılacak, ardından ağırlıklı olarak bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesi ile vergilendirmede karşılaşılan sorunlardan ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinden bahsedilecektir.

## 2- BULUT BİLİŞİM KAVRAMI

### 2.1- Bulut Bilişim İşlemlerinin Tanımı

Çok uzun bir geçmişe sahip olmayan bulut bilişim kavramına ilişkin birçok kaynakta farklı tanımlamalar yer alsa da, Amerika Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsünün (NIST) yaptığı tanım en genel kabul görendir: *“Bulut bilişim, sınırlı bir yönetim çalışmasıyla veya bir servis sağlayıcının desteğiyle hızlı bir biçimde tahsis edilebilen ve devreye sokulabilen, konfigürasyonu<sup>1</sup> yapılabilir bilişim teknolojileri kaynaklarının (örn; ağlar, sunucular, depolama sistemleri, uygulamalar ve servisler) yer aldığı paylaşımlı bir havuza, kolay ve isteğe bağlı bir şekilde ağ üzerinden erişim sağlayan bir modeldir.”<sup>2</sup>* Bir başka deyişle bulut bilişim, internet üzerinden ihtiyaca göre sağlanabilen bilgi ve iletişim teknoloji servislerini ifade eden genel bir kavramdır.<sup>3</sup> Esasında bulut bilişim kavramı, bilgisayar sistemlerindeki alanları oluşturan bilgilerin elde edilmesi ve sunulmasını sağlayan yazılım, donanım, ağ ve saklama ihtiyaçlarının başka bir yerdeki bir bilgisayarın işlemcisi tarafından internet üzerinden sunucular yoluyla iletilmesi ve sunulması işlemidir. Yine bulut bilişime, işlemci bilgisayarlar (PC, Tablet, Akıllı Telefon, Laptop, Notebook vb.) ile sunucular (FTP Server, Application Server, Web Hizmetleri, Yazılım Programları vb.) arasında iletişimin internet üzerinden sağlandığı bir platform da diyebiliriz.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Bilişim alanında bilgisayar sisteminin özellikle fiziksel birimlerini gösterme anlamına gelmektedir.

<sup>2</sup> <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf>, 14.03.2015

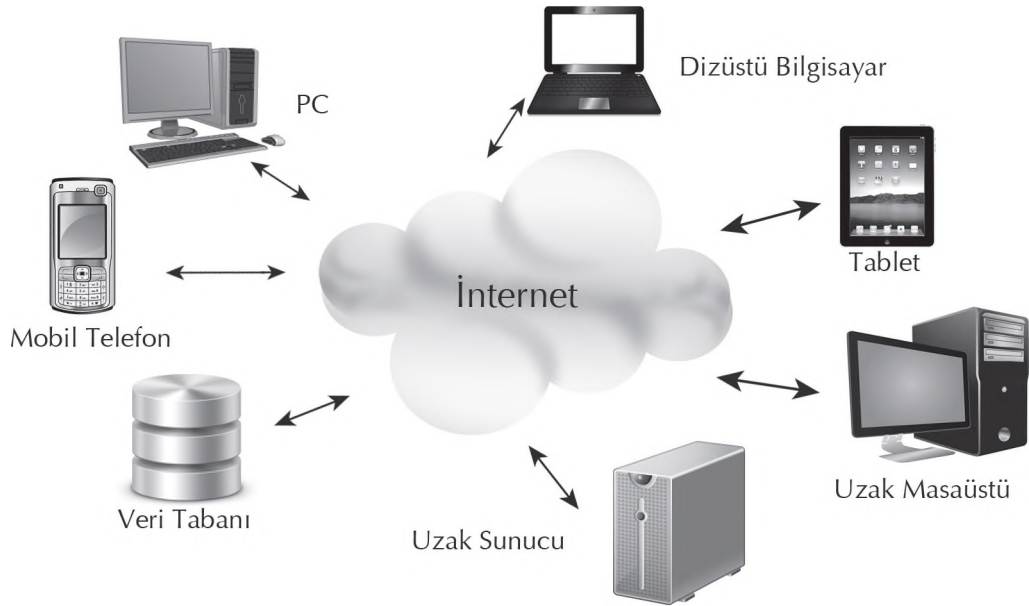
<sup>3</sup> <http://acikarsiv.atilim.edu.tr/browse/503/17.pdf>

<sup>4</sup> <http://www.nist.gov/itl/cloud/upload>, 14.03.2015

İngilizce kaynaklarda “Cloud Computing” olarak ifade edilen kavram, dünyadaki birçok şirket tarafından yazılım, platform ya da altyapı bazında söz konusu hizmetlerden faydalanan bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Rekabetçi yapılarıyla ön plana çıkan Adobe, Apple, Amazon, NASDAQ, Microsoft, GE, Google, Pfizer ve Morgan Stanley gibi çeşitli sektörlerdeki dev ölçekli firmalar bulut işlemleri aracılığıyla işlemlerini yürütmekte olup, bilgi gizliliği ve güvenliği konusunda hassasiyeti tüm dünyaca bilinen NASA'nın bile, Nebula adında özel bir bulut bilişim sistemi vardır.

## 2.2- Bulut Bilişimin Kapsamı

Öncelikle bulut bilişim işlemleri aracılığıyla iletişim kurulabilecek teknolojik araçlarının kapsamının belirlenmesinde fayda vardır. Özellikle mobil sistemlerin gelişmesi ve akıllı cep telefonlarının üretilmesi, bulut bilişim işlemlerine hazırlık aşaması olarak değerlendirilebilir. Aşağıda yer alan şekilde, bulut bilişim işlemleri ile teknolojik araçların etkileşimi gözler önüne serilmektedir.<sup>5</sup>



Bulut bilişim işlemleri esasında internetin kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren günlük hayatımızda yer almaktadır. Ancak, bulut bilişim işlemlerinin nerede başlayıp nerede bittiğini belirlemek oldukça güç olmaktadır. Bulut bilişim işlemlerinin kapsamı basit olarak, ihtiyaç duyulan yazılım, donanım, dosya saklama ve barınma gibi temel ihtiyaçların farklı bir erişim noktasında yer alan bir bilgisayardan internet bağlantısıyla sunulması olarak belirlenebilir. Ya da bulut bilişim işlemleri; web sayfalarının internette yayınlanması ve kurumsal uzantılı e-mail adreslerini kullanmak için gerekli alanın kiralanması olarak tanımlanabilecek barındırma (hosting) ve gerekli olan işlem gücü için yükün birden fazla bilgisayara dağıtılması olarak tanımlanabilecek dağıtımlı hesaplama (grid computing) kavramlarının toplamı olarak formüle edilebilir.

