

# VERİ MERKEZLERİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

## TAXATION OF TRANSACTIONS PERFORMED IN DATA CENTERS



Burak DEMİRKAN\*

### ÖZ

Veri merkezleri, veri depolama, yedekleme, kurtarma, veri ve ağ yönetimi gibi hizmetleri sunan yerler olarak tanımlanabilir. Teknolojik gelişmeler ile birlikte, günlük hayatta sürekli olarak veri üretilmekte ve veriye duyulan ihtiyaç artmaktadır. Son yıllarda dijital uygulamaların yaygınlaşmasıyla söz konusu işlemler daha da önemli hale gelmiş olup, fiziki sınırları olmayan bir ortamda gerçekleşen bu işlemler hesaba katılmadan hazırlanan mevzuatlar, günümüzde yetersiz kalmaktadır. Çalışmamızda özellikle son yıllarda artan bir pazar payına sahip veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerin ile ilgili vergi kayıplarının yaşandığı durumlar üzerinde durulacak olup, söz konusu kayıpların yaşanmaması için getirilebilecek çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Veri Merkezi, Bulut Bilişim, Elektronik Ticaret, İnternet.

**JEL Sınıflandırması Kodları:** K10, K34.

### ABSTRACT

Data centers can be defined as locations that offer services such as data storage, backup, recovery, data and network management. With technological advances, data is continuously produced and the need for data increases in daily life. With the widespread use of digital applications in recent years, these transactions have become even more important and the legislation prepared without taking these transactions in an environment without physical boundaries into account is inadequate today. In this study, it will be emphasized that there are tax losses related to the transactions performed in data centers which have an increasing market share especially in recent years, and solutions that can be brought to avoid these losses are included.

**Keywords:** Data Center, Cloud Computing, Electronic Commerce, İnternet.

**JEL Classification Codes:** K10, K34.

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, burak.demirkan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-4384-0232.  
Demirkan, B. (Temmuz 2019). Veri Merkezlerinde Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 238, (57-65).

## GİRİŞ

Elektronik işlemlerin yaygınlaşması, verilerin depolanması, depolama alanlarının artması ve bunların yönetilmesi gibi süreçlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu süreçlerin ortaya çıkmasıyla söz konusu hizmetlerin sağlandığı merkezlere ihtiyaç duyulmuştur. Bu sebeple bazı firmalar, veri merkezlerini kendi bünyelerinde kurmaya başlamış, bazıları ise çeşitli nedenlerle verilerini sunucu veya bulut hizmetleri veren merkezlere taşımayı hedeflemişlerdir. Bu alanda yapılan araştırmalara göre, 2020 yılında üretilen veri miktarının, bugüne göre en azından 2-3 kat fazla olacağı öngörülmektedir. Bu durum ekonomik hayatta çok önemli bir yere sahip olmaya başlayan elektronik işlemlerle ilgili, yaratılan fırsatların yanında vergilendirme alanında birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Bu çalışmada öncelikle veri merkezlerindeki hizmetlerin kapsamı ve özellikleri belirlenmeye çalışılacak, ardından söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili karşılaşılan sorunlardan ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinden bahsedilecektir.

## 1- VERİ MERKEZLERİ KAVRAMI

### 1.1- Veri Merkezleri Hizmetlerinin Tanımı

Veri merkezleri (Data Center) genel olarak, veri depolama, yedekleme, kurtarma, veri ve ağ yönetimi gibi hizmetleri sunan yerler olarak tanımlanabilir. Bu merkezler, web sitelerinin yayında olması ve saklanması, e-posta ve anlık ileti (instant messaging) gönderimi, bulut depolama ve uygulamaları/hizmetleri, e-ticaret işlemleri, çevrimiçi oyun topluluklarının ihtiyaç duyduğu hizmetlerin bir çatı altında toplanmasına hizmet sunmaktadır.<sup>1</sup>

Günümüzde birçok işletme, ürettiği veya kullandığı tüm veriler için veri merkezlerine ihtiyaç

duymakta olup, devlet kurumları, büyük ölçekli veri akışına sahip şirketler ve sosyal ağ hizmetleri sunan çevrimiçi platformlar da dâhil olmak üzere, çeşitli düzeylerde veri merkezi ihtiyacı bulunmaktadır. Verilere zamanında ulaşılması ve güvenlik problemleri gibi sebeplerle söz konusu hizmetlerin hayati bir fonksiyonu vardır. Söz konusu işlemlerde yaşanabilecek sorunlar, kullanıcı memnuniyetinin düşmesi ve maddi kayıplar yaşanması anlamına gelmekte olup, bu kayıpların yaşanmasını engellemek için birçok kuruluş, kendi bilgisayar ağları ve sunucularının oluşturduğu yapılardan çok, hem maliyetleri kısmak hem de bulut hizmetlerinden yararlanmak için verilerini veri merkezlerine taşımıştır.

### 1.2- Veri Merkezleri Hizmetlerinin Kapsamı ve Türleri

Veri merkezi hizmetlerinin nerede başlayıp nerede bittiğini belirlemek oldukça güçtür. Söz konusu işlemlerin kapsamı basit olarak, ihtiyaç duyulan verilerin depolanması, söz konusu verilerin saklanması, kurtarılması, yedeklenmesi gibi hizmetler olarak belirlenebilir. Kullanıcıların ve veri merkezi sahiplerinin ihtiyaçlarına göre veri merkezlerinde sunulan hizmetler de farklılık göstermektedir. Tüm bu özellikleriyle veri merkezlerindeki işlemler bir üründen ziyade bir hizmet olarak karşımıza çıkmakta olup, burada sadece verilen hizmet ücretlendirilmektedir.

Veri merkezlerini genel olarak iki kategoriye ayırmak mümkündür:

**1- Özel Veri Merkezleri:** Kurmuş olan şirketin kendi hizmetinde kullanılır. Sadece o şirkete hizmet eder, verileri barındırır.

**2- İnternet Veri Merkezleri:** Üçüncü şahıslara hizmet verir. İnternet veri merkezi tarafından sağlanan ana hizmetler; yer paylaşımı<sup>2</sup>

<sup>1</sup> (<https://www.hosting.com.tr/bilgi-bankasi/datacenterveri-merkezi-nedir-ne-ise-yarar/>). Erişim tarihi:15 Mart 2019.

<sup>2</sup> İlgili firmanın bilgi teknoloji sistemlerinin veri merkezine kurulması ve veri merkezinin fiziksel altyapısını ve ağ altyapısını kullanılması

(co-location) ve barındırma<sup>3</sup> (hosting) olarak adlandırılmaktadır.<sup>4</sup> Söz konusu merkezler sayesinde, kullanıcı veri depolama merkezi olarak kendi bünyelerindeki bilgisayarın hard diskine, servis sağlayıcıların sahip olduğu sunucular kullanılmaktadır.

Türkiye’de söz konusu hizmetlerden en çok kullanılanlar barındırma hizmetleridir. Ülkemizde, söz konusu hizmetler öncelikli olarak değerlendirilmekte ve buna bağlı olarak veri merkezlerinin artırılması konusunda önemli çalışmalar yapılmakta olup, 2013/4890 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda yürürlüğe giren Ulusal Siber Güvenlik Stratejisi<sup>5</sup> ve 2013-2014 Eylem Planı’nda güvenlik alanında standartların oluşturulması konusunda eylem sorumlusu olarak Türk Standardları Enstitüsü görevlendirilmiştir. Söz konusu görevlendirme kapsamında, TSE tarafından bilişim alanında pek çok konuda standart ve rehberler oluşturulmaya başlanmıştır.

Veri merkezi işletmecilerinin operasyonel sorunları, hizmetlerin yatırım ve operasyonel maliyet kalemlerinin yüksek olması, yasal süreçler nedeniyle risk yaratabildiğinden, veri merkezi seçerken aşağıdaki hususlar çok önem kazanmaktadır:<sup>6</sup>

- Veri merkezinin konumu ve imkanları
- Veri merkezinin finansal durumu
- Esneklik ve büyüme kapasiteleri
- Kurulum süreçleri
- Uptime oranları ve güvenilirlik
- Müşteri destek hizmetleri
- Güç kullanımı ve enerji verimliliği

Veri merkezi hizmetlerinin, belirtilen kapsamlarına 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.