<sup>5</sup> <https://mobildev.wordpress.com/tag/bulut-bilisim-nedir/> 14.03.2015

Tüm bu özellikleriyle bulut bilişim kavramı bir üründen ziyade bir hizmet olarak karşımıza çıkmakta olup, mülkiyetine sahip olunmayan sistemin sadece kullanım hakkı ücretlendirilmektedir. Örneğin, web tarayıcı tabanlı çalışan bir e-posta hizmetinde, kişisel kullanıcılar ya da kurumlar bilgi teknolojilerinden gereksinim duydukları ihtiyaçların tamamını bulut bilişim olarak ifade edilebilen ortak ya da özel ağlardan sağlayarak kullanırlar. E-posta hesapları servis sağlayıcısında yer alan bilgisayarlarda depolanmış olup, kişiler sadece kullanıcı adı ve şifreleri ile hesaplarına ulaşabilmektedir. Servis sağlayıcısı, kişiler için kurulu halde bir sistem sunmaktadır. Bu durum, kullanıcıların belli bir ofise ya da fiziksel mekana bağlı kalmadan dünyanın her yerinden bulut bilişim hizmetlerinden faydalanabilir olması sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla bulut bilişimi işlemleri sayesinde, kullanıcı veri depolama merkezi olarak kendi bilgisayarının hard diski yerine, servis sağlayıcıların sahip olduğu çevrimiçi sunucuları kullanmaktadır. Bireysel bilgilerin, fotoğrafların ve videoların paylaşıldığı, sohbetlerin ve yorumların yapıldığı sosyal paylaşım siteleri de bulut bilişim işlemlerinin sağladığı hizmetlere son dönemde verilebilecek en popüler örnek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bulut bilişim kavramının, yukarıda belirtilen kapsamına ek olarak, işletim sistemi olarak kullanılabildiği durumlar da mevcuttur. En tipik örneği Google Chrome OS işletim sistemi olarak gösterilebilecek bu özelliği sayesinde, kullanıcılar dünyanın neresinde olursa olsun internet bulutuna dâhil olmak suretiyle, bilgisayarı fiziksel olarak yanında olmadan dosyalarını kullanabilmektedir. Ayrıca söz konusu işletim sistemi sayesinde, kullanıcılara hiç bir yazılım ve aygıt olmadan dosyalarını işlemesi ve kullanması gibi imkanlar sunulmaktadır.

### 3- BULUT BİLİŞİM İŞLEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ ve TÜRLERİ

#### 3.1- Bulut Bilişim İşlemlerinin Özellikleri

Popülarlığı gün geçtikçe artan bulut bilişim kavramı, çeşitli özellikleri bünyesinde barındırmaktadır. Söz konusu özellikler kısaca aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kullanıcıların mekân kısıtına bağlı kalmaksızın, bulut bilişim işlemlerine istedikleri her yerden ulaşabilmeleri,
- Platform ve cihazlardan bağımsız olarak her şekilde çalışabilmesi,
- Zaman zaman internet bağlantısı olmadan ve sınırsız sayıda kullanıcı tarafından kullanılabilmesi,
- Kullanıcılar açısından sunulan hizmet için sadece ihtiyaç duydukları kadar ödeme imkanına sahip olmaları,
- Sermaye masrafları işletimsel masraflara dönüştüğünden dolayı ekonomiklik ve verimliliğin ön planda olması,
- Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için, imkânlarının yetmeyeceği bilgi teknolojileri altyapı masraflarını ortadan kaldırması.
- Her kullanıcının bilgisayarında kurulması gibi bir gerekliliğin olmamasından dolayı bakım maliyetlerinin düşük olması.

#### 3.2- Bulut Bilişim İşlemlerinin Türleri

Google'ın bulut bilişim alanındaki öncü rolü dışında, Microsoft'un Windows Azure bulut işletim sistemi, Apple'ın DropBox'ı ve TNET'in de NETDISK gibi uygulamaları bulunmaktadır. Bu bilinenle-

rin haricinde, IBM, HP, Cisco gibi firmalar da bulut bilişim hizmetleri sunmaktadır. Firmaların sundukları bulut bilişim hizmetleri genel olarak dört kısımda ele alınabilir:

- **Bulut Yazılım Hizmeti (Software as a Service):** Kullanıcılara verilen elektronik posta hizmetlerine ait yazılımlar ile kurumsal ve bireysel olarak sunulabilen finans, muhasebe ve ofis uygulamalarına ilişkin yazılımlar bu kapsamda değerlendirilebilir.

- **Bulut Platform Hizmeti (Platform as a Service):** Burada geliştirilen yeni uygulamalara ilişkin ortam hizmet olarak sunulmaktadır. Bulut bilişim işlemlerinden faydalanılarak hizmet sağlayıcı tarafından oluşturulan platforma göre kullanıcı uygulamasını geliştirir.

- **Bulut Altyapı Hizmeti (Infrastructure as a Service):** Burada kullanıcıya belirlenen standartlar çerçevesinde işletim sistemi ve diğer yazılımları kurabileceği altyapı hizmetleri sağlanmaktadır.

- **Bulut İletişim Hizmeti (Communication as a Service):** Burada hizmet sağlayıcı, hizmeti talep eden kuruma ya da kişiye veri iletişimi için ihtiyaç duyduğu altyapıyı sunmakla yükümlüdür.

#### 4- BULUT BİLİŞİM İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Bilgi çağının ortaya koyduğu gelişmeler, birçok yeniliğin yanında mevcut ticari ilişki şekillerini de değiştirmektedir. Milli sınırlarla bağlı olmayan bir ortamda gerçekleşen bulut bilişim işlemleri daha önce var olan kavramları zorlamaktadır. Söz konusu hizmetlerin gerek yurt dışında gerekse de yurt içinde verilmesi uygulamada sorun yaratmaktadır. Bir başka deyişle bulut bilişim işlemleri dikkate alınmadan hazırlanan mevzuatlar (milli veya milletlerarası) yetersiz kalmakta ve boşluklar doğmaktadır. Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesi konusunun öncelikle Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

##### 4.1- Bulut Bilişim İşlemlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi

Bulut bilişim işlemleri ile birlikte bilişim sektöründe çok çeşitli hizmetler sunulmaktadır. Bu hizmetler nedeniyle, hizmeti sunan açısından gelir elde edilmekte ve hizmetten yararlanan açısından da bir harcama yapılmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>6</sup> (GVK), gelirin tanımlanmasında bulut bilişim açısından bir ayırım getirmemiştir. Bu bakımdan bulut bilişim işlemleri açısından gelir, sanal ortamda gerçekleşen ve gerçek kişilerin bir takvim yılında ticari ve mesleki faaliyetlerinden elde ettiği kazançların net toplamıdır ve vergilendirme işlemi bu tutar üzerinden yapılmalıdır. Fakat bu kazancı elde eden gerçek kişilerin sınır ötesi ticari ve mesleki faaliyetlerde nasıl vergilendirileceği uluslararası platformda tartışma konusudur.<sup>7</sup>

Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesinde en temel konulardan biri gerek gerçek kişilerin, gerekse tüzel kişilerin mükellef olma durumlarının hangi kriterler esas alınarak belirleneceği sorunudur. Bu sorunun çözümü çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından da önem taşımaktadır. Bilindiği üzere, uluslararası vergi hukukunda mükellefiyet iki farklı yaklaşıma göre belirlenmektedir. Bunlardan birincisi "kaynak ilkesi", ikincisi ise "ikametgah ilkesi"dir. Kaynak ilkesinde, gelirin kaynağını oluşturan ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergileme hakkına sahip oldukları kabul edilmektedir. İkametgah ilkesinde ise, gerçek kişilerin ve kurumların yerleşik oldukları yer, bir

<sup>6</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Tarakçı, a.g.t., s. 65

takım objektif dış belirtilerden hareket edilerek belirlenmeye çalışılır. Bu kriterler, genellikle ekonomik ya da sosyal ilişkilerin yoğunlaştığı ülke şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca hem kaynak hem de ikametgah ilkesinde bir faaliyetin vergilendirilmesi için bu faaliyetin bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı da bu iki yaklaşım esas alınarak ortaya çıkmıştır. Buna göre tam mükellefiyet, mükelleflerin hem yerleşik oldukları ülkede hem de diğer ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmeleridir. Dar mükellefiyet ise, kişilerin yerleşik oldukları ülkeler dışındaki bir ülkeden elde ettikleri gelirler dolayısıyla, sadece bu gelirlerle sınırlı olarak söz konusu gelirleri elde ettikleri ülke tarafından vergilendirilmelerini ifade etmektedir.<sup>8</sup>

Bulut bilişim işlemleri, bireylere buldukları coğrafi konumlarını terk etmelerini gerektirmeksizin bir başka ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağı sunmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası vergilendirmenin en temel ilkelerinden biri olan ikamet ilkesi anlamını yitirmektedir. Elektronik ortamda defalarca bir başka ülkeye girip çıkma olanağı bulunmaktadır. Elektronik ortam, firmalar ve bireyler için ticaret yaparken faaliyetlerini gerçek olmayan kimlikler altında yürütebilme olanağı da sağladığından mükelleflerin gerçek kimliklerini tespit etmek güçleşmektedir. Özellikle vergi cennetlerini faaliyet yeri gösteren işletmelerde bu durum daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları artık önemini kaybetmektedir. İşletmeler, bulut bilişim işlemleri aracılığıyla mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede fiziksel varlık göstermeden satış yapabilmektedirler. Kurumlar vergisi açısından kabul edilen "iş yeri ölçütü" de coğrafi bağımlılığı gerektirdiğinden, bulut bilişim işlemleri ile uyumlu olmamaktadır. Dolayısıyla mevcut ikametgah ve kaynak ilkelerinin yeniden sorgulanması gerekmektedir.<sup>9</sup>

Bulut bilişim işlemlerinin gelişmesiyle birlikte iş yeri tanımıyla ilgili yaklaşımlar da değişmeye başlamıştır. Bugüne kadar olan tanımlarda, gelirin elde edildiği yerin belirlenmesine yönelik düzenlemelerde esas olan, vergiyi doğuran olayın coğrafi konum olarak gerçekleştiği yerden hareketle vergilendirme yetkisinin belirlenmesidir. Bu nedenle, uluslararası işlemlerde devletlerin vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde, ilke olarak, kaynak ilkesi esas alınmaktadır. Kaynak ilkesine göre bir devletin vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi için faaliyetin sabit bir yer ve iş yeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, bulut bilişim işlemleri gelir üzerinden alınan vergiler açısından, sabit iş yerinin tanımını yapmada zorluklar içermektedir. Başlangıçta, sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülüp, yayının yapıp internet sunucularının olduğu yerler, sabit iş yeri olarak görülmüşlerdir. Ancak internet sunucularının farklı yerlerde bulunabilmesi, bu ilkeye olan bağımlılığı azaltmıştır. OECD'nin konuyla ilgili çalışmalarında, sunucuların sabit iş yeri sayılmayacakları yaklaşımı giderek ağırlık kazanmaktadır. Çünkü, internet teknolojisinin gelişmesiyle sunucu ya da eşdeğerlerinin, dünya üzerinde fiziksel bir yerleşimi yerine uydular üzerinden de hizmet vermesi mümkün bulunmaktadır.<sup>10</sup>

Konuya iç hukuk açısından bakıldığında ise, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>11</sup>(VUK) 156. maddesinde tanımlanan işyeri kavramı anlaşma hukukundaki düzenlemeye paralel olarak coğrafi anlamda sabit

<sup>8</sup> Tarakcı, a.g.t., s. 66

<sup>9</sup> N. Semih Öz, "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:147, 2004

<sup>10</sup> Öz, a.g.m.

<sup>11</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.



olmayı gerektirmektedir. Buna karşılık, GVK'ya göre ticari ve mesleki kazançların vergilendirilmesi için bu kazançların bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi zorunlu olmadığından tam mükelleflerin anılan kazançları işyerinin bulunup bulunmamasına bakılmaksızın ticari veya mesleki kazanç esaslarına göre vergilendirilecektir. Bu sebeple, ticari veya mesleki faaliyetlerin internet ortamında icra edilmesi iç vergileme açısından önemli bir problem yaratmamaktadır. Kaldı ki, işyerinin varlığı şart olsa bile elde edilen kazançlar bu kez diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilebilecektir ve bu itibarla bulut bilişim işlemleri aracılığıyla kazanç elde eden gerçek kişiler gelir vergisi yönünden; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>12</sup> (KVK) 1. maddesinde belirtilen kurumlar vasıtasıyla söz konusu kazançların elde edilmesi durumunda ise kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet ve yükümlülükler gündeme gelecektir.<sup>13</sup>

Ancak yine de bulut bilişim işlemleri, halen elektronik ticaretin vergilemesinde önemli bir sorun olan belli bir ülkede bulunan sunucuların hangi hallerde işyeri sayılacağı sorusunu daha da karmaşıklaştırmaktadır. Bulut bilişim işlemlerinde alınan hizmetin hangi ülkede kurulu altyapı aracılığıyla alındığının belirlenmesi çoğu zaman mümkün olmamakta olup, bazı durumlarda hizmet farklı ülkelerde bulunan altyapıların birlikte kullanımı aracılığıyla gerçekleştirilmiş olabilir. Sunucuların bulunduğu yeri işyeri olarak kabul eden yaklaşımın, sunucuların bir ülkeden diğerine transferinin kolayca yapılabildiği bulut bilişim iş modellerinde yetersiz kalacağı açıktır.

Hizmet sağlayıcı açısından değerlendirildiğinde; hizmet sağlayıcının gerekli altyapıyı tamamen diğer bulut sağlayıcılarından aldığı durumlarda, hizmetin pazarlaması da tamamen sanal ortamda yürütülüyor ise fiziki bir işyerinden bahsedilememektedir. Kullanıcı açısından bakıldığında, işlerin tamamının buluta taşındığı ve gelirin burada üretilen yazılımlar aracılığıyla sağlandığı bir modelde de benzeri bir durum söz konusudur.

Bir örnek vermek gerekirse, yurt dışında mukim bir kişinin elektronik ticaret amacıyla oluşturduğu internet sitesi için gerekli web hosting hizmetini Türkiye'de mukim bir bilişim şirketinden temin ettiği durumda, basit kapasite tahsisi niteliğindeki "share hosting" iş modelinin seçimi risk oluşturamayacak iken "co-location" ya da "dedicated hosting" modellerinde kiraladığınız ya da mülkiyeti siz ait olan bir sunucuyu kullanmış olduğunuz için bu durum Türkiye'de işyerinin varlığı olarak kabul edilecek ve işyeri aracılığıyla elde edilmiş ticari kazancın beyanname verilmesi suretiyle vergilendirilmesi gerekebilecektir.<sup>14</sup> Türkiye'de mukim hosting şirketlerinin yurt dışında mukim müşterilerini "share hosting" modeline yönlendirmeleri ilave vergi risklerini azaltacaktır.

Bulut bilişim işlemlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ticari veya mesleki kazanç çerçevesinde değerlendirilmesi ile ilgili ortaya çıkan diğer bir sorun da elde edilen kazancın niteliği ile ilgilidir. Kazancın niteliğinin belirlenebilmesi için kazanç sağlayan faaliyet karşılığında alınan bedelin mahiyetinin belirlenmesi gerekir. Bu sorunun çözülebilmesi için OECD bünyesinde oluşturulan teknik danışma kurulu (Technical Advisory Group-TAG) iki farklı öneride bulunmuş ve bunu bir diğer alt çalışma grubu olan mali ilişkiler komitesinin (Committee on Fiscal Affairs- CFA) görüşlerine sunmuştur.

<sup>12</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> Uzunoğlu, a.g.t., s. 138

<sup>14</sup> <http://www.onurelele.net/p=131>, 15.03.2015

Bu önerilerden birincisi, e-ticaret yoluyla satışı gerçekleştirilen dijital ürünlerden elde edilen gelirlerin firma karı olarak nitelendirilmesi, ikincisi ise söz konusu gelirlerin gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi şeklinde olmuştur.

Ülkemizin de taraf olduğu OECD Model Anlaşmasının 12. maddesinde kazancın ticari kazanç ya da gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesinin farklı sonuçları bulunmaktadır. Ticari kazançlar işyeri aracılığıyla elde edildiği takdirde kaynak ülkesi tarafından vergilenmektedir. Gayri maddi hak bedellerinde ise, model anlaşmada vergileme hakkı ikamet ülkesine bırakılmakla birlikte, Türkiye'nin de taraf olduğu anlaşmalarda vergileme hakkı kaynak ve ikamet ülkesi arasında paylaştırılmaktadır. Buna göre, Türkiye ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması yürürlükte bulunan bir ülke yerleşiminin ülkemizde elde ettiği gayri maddi hak bedelleri Türkiye tarafından belli bir oranı aşmamak üzere vergilendirilebilmektedir. Anlaşma hukukuna göre, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gereken işlemler: dijital ürünlerin download edilmesi (indirilmesi), dijital ürünlerin güncellenmesi ve eklemeler yapılması, dijital ürünlerin kullanımı, tek kullanımlık yazılımın indirilmesi, hosting uygulamaları, web sitesi konuk eden firmalar, teknik destek, arama sonuçları, reklam verme, online danışmanlık hizmetleri, data teslim hizmetleri, web sitesi üyeliği, online ihaleler, ses, müzik ve görüntü yayınıdır. Gayri maddi hak bedeli (royalty) olarak değerlendirilmesi gereken işlemler ise; gizli teknik bilgi kullanımı, patentli içeriklerin kullanımı, indirme ve işletimdir.<sup>15</sup>

Yukarıda yer alan hükümlerin dışında GVK 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası bulut bilişim işlemleri açısından değerlendirilebilir. Fikir ve sanat eserleri kapsamında değerlendirilebilecek olan bilgisayar programcılarının programlarını internet ortamında yayımlamak ya da satmak veya kiralamak suretiyle elde ettikleri kazançlar 18. madde kapsamında gelir vergisinden istisnadır. Böylelikle 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu<sup>16</sup> kapsamındaki bilgisayar programlarının ve bulut bilişim faaliyetlerinin bu madde bağlamında değerlendirilmesi işlemin mahiyetine göre mümkün olmaktadır. Dolayısıyla telif hakları kazançları istisnasının, bulut bilişim faaliyetleri üzerinde dolaylı etki yaratan bir vergi düzenlemesi olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Tam da bu noktada, vergi tevkifatı açısından, bulut tedarikçisinin hangi ülkede mukim olduğu, sunulan hizmetin mahiyeti ile hizmet alan ve veren arasında aracının olup olmadığı gibi hususlar kazancın hangi ülkede vergilendirileceği ve stopaja tabi olup olmayacağı gibi konular belirleyici olacaktır. Yurt dışında mukim bir firmadan web sitesi için alınan server hizmeti karşılığında ödenen bedellerin vergilendirilmesi hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede<sup>17</sup> özetle; "...Hollanda mukimi firmadan web siteniz için almış olduğunuz server hizmeti karşılığında ödediğiniz bedel ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup Hollanda'da mukim firmanın Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle söz konusu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerektiği" belirtilmiştir. Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesine istinaden kurumlar vergisi kesintisi yapılması hüküm altına alınmış olsa da, ilgili çifte vergilendirme anlaşması söz konusu faaliyetin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesini düzenlemiştir.

<sup>15</sup> Uzunoğlu, a.g.t., s.146

<sup>16</sup> 13.12.1951 tarih ve 7981 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> 12.07.2013 tarih ve 62030549-KVK 30-1029 sayılı özelge



Kurumlar Vergisinde düzenlenen istisnalar açısından bir değerlendirme yaptığımızda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ maddesi, bulut bilişim işlemlerini etkileyebilecek bir madde olarak karşımıza çıkmaktadır. Madde uyarınca; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si kurum kazancından indirilebilmektedir. Dolayısıyla bu madde kapsamında gerçekleştirilen bulut bilişim işlemlerinden elde edilen gelirlerin yarısının, kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkündür. Bilişim hizmeti veren bir şirketin, Türkiye'de bulunan sunucular aracılığıyla yurt dışındaki kullanıcılara verdiği veri saklama hizmeti bu madde kapsamında değerlendirilebilecektir.