Veri merkezlerinde işlenen ve saklanan verinin önem derecesine göre elektrik, mekanik, güvenlik sistemleri değişmekte olup, bu değişiklikleri baz alarak ANSI<sup>7</sup> tarafından akredite edilmiş bir kuruluş olan TIA’nın<sup>8</sup> yayınladığı “TIA-942 Veri Merkezleri için Telekomünikasyon Altyapı Standardı” belirlenmiştir.

### 1.3- Veri Merkezleri Hizmetleri ile Bulut Bilişim İşlemleri İlişkisi

Bulut hizmetleri 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 bilişim hizmetlerine, 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>9</sup> Adobe, Apple, Amazon, NASDAQ, Microsoft, GE, Google, Pfizer ve Morgan Stanley gibi çeşitli sektörlerdeki dev

<sup>3</sup> Sunucu ve veri depolama birimlerinin kullanılması.

<sup>4</sup> (<https://www.konzek.com/data-center-veri-merkezi-nedir-standartlari-nelerdir--s1187.html>) Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

<sup>5</sup> 20/06/2013 tarihli ve 28683 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> Ahmet Ersin YILDIRIM “Veri Merkezlerinin Artan Önemi” (<https://www.isnet.net.tr/Blogcerik/ahmet-ersin-yildirim-isnet-veri-merkezi>). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

<sup>7</sup> American National Standards Institute

<sup>8</sup> Telecommunications Industry Association

<sup>9</sup> (<http://www.nist.gov/itl/cloud/upload>). Erişim tarihi: 19 Mart 2019.

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.

Veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan bulut bilişim hizmetlerinin artan pazar payına sahip olmasının sebepleri 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 masraflarının ortadan kaldırması.
- Her kullanıcının bilgisayarında kurulması gibi bir gerekliliğin olmamasından dolayı bakım maliyetlerinin düşük olması.

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

## 2- VERİ MERKEZLERİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Elektronik işlemlerde yaşanan gelişmeler, birçok yeniliğin yanında mevcut ticari ilişki şekillerini de değiştirmektedir. Fiziki sınırlarla bağlı olmayan bir ortamda gerçekleşen söz konusu işlemler daha önce var olan kavramları zorlamaktadır. Bu kapsamdaki hizmetlerin gerek yurt dışında gerekse de yurt içinde verilmesi uygulamada sorun yaratmaktadır. Bir başka deyişle elektronik işlemlerinin dikkate alınmadan hazırlanan mevzuatlar yetersiz kalmakta ve boşluklar doğmaktadır. Veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi konusunun öncelikle Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

### 2.1- Veri Merkezlerinde Gerçekleştirilen İşlemlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi

Veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan bilişim işlemleri nedeniyle, hizmeti sunan açısından gelir elde edilmekte ve hizmetten yararlanan açısından da bir harcama yapılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>10</sup> (GVK), gelirin tanımlanmasında söz konusu hizmetler açısından bir ayırım getirmemiştir. Bu bakımdan veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan işlemler 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 kazanç elde eden gerçek kişilerin sınır ötesi ticari ve mesleki faaliyetlerde nasıl vergilendirileceği uluslararası platformda tartışma konusudur.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> Selvi Tarakcı, E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar, Yüksek Lisans Tezi, 2006,

Veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan 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, söz konusu işlemler aracılığıyla mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede fiziksel varlık göstermeden satış yapabilmektedirler. Kurumlar vergisi açısından kabul edilen “iş yeri ölçütü” de coğrafi bağımlılığı gerektirdiğinden, bu kapsamdaki işlemler ile uyumlu olmamaktadır. Dolayısıyla mevcut ikametgah ve kaynak ilkelerinin yeniden sorgulanması gerekmektedir.<sup>12</sup>

Konuya iç hukuk açısından bakıldığında ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>13</sup> (VUK) 156. maddesinde tanımlanan işyeri kavramı anlaşma hukukundaki düzenlemeye paralel olarak coğrafi anlamda sabit 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 bu-

lunup 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 veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan bilişim işlemleri aracılığıyla kazanç elde eden gerçek kişiler gelir vergisi yönünden; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>14</sup> (KVK) 1. maddesinde belirtilen tüzel kişiler vasıtasıyla söz konusu kazançların elde edilmesi durumunda ise kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet ve yükümlülükler gündeme gelecektir.<sup>15</sup>

Ancak yine de veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan bilişim işlemleri, halen elektronik ticaretin vergilemesinde önemli bir sorun olan belli bir ülkede bulunan sunucuların hangi hallerde işyeri sayılacağı sorusunu daha da karmaşıklaştırmaktadır. Söz konusu işlemlerde 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 iş modellerinde yetersiz kalacağı açıktır.