Ayrıca bulut bilişim işlemlerinin, kurumlar vergisi kanununda düzenlenen vergi güvenlik müesseselerinden birisi olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirilmesi de yerinde olacaktır. Bulut bilişim hizmetini sağlayan tarafın tek bir şirket değil, fakat bir şirketler grubu olduğu, bazı şirketlerin teçhizat tedarikinde, bazı şirketlerin yazılım tedarikinde, bazı şirketlerin işletim sistemi tedarikinde bulunduğu ve bulut bilişim hizmetinin verildiği ortaklaşa tek bir altyapının oluşturulduğu durumda; tarafların sistemin oluşturulmasına yaptıkları katkılara ve üstlendikleri risklere de bağlı olarak, hizmet gelirinin paylaşımında transfer fiyatlandırmasına uygun bir dağıtım yapılması gerekecektir.<sup>18</sup> Bununla birlikte, bulut bilişim işlemleri kapsamında sağlanan hizmet, ticari hizmet sunumunun yanı sıra teçhizat kiralamasını ve gayri maddi hak transferini de içeriyorsa, emsal bedel araştırması yapılarak sunulan hizmetin kira bedeline ve entelektüel sermayeye isabet eden kısmının hizmet sağlayıcısı tarafından transfer fiyatlandırmasına uygun olarak ayrıştırılması gerekmektedir.

#### 4.2- Bulut Bilişim İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Katma değer vergisi açısından temel sorun verginin hangi idare tarafından uygulanacağıdır. Geleneksel tüketim vergileri tüketiciden perakendeci tarafından tahsil edilmekteyken, internet ara toptancıları ve yerel perakendecileri ortadan kaldırmakta ve kullanıcının bölgesini belirlemeyi güçleştirmekte, satıcı bir idari bölgedeyken, tüketici başka bir bölgede olmaktadır. Artan bir hızla genişleyen bulut bilişim işlemlerinin, ülkelerin vergi yapılarına, gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklı düzeylerde olmak üzere vergi matrahının erimesine ve vergi gelirlerinin kaybına neden olmaktadır. Özellikle tüketim vergileri açısından bulut bilişim işlemlerinin tüketicilerin satın alma davranışlarını ve tüketimin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştireceği dikkate alındığında toplam vergi gelirleri içinde tüketim vergilerinin ağırlık taşıdığı ülkelerde sorun doğuracağı söylenebilir. Bu açıdan vergi sistemi ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanan Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için durum daha önemlidir. Bu ülkelerdeki bilişim işlemlerinin özellikle son yıllarda büyük bir hızla da arttığı göz önünde bulundurulduğunda, gelecekte ortaya çıkabilecek vergi kayıpları gelişmekte olan ülkeler için daha da ciddi olacaktır.

Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>19</sup> açısından, söz konusu hizmetin Türkiye'de verilmesi ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılması

<sup>18</sup> <http://www.ey.com/TR/tr/Services/Tax/Dijital-Vergi-Bulut-Bilisimde-Vergi-Riskleri>, 14.03.2015

<sup>19</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

halinde işlem KDV'ye tabidir. Alınan hizmet Türkiye'de gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgiliyse faydalanma Türkiye'de gerçekleşmiş demektir. Türkiye'deki hizmet sağlayıcısının, Türkiye'de bulunan altyapısı marifetiyle yurt dışında mukim kullanıcıya yurt dışındaki faaliyetleriyle ilgili olarak hizmet sunumu KDV Kanununun 11 ve 12'nci maddeleri kapsamında hizmet ihracatı olarak KDV'den istisna tutulabilecektir.<sup>20</sup> Türkiye dışında mukim hizmet kullanıcısının, Türkiye'de gerçekleştirdiği ticari faaliyetleri ile ilgili olarak yine yurt dışındaki hizmet sağlayıcısından sağladığı bulut bilişim hizmetlerinde ise, KDVK'nın 6'ncı maddesi kapsamında hizmetten faydalanma Türkiye'de gerçekleştiğinde, Türkiye'de yapılmış işlem olarak kabul edilerek katma değer vergisi hesaplanması gerekebilir.

ABD, Hollanda ve İngiltere mukimi firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti alımlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede<sup>21</sup> özetle; "...Yurt dışı mukimi firmalardan sunucu kiralama ve internet hizmeti ithali KDV'ye tabi olup ithalat bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla ithalin yapıldığı dönemde 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi ve aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerektiği" belirtilmiştir. Dolayısıyla bireysel kullanıcıların yurt dışında mukim hizmet sağlayıcılarından tedarik edecekleri bulut bilişim hizmetlerinde sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV'nin 1 no.lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılması gerekmektedir. KDV mükellefiyeti bulunmayan kişiler de söz konusu bulut hizmetleri nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada Türkiye'deki çok sayıdaki bulut kullanıcısının, bulut hizmet alımlarını genellikle online gerçekleştirdiği ve vergi tevkifatı yapmadığı görülmektedir.

Tam da bu noktada konuyu e-ticaret boyutuyla değerlendirmek yerinde olacaktır. Katma değer vergisi yönünden e-ticaret işlemleri iki gruba girer:<sup>22</sup>

- İnternet üzerinden sipariş edilerek teslim edilen fiziki mallar: E-ticaret üzerinden yapılan işlemlerin birçoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. Yürürlükteki mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği ülkelerde tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu açıdan fiziki malların tesliminde KDV sorunu bulunmamaktadır. Fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş esnasında gerek gümrük vergilerinin gerekse KDV'nin tahsili sağlanmaktadır.
- Dijital ürünlerin online teslimi şeklinde sunulan hizmetler: Başlıca sorun e-ticaret aracılığıyla firmalar arası hizmet sunumları üzerinden hesaplanan KDV'nin tarh ve tahsilinin sağlanmasıdır. Ayrıca firmalardan nihai tüketicilere yapılacak hizmet sunumları üzerinden de KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk ettirilebileceği konusunda büyük sorunlar bulunmaktadır.