Hizmet sağlayıcı açısından değerlendirildiğinde; hizmet sağlayıcının gerekli altyapıyı tamamen diğer sağlayıcılardan aldığı durumlarda, hizmetin pazarlaması da tamamen sanal ortamda yürütülüyor ise fiziki bir işyerinden bahsedilememekte-

<sup>12</sup> N.Semih Öz, “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. Sayı:147. 2004

<sup>13</sup> 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>14</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>15</sup> Hakan Uzunoğlu. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, 2002

dir. Kullanıcı açısından bakıldığında, işlerin tamamının elektronik ortama 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>16</sup> Türkiye’de mukim hosting şirketlerinin yurt dışında mukim müşterilerini “share hosting” modeline yönlendirmeleri ilave vergi risklerini azaltacaktır.

Kurumlar Vergisinde düzenlenen istisnalar açısından bir değerlendirme yaptığımızda, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/ğ maddesi, veri merkezi hizmetlerinde kullanılmak suretiyle sağlanan 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 yararlanan, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık ala-

nında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si kurum kazancından indirilebilmektedir. Dolayısıyla bu madde kapsamında gerçekleştirilen söz konusu işlemlerden elde edilen gelirlerin yarısının, kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkündür. Burada dikkat edilmesi gereken husus, veri merkezleri ile ilgili olarak sadece veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinin istisna kapsamında değerlendirilmekte olduğudur. Ortak alan kullandırma hizmetleri ile veri merkezlerinin sağladığı imkanlar üzerinden sağlanan bulut bilişim hizmetleri ise bu kapsamda yer almamaktadır.<sup>17</sup>

## **2.2- Veri Merkezi Hizmetlerinin 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 veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemler, ülkelerin vergi yapılarına, gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklı düzeylerde olmak üzere vergi gelirlerinin kaybına neden olmaktadır. Özellikle tüketim vergileri açısından veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerin tüketicilerin satın alma davranışlarını ve tüketimin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştireceği dikkate alındığında toplam vergi gelirleri içinde tüketim vergilerinin ağırlık taşıdığı

<sup>16</sup> (<https://www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-bulut-bilisimde-vergi-riskleri>). Erişim tarihi: 22 Mart 2019.

<sup>17</sup> Bülent Taş, Nazmi Karyağdı. “Veri Merkezi Hizmetleri ve Bulut Bilişim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi” (<https://vergiyalgi.net/veri-merkezi-hizmetleri-ve-bulut-bilisim-hizmetlerinin-vergilendirilmesi>). Erişim tarihi:24 Mart 2019.

ülkelerde sorun doğuracağı söylenebilir. Bu açıdan vergi sistemi ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanan Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için durum daha önemlidir. Bu ülkelerdeki söz konusu işlemlerin özellikle son yıllarda büyük bir hızla arttığı göz önünde bulundurulduğunda, gelecekte ortaya çıkabilecek vergi kayıpları gelişmekte olan ülkeler için daha da ciddi olacaktır.

Veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>18</sup> açısından, söz konusu hizmetin Türkiye’de verilmesi ya da hizmetten Türkiye’de faydalanılması 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 Kanunu’nun 11 ve 12’inci maddeleri kapsamında hizmet ihracatı olarak KDV’den istisna tutulabilecektir.<sup>19</sup> Türkiye dışında mukim hizmet kullanıcısının, Türkiye’de gerçekleştirdiği ticari faaliyetleri ile ilgili olarak yine yurt dışındaki hizmet sağlayıcısından sağladığı hizmetlerde ise, KDVK’nin 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 özeltede<sup>20</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.

### 2.3- Veri Merkezi Hizmetlerinin Özel İletişim Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Veri merkezi hizmetlerinin özel iletişim vergisine tabi tutulup tutulmayacağı ile bilişim hizmetlerinin veri merkezi sahibi olan bir işletme tarafından kendi veri merkezi imkanları kullanılmak suretiyle verilmesi durumunda hizmet bedelinin özel iletişim vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususu tartışmalara yol açmaktadır.

Gider Vergileri Kanunu’nun<sup>21</sup> 39’uncu maddesine göre 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanununa göre kanunda sayılan elektronik haberleşme hizmetlerinin özel iletişim vergisine tabi olduğunu belirtilmektedir. 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu 2’nci maddesine göre “Elektronik haberleşme hizmetlerinin yürütül-

<sup>18</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>19</sup> (<https://www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-bulut-bilisimde-vergi-riskleri>), Erişim tarihi: 22 Mart 2019.

<sup>20</sup> 23.08.2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özeltge

<sup>21</sup> 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

mesi ve elektronik haberleşme alt yapı ve şebekesinin tesisi ve işletilmesi ile her türlü elektronik haberleşme cihaz ve sistemlerinin imali, ithali, satışı, kurulması, işletilmesi, frekans dahil kıt kaynakların planlaması ve tahsisi ile bu konulara ilişkin düzenleme, yetkilendirme, denetleme ve uzlaştırma faaliyetlerinin yürütülmesi bu Kanuna tabidir.” Hükmü yer akmaktadır. Kanun’un 3’üncü maddesinde elektronik haberleşme kavramı ise, elektriksel işaretlere dönüştürülebilir her türlü işaret, sembol, ses, görüntü ve verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektromanyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletim sistemleri vasıtasıyla iletilmesini, gönderilmesini ve alınmasını ifade etmektedir. Aynı maddede, elektronik haberleşme hizmeti ise elektronik haberleşme tanımına giren faaliyetlerin bir kısmının veya tamamının hizmet olarak sunulması olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla tanım sadece verinin iletilmesi gönderilmesi ve alınması ile ilgili sunulan hizmetleri kapsamakta olup, dolayısıyla da sadece bu hizmetlerin özel iletişim vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Veri saklama hizmeti veya ortak alan hizmeti başlı başına bu tanımlama içine girmediğinden bu hizmetlerin özel iletişim vergisine tabi tutulması da mümkün değildir.<sup>22</sup> Ancak bu hizmetlerle ilgili ayrıştırılabilir bir erişim hizmeti verilmekteyse, erişim hizmeti kapsamında değerlendirilmesi gereken kısım üzerinden özel iletişim vergisi hesaplanması gerekmektedir. Ancak konu ile ilgili mevcut mevzuat yetersiz kalmakta olup, konu ile ilgili mevcut bir mevzuat değişikliğine ihtiyaç vardır.

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

Veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemler

rin vergilendirilmesinde henüz yeterli etkinliğe ulaşıldığını söylemek bugün için mümkün bulunmamaktadır. Uluslararası alanda yürütülen yoğun çalışmalara karşın mevcut vergi yasaları ciddi uyum zorluklarıyla karşı karşıya bulunmaktadır. Vergi sistemleri, 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 işlemlerin elektronik ortamda gerçekleşmesi işleme konu mal ve hizmetlerin vergilenmeyeceği anlamına gelmemelidir.

Veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerde vergiyi doğuran olayın kavranabilmesi açısından, enformasyon ve veri kaynakları gibi dijital ürünlerin alışverişinin yapılabiliyor olmasından dolayı güçlükler bulunmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi, gider vergileri, katma değer vergisi gibi vergiler yasalara karşın geleneksel ticaret 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>23</sup>

Veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusunu başlıca iki ana başlıkta toplamak olanaklıdır. Bi-

<sup>22</sup> Bülent Taş. Nazmi Karyağdı. “Veri Merkezi Hizmetleri ve Bulut Bilişim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi”. (<https://www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-bulut-bilisimde-vergi-riskleri>). Erişim tarihi: 22 Mart 2019.