Avrupa Birliği elektronik yoldan teslim edilen dijital ürünleri mal olarak görmemektedir. Bu yaklaşım OECD tarafından da kabul edilerek uygulamada genel değerlendirmenin bu yönde olacağına ilişkin bir karine oluşumuna katkıda bulunmuştur. O halde e-ticarette geleneksel olarak maddi nitelik taşıyan malların gayri maddi türevlerinin (sanal mallar-dijital mallar) Katma Değer Vergisi Kanunu uygulaması açısından uluslararası kabul gören görüş etrafında hizmet olarak kabul edilmesi gerekir. Türk Katma Değer Vergisi düzenlemelerinde karşılığını bulamadığımız elektronik ticaret işlemlerinin AB

<sup>20</sup> <http://www.onurelele.net/p=131>, 15.03.2015

<sup>21</sup> 23.08.2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özelge

<sup>22</sup> Akbulut, a.g.e., s. 362

mevzuatında 2005 tarihli 1777/2005 nolu VAT Direktifinde ayrıntılı tanımlamaları yer almaktadır. Söz konusu direktif, dünyada elektronik ticaret işlemlerinin en kapsamlı çalışması olması açısından önemlidir. Direktifte hizmetin ifa edildiği yerin neresi olduğu belirtilmiş, böylece ortaya çıkacak tartışmalar daha başlangıçta önlenmiştir. Elektronik yoldan sağlanan hizmetlerde, AB dışındaki müşteriler için ya da AB içinde olmakla birlikte hizmeti ifa edenle aynı ülkede olmayan müşterilere hizmet sunulması halinde hizmetin ifa edildiği yer;

- Müşterinin iş merkezinin bulunduğu yer veya
- Müşterinin, hizmetin ifa edildiği belirli bir iş yerine sahip olduğu yer veya
- Böyle bir yerin olmaması halinde, müşterinin daimi adresinin veya daimi ikametgahının bulunduğu yer olarak belirlenmiştir.<sup>23</sup>

Türk Vergi Sistemi açısından e-ticaretin ve bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesinde KDV ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında; dijital ürünlerin Türkiye'ye gönderilmesi durumunda vergi idaresi tarafından belirlenmesinin olanaksız olması ve varış ülkesi ilkesinin geçerli olması dolayısıyla, KDV malın tüketildiği ülkedeki tüketicilerden değil de, satıcılardan tahsil edilmektedir. Bu durum ise, bu alandaki sorunları daha da karmaşıklaştırmaktadır. Bu nedenle günümüzde KDV, bulut bilişim işlemleri açısından çözüme ulaştırılması gereken öncelikli konu haline gelmiştir. Bu açıdan AB'de malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi dolayısıyla vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve tüketim üzerinden alınan KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. Kısacası, bu konuda AB mevzuatına uygun düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

#### 4.3- Bulut Bilişim İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanununda son dönemde elektronik ortamda yapılan işlemlere ilişkin çok çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemeler bilişim işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik birincil düzenlemeler olmaktan ziyade, elektronik ortamların tanımlanması ve bu ortamların geliştirilmesine yönelik ikincil düzenlemelerdir. Başka bir deyişle elektronik ortamda faaliyet gösteren mükelleflere kolaylık sağlanarak, daha verimli bir tahakkuk-tahsilat oranına ulaşmak hedeflenmiştir.

Öncelikle bulut bilişim işlemlerinin kapsamının belirlenebilmesi için; bu işlemlere konu hizmetlerin Maddi Duran Varlık-Tesis, Makine ve Cihazlar" grubunda mı, "Maddi Olmayan Duran Varlık-Haklar" grubunda mı olduğunun sınırının çizilmesi gerekmektedir. Sınırları keskin olmayan çizgilerle belirlenen bu işlemlerde mevcut mevzuat yetersiz kalmakta ve boşluklar doğmaktadır. Dolayısıyla konuya VUK 3/b'de düzenlenen "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" perspektifinden bakmak yerinde olacaktır. Söz konusu işlemlerin uluslararası mevzuatta bile henüz yeterli etkinliğe ulaşmadığı göz önünde bulundurulduğunda, işlemlerin gerçek mahiyetinin özgelere yardımıyla irdelenmesi gerekmektedir. Örneğin, internet ağı üzerinden Hindistan, Amerika ve Almanya'dan alan adlarını (domain) alarak Türkiye'de satmak suretiyle hosting hizmetine ilişkin gerçekleştirilen vergilendirilme işlemleri ile ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>24</sup> özetle; "... Yurtdışından satın alınan (domain) alan adı karşılığı yapılan ödemeler gayri maddi hak ödemesi niteliğinde olup, yapılan bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi

<sup>23</sup> Akbulut, a.g.e., s. 363

<sup>24</sup> 11.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01.176200-498 sayılı özelge

kesintisi yapılması gerektiği” belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi’ne ait değerlendirmemizin yer aldığı kısımdaki özelgenin, gayri maddi hak bedeli olmasının açıklandığı bölümde<sup>25</sup> özetle; “...Türkiye – ABD ve Türkiye – İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının gayri maddi hak bedellerinin düzenlendiği 12’nci maddesinin üçüncü fıkrası ile Türkiye – Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yurtdışından sunucu kiralama ve internet hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin “gayri maddi hak bedeli” olarak değerlendirilmesi gerektiği” belirtilmiştir. Her iki özelgede de görüldüğü üzere vergi idaresi işlemlerin kapsamına göre değerlendirmesini “gayri maddi hak bedeli” doğrultusunda yapmıştır. Ayrıca söz konusu değerlendirmeyi yaparken ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yapılan düzenlemelerin de dikkate alınması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır.

### 5- VERGİLENDİRMEDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR ve BU SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesinde dünya çapında henüz yeterli etkinliğe ulaşıldığını söylemek bugün için mümkün bulunmamaktadır. Keza uluslararası alanda yürütülen yoğun çalışmalara karşın mevcut vergi yasaları hala, söz konusu işlemler karşısında gerek dolaylı gerekse dolaysız vergi uygulamalarında ciddi uyum zorluklarıyla karşı karşıya bulunmaktadır. Dünya devletleri, bir yanda vergi gelir kayıpları diğer yandan piyasa sisteminde vergilerin sebep olduğu rekabet eşitsizliklerinin önlenmesine yönelik olarak bilişim sektörünün vergilendirilmesinde yeterli ve etkin bir vergileme düzeyine ulaşmayı beklemektedir. Bununla birlikte ekonominin bulunduğu yerde vergi de vardır ve işlemlerin elektronik ortamda gerçekleşmesi işleme konu mal ve hizmetlerin vergilenmeyeceği anlamına gelmemelidir.

Ancak, sektördeki gelişmelerle birlikte bazı hususların vergisel açıdan önemi artmıştır. Bunlar;

- 1- İşlemlerin gerçekleştirilmesi, hemen çoğunlukla fikri çabaların ortaya koyduğu eserlerle mümkün hale gelmiştir. Intellectual Property denen bilişsel sermaye dolayısıyla uluslararası hukukta ve özel hukukta “fikri mülkiyet hakları” konusundaki çabalar öne çıkmıştır.
- 2- Bunun bir uzantısı olarak gayri maddi iktisadi kıymetlerin tanımlanması, değerlemesi... gibi konular da usul hukukunda önem kazanmıştır.
- 3- Ortaya çıkan eserin ticarete konu olması yapılan işlemin bir teslim mi yoksa hizmet mi olduğunun belirlenmesini gerektirmiştir.
- 4- İnternet bağlantısı ve bunun aracılığıyla gerçekleşen işlemlerin küresel nitelikte olması, “işlemin yapıldığı yer” ile işlemde yararlanan yer”, “tüketimin yapıldığı yer” konularında uluslararası düzenlemeler ile ulusal düzenlemeleri karşı karşıya getirmiştir.<sup>26</sup>

Vergi alacağı veya mükelleflerin vergi borçları, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ortaya çıkması ve hukuki durumun tamamlanması ile doğar. İnternet üzerinde yapılan işlemlerde vergiyi doğuran olayın kavranabilmesi açısından, fiziki mallar gibi somut ürünlerin yanında enformasyon ve veri kaynakları gibi dijital ürünlerin alışverişinin de yapılabiliyor olmasından dolayı güçlükler bulunmaktadır. Kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi...vb. vergiler yasalaşırken geleneksel ticaret

<sup>25</sup> 23.08.2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özelge

<sup>26</sup> Akın Akbulut, “Bilişim Ekonomisi ve E-ticaret”, Maliye Hesap Uzmanları Demeği, Mayıs 2007, s. 20

yöntemleri esas alınarak tanımlamalar getirilmiştir. Örneğin, bir internet kullanıcısının bilgisayarında kullanmak üzere, dijital parası (elektronik para) ile yurt dışındaki bir banka aracılığı ile ödemelerini gerçekleştirmek suretiyle deniz aşırı ülkelerden birindeki bilgisayar sunucusu üzerindeki bir web sitesinden alışverişte bulunması durumunda, yukarıda anılan vergi kanunları açısından verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi...vb. tanımlamalar nasıl yapılacaktır? Kazanç nerede ve kim tarafından elde edilmiş sayılacaktır? Tüm bu konularda, geleneksel ticari yöntemlere uygulanmak üzere, vergi kanunlarımızdan vergisel çözümler üretmek olanaklı değildir.<sup>27</sup>

Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesinde karşılaşılan problemleri aşağıdaki şekilde kategorize etmek mümkündür:

- Bulut Bilişim İşlemlerinin Global Düzeyde Olması: Bulut bilişim işlemlerinin en önemli özelliği gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımasıdır. Kurulma maliyeti geleneksel ticari şirketlere göre daha ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta boy şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi kanunları ve uygulamaları ile karşılaşmışlardır. Bulut bilişim işlemlerinin bu özelliği vergilendirmede en büyük problem olarak karşımıza çıkan vergilendirme yetkisi sorununu da beraberinde getirmiştir.
- Web Sunucusunun Uzaktan İşletilebilmesi: Web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi aslında vergileme konusunda oluşan birçok sorunun çözüme kavuşturulmasını zorlaştırmaktadır.
- Kimliklerin ve İşlemlerin Gizliliği: İnternet ortamında gerçekleştirilen işlemlerde alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri mümkündür. Sanal ortamda yapılan alışveriş taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgahlarının bilindiği ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur. Ayrıca bu durum vergi kaçırma eylemlerine uygun ortamı hazırlamıştır.
- Dijital Ürünler: Dijital ürünler, fiziki mallar gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan ve gümrük sınırlarına girmeden, bilgisayardan bilgisayara internet vasıtasıyla indirilebilen ürünlerdir. Bu ürünlere örnek olarak; yazılım, müzik ve sinema eserleri verilebilir. Dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi vergileme konusunda sorun ortaya çıkarmaktadır. Ürünlerin karakteri; yani hizmet olarak mı, yoksa mal olarak mı değerlendirileceği, gayri maddi hak kapsamına girip girmeyeceğinin tespit edilmesi, bu ürünlerin satışından elde edilecek gelirin hangi kazanç kapsamına gireceğini dolayısıyla ne şekilde vergilendirileceğini belirleyen etmenlerdir.
- Fiziksel Varlığı Bulunmayan Şirketler: Teknolojik gelişmeler internet üzerinde, amazon.com, yahoo.com gibi fiziksel mevcudiyeti olmayan işletmelerin (e-işletme) kurulmasına neden olmuştur. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar işletme değerlerinin önemli bir kısmını oluşturmakta, fiziksel varlıklar ise nispeten daha önemsiz kalmaktadır. Bu tür işletmelerde fiziksel olmayan varlıklar nasıl giderleştirilecektir? Ya da fiziksel varlığı olmayan işletmelerin giderleri nelerden oluşacaktır?

<sup>27</sup> www.ymm.net/e-ticaret/boylevergi.html



- İşyeri Kavramının Fiziksel Mekanı Esas Almasının Yarattığı Sorunlar: Bulut bilişim işlemlerinde gelir üzerinden alınan vergiler açısından yaşanan tartışmalar devlet ülkesinde bulunma veya örgütlenme kavramlarının “fiziken bulunma” olarak anlaşılmasından kaynaklanmaktadır. Gelir getirici faaliyetin fiziksel mekanı bakımından kurumların veya internet servis sağlayıcının, sunucunun ya da kullanıcının bulunduğu yer önemsizleştikçe, faaliyetin nerede gerçekleştiğini belirlemek de zorlaşmaktadır.

Bulut bilişim işlemlerinin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusunu başlıca dört ana başlıkta toplamak olanaklıdır. Birincisi, elektronik ortamın bir serbest ticaret bölgesi gibi değerlendirilmesi ve vergilendirilmemesi; ikincisi, bulut bilişim işlemlerin ticari mahiyet ve önemlerinin dikkate alınmadan bir “bit vergisi” ile vergilendirilmesi; üçüncüsü, bulut bilişim işlemlerinin ikincil mevzuata göre vergilendirilmesi; dördüncüsü ise, vergi kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarına söz konusu işlemler için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi ve gerekirse yeni vergilerin konulmasıdır.

Elektronik ortamın bir serbest bölge kabul edilerek vergi dışı bırakılması, aynı ticari işlemleri geleneksel yollarla yapan taraflar aleyhine rekabet eşitsizliği doğuracaktır. Bu durum verginin en temel ilkelerinden biri olan adalet-genellik ilkesine aykırı bir sonucun çıkmasına neden olacaktır.

Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda, bir dolaylı vergi olarak önerilen “bit vergisi” ile söz konusu hizmetlerin vergilendirilmesinden çok, satış anında kullanılan bilgilerin vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bit vergisinde matrahı, gönderilen veriler oluşturacaktır. Böyle bir uygulama sadece ticari işlemlerin değil, haberleşme amaçlı elektronik işlemlerin de vergilendirilmesine yol açacaktır. Ancak, bit vergisi sadece elektronik noterler kanalıyla yapılan işlemlerde ve damga vergisi yerine kullanılan özel bir e-ticaret vergisi olarak düşünülebilir.