<sup>23</sup> (<https://www.bilgilidenetim.com/elektronik-ticarete-vergilendirme-ve-e-ticaretin-turk-vergi-hukuku-acisindan-degerlendirilmesi.html>). Erişim tarihi: 30 Mart 2019.



rincisi, söz konusu merkezlerde gerçekleştirilen işlemlerin bir serbest ticaret bölgesi gibi değerlendirilmesi ve vergilendirilmemesi; ikincisi ise, Vergi Kanunları ve uluslararası vergi anlaşmalarına söz konusu işlemler için yeni hükümler konularak vergilendirilmesi ve gerekirse yeni vergilerin konulmasıdır. Ayrıca veri merkezlerinde gerçekleştirilen işlemlerin ayrıntılı olarak tanımlanması önem arz etmekte olup, veri merkezi hizmeti veren işletmelere sağlanan erişim hizmetlerinin özel iletişim vergisine tabi tutulmasını engelleyecek yasal düzenlemelerin de bir an önce hayata geçirilmesi gerekmektedir.

### SONUÇ

Veri merkezlerinde gerçekleşen işlemler ulusal sınırları aşan yapısı gereği hem geliştirilmesi hem de vergilendirilmesi alanında yapılacak çalışmalar da uluslararası bir işbirliği ve uzlaşmayı zorunlu kılmaktadır. Söz konusu işlemler açısından elektronik ticaretin gelişimine zarar veremeyecek şekilde hareket edilerek, geleneksel ticarete uygulanan politikalara eşdeğer politikalarla çözüm üretmeye çalışılmaktadır. Ancak bilişime dayalı ticaretin geleneksel ticaretten çok farklı bir yapıya sahip olduğu da göz ardı edilemeyecek bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında bu durumun bir takım rekabet eşitsizliklerine yol açacağı kesindir. Ayrıca söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi vergi idareleri açısından birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Mevcut vergi yasalarıyla söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi çok mümkün görünmemektedir. Vergi idareleri bu yeni ekonomiyle başedebilmek için yeni denetim ve yönetim teknikleri geliştirmeli ve ayrıca konunun uluslararası niteliğinden ötürü vergi uyumlaştırması konusunu da göz ardı etmemelidir.

### KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu
- AKBULUT, A. "Bilişim Ekonomisi ve E-ticaret", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2007.
- ÖZ, N.S., "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:147, 2004.
- TARAKCI, S., "E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar", Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- TAŞ, B., KARYAĞDI, N. "Veri Merkezi Hizmetleri ve Bulut Bilişim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi" (<https://vergialgi.net/veri-merkezi-hizmetleri-ve-bulut-bilism-hizmetlerinin-vergilendirilmesi/>), Erişim tarihi: 24 Mart 2019.
- UZUNOĞLU, H. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi," Yüksek Lisans Tezi, 2002.
- YILDIRIM, A. E., "Veri Merkezlerinin Artan Önemi," (<https://www.isnet.net.tr/BlogIcerik/ahmet-ersin-yildirim-isnet-veri-merkezi>). Erişim tarihi:17 Mart 2019.
- ([www.bilgilenetim.com/elektronik-ticarette-vergilendirme-ve-e-ticaretin-turk-vergi-hukuku-acisindan-degerlendirilmesi.html](http://www.bilgilenetim.com/elektronik-ticarette-vergilendirme-ve-e-ticaretin-turk-vergi-hukuku-acisindan-degerlendirilmesi.html)). Erişim tarihi: 30 Mart 2019.
- ([www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-bulut-bilismde-vergi-riskleri](http://www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-bulut-bilismde-vergi-riskleri)). Erişim tarihi: 22 Mart 2019.
- ([www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/)) Erişim tarihi: 22 Mart 2019.
- ([www.hosting.com.tr/bilgi-bankasi/data-centerveri-merkezi-nedir-ne-ise-yarar/](http://www.hosting.com.tr/bilgi-bankasi/data-centerveri-merkezi-nedir-ne-ise-yarar/)). Erişim tarihi:15 Mart 2019.
- ([www.konzek.com/data-center-veri-merkezi-nedir-standartlari-nelerdir--s1187.html](http://www.konzek.com/data-center-veri-merkezi-nedir-standartlari-nelerdir--s1187.html)). Erişim tarihi: 17 Mart 2019.
- ([www.nist.gov/itl/cloud/upload](http://www.nist.gov/itl/cloud/upload)). Erişim tarihi:19 Mart 2019.