Bulut bilişim işlemlerinin gerçekleştiği internet ortamı, birçok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma/vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam oluşturmaktadır. Bu nedenle söz konusu işlemlerin ikincil mevzuata göre vergilendirilmesi durumunda, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla olan vergi mükelleflerine yasal boşlukların bırakılmasına neden olunacaktır. Ayrıca öngörüldüğü şekilde oluşturulan bir e-ticaret ortamının mevcut kanunlarla denetimi mümkün değildir.

Diğer bir öneri de vergi kanunlarında ve vergi anlaşmalarında bulut bilişim işlemlerine uygun revizyona gidilmesidir. Henüz gelişme aşamasında olan bu işlemlerin hangi alanlarda ilerleme kaydedeceğini ve bilişim teknolojisinin nasıl bir gelişme göstereceğini bugünden tahmin edebilmek zordur. Bu nedenle gelir idaresinin, bilişim sektöründe gerçekleşen gelişmeleri yakından takip etmesi ve hukuki altyapının oluşturulması aşamasında, vergi kanunlarında değişiklik (ve gerekirse yeni vergi ihdası) yapılmasında zaman kaybetmemesi gerekmektedir. Ancak zaten yeterince karmaşık olan vergi mevzuatının daha da karmaşık hale getirilmemesi için yeni vergi ihdası en son çare olarak dikkate alınmalıdır.

Konuyla ilgili olarak, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Ulaştırma Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının yukarıda bahsedilen sorunları ortadan kaldırmayı hedefleyecek adımlar atması gerekmektedir. Aksi takdirde ilerleyen yıllarda artan bir pazar payına sahip olması beklenen bilişim sektöründe, çok büyük vergi kayıplarının yaşanması kaçınılmazdır.

Bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesi konusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak ortak bir çözüm bulunması fikri genel olarak



kabul görmektedir. Bu amaçla Birleşmiş Milletler, Dünya Ticaret Örgütü ve OECD gibi kuruluşlarda gerekli çalışmalar başlatılmış bulunmaktadır. OECD Mali İşler Komitesi bünyesinde oluşturulan Elektronik Ticaret Vergi İdaresi Çalışma Grubu toplantıları Maliye Bakanlığı tarafından da izlenmektedir.<sup>28</sup>

## 6- SONUÇ

Bulut bilişim işlemleri, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ve piyasalardaki küreselleşme süreci sonucu son yıllarda uluslar arası gündeme hızla giren ve üzerinde çok yoğun tartışma ve çalışmaların yapıldığı yeni bir ekonomi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ulusal sınırları ortadan kaldıran yapısıyla söz konusu işlemler çok uluslu büyük şirketlerden, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere ve hatta ticaretin içinde olmayan bireylere dahi çok geniş imkanlar ve fırsatlar sunarken devletler için çözülmesi gereken pek çok soruna da yol açmaktadır. Bunların başında ise hiç kuşkusuz devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergiler gelmektedir.

Bulut bilişim işlemlerinin sınırları aşan yapısı gereği hem geliştirilmesi hem de vergilendirilmesi alanında yapılacak çalışmalarda uluslararası bir işbirliği ve uzlaşmayı zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda OECD, Avrupa Birliği, Dünya Ticaret Örgütü, Birleşmiş Milletler gibi pek çok önemli uluslararası kuruluşun yoğun çalışmaları devam etmektedir. Çoğunun uzlaştığı bir konu bilişime dayalı ticaretin gelişimine zarar vermeyecek şekilde hareket edilerek, geleneksel ticarete uygulanan politikalara eşdeğer politikalarla çözüm üretmeye çalışmaktır. Ancak bilişime dayalı ticaretin geleneksel ticaretten çok farklı bir yapıya sahip olduğu da gözardı edilemeyecek bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında bu durumun bir takım rekabet eşitsizliklerine yol açacağı kesindir. Ayrıca bulut bilişim işlemlerinin vergilendirilmesi vergi idareleri açısından birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Mevcut vergi yasalarıyla söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi çok mümkün görünmemektedir. Vergi idareleri bu yeni ekonomiyle baş edebilmek için yeni denetim ve yönetim teknikleri geliştirmeli ve ayrıca konunun uluslararası niteliğinden ötürü vergi uyumlaştırması konusunu da gözardı etmemelidir.

Dünyada bilişime dayalı ticaret hacmi Türkiye'ye göre çok yüksek seviyelerdedir. Ancak ülkemizde de sektörün çarpıcı bir hızla geliştiği dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte bilişime dayalı ticaretin geliştirilmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak vergilendirmesinin etkin şekilde yapılabilmesi için bu amaçla kurulmuş kamu kurum ve kuruluşlarına ve Maliye Bakanlığına çok iş düşmektedir. Bulut bilişim işlemlerinin hızla gelişen yapısı göz önüne alındığında bu yöndeki çalışma ve çabaların artırılmasının ülkemize büyük katkılar sağlayacağı açıkça görülmektedir.

## KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- AKBULUT, A. "Bilişim Ekonomisi ve E-ticaret", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2007
- BEKLER, M. "Bulut Bilişim İşlemlerinin Vergisel Boyutu" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:392, 2014

<sup>28</sup> <http://www.e-ticaret.gov.tr/raporlar/finans.htm>

- ÇEVİK, S. "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", Vergi Dünyası, 23 (270)
- DEMİREL, İ. "Hukuk Elektronik Yaşam Ve Ticaretin Hizmetinde Veya Siber Uzayda Hukukun Yükselişi", www.dtm.gov.tr
- ELİTAŞ, C., ÖZDEMİR, S. "Bulut Bilişim ve Muhasebede Kullanımı" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:162, 2014
- OECD Economic Outlook 67, E-Commerce: Impacts and Policy Challenges, 2000
- OECD, "The Future of The Internet Economy A Statistical Profile", OECD Ministerial Meeting, Seoul, Korea, 2008
- ÖZ, N. S.. "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:147, 2004
- TURAN, M. "Bulut Bilişim ve Mali Etkileri:Bulutta Vergi", Bilgi Dünyası, Sayı:15, 2014
- TARAKCI, S."E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar", Yüksek Lisans Tezi, 2006,
- UZUNOĞLU, H. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi," Yüksek Lisans Tezi, 2002,
- <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf>
- <http://acikarsiv.atilim.edu.tr/browse/503/17.pdf>
- <http://www.nist.gov/itl/cloud/upload>
- <https://mobildev.wordpress.com>
- <http://www.onurelele.net>
- <http://www.ey.com>
- [www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/)
- [www.ymm.net/e-ticaret](http://www.ymm.net/e-ticaret)