

E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi¹

Analysis of the Problems Encountered in the Taxation of E-Commerce with the Structural Equation Model

Hayal Zelal ŞİMŞEK², Serdar YAY³

Öz

Amaç: Bu araştırma, vergilendirme alanında görev yapan bireylerin e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik algı düzeylerini ölçecek bir ölçek geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Tasarım/Yöntem: Araştırmada veri toplama aracı olarak araştırmacılar tarafından geliştirilen taslak ölçek formu kullanılmıştır. Araştırma, beş ayrı örneklem grubundan (gelir uzmanı, gelir uzman yardımcısı, bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir stajyeri ve diğer personeller) oluşturulmuş ve toplam 301 katılımcı ile yürütülmüştür. Açıklayıcı Faktör Analizi aracılığıyla ölçüt geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiştir. Ardından Yapısal Eşitlik Modeli'nin oluşturulması için Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ve İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır.

Bulgular: Analizler sonucunda; ölçeğin açıkladığı toplam varyans değeri %59 olarak hesaplanmış olup 25 maddeden oluşan 2 alt boyutlu (faktörlü) bir yapı elde edilmiştir. DFA sonucunda 3 madde düşük regresyon katsayısına sahip olması nedeniyle ölçekten çıkarılmış ve Yapısal Eşitlik Modeli'ne dahil edilmemiştir. Ayrıca, 2 alt boyutlu (*E-ticaretin Vergilendirme Sorunları* ve *E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları*) ve 22 maddelik yapının uyum iyiliği indeksleri dikkate alınarak uyum iyiliği değerlerinin iyi olduğu tespit edilmiştir. E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği ile ölçeğin 2 alt boyutu arasında pozitif yönde anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır.

Sınırlılıklar: Araştırma, Isparta Defterdarlığı'na bağlı vergi dairelerinde görev yapan gelir uzmanları ve gelir uzman yardımcıları ile Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavir stajyeri ve diğer personeller ile sınırlı tutulmuştur.

Özgünlük/Değer: Geliştirilen 22 maddelik ve 2 alt boyutlu E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeğinin, vergilendirme alanında görev yapan bireylerin e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik algı düzeyini ölçebilen, geçerli ve güvenilir ölçme aracı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: E-Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergilendirme Sorunları, Ölçek Geliştirme, Yapısal Eşitlik Modeli

Abstract

Purpose: This research aims to develop a scale that will measure the perception levels of individuals working in the field of taxation regarding the problems encountered in taxation of e-commerce.

Design/Methodology: The survey plan formula was used by the researchers as a data collection tool in the study. The research was conducted with a total of 301 participants, consisting of five different sample groups (income specialist, assistant income specialist, dependent/independent freelance accountant financial advisor, freelance accountant financial advisor trainee and other personnel). Criterion validity and reliability were tested through Exploratory Factor Analysis. Afterwards, First Level Confirmatory Factor Analysis and Second Level Confirmatory Factor Analysis were performed for teaching the Structural Equation Model.

Findings: As a result of the analysis; The total variance explained by the scale was calculated as 59% and a structure with 2 sub-dimensions (factors) consisting of 25 items was obtained. As a result of CFA, 3 items were excluded from the scale due to their low regression coefficient and were not included in the Structural Equation Model. In addition, it has been determined that the goodness of fit values of the 2 sub-dimensions (*Taxation Problems of E-commerce and Basic Structural Problems of E-Commerce*) and the goodness of fit indices of the 22-item structure are considered to be good. It was determined that there was a positive and significant relationship between the Scale of Problems Regarding the Taxation of E-Commerce and the 2 sub-dimensions of the scale.

Limitations: The research was limited to income experts and assistant income specialists working in the tax offices of Isparta Revenue Office, dependent/independent freelance independent accountant financial advisors, freelance accountant financial advisor trainee and other personnel registered in Isparta Chamber of Certified Public Accountants.

Originality/Value: It has been concluded that the developed 22-item and 2 sub-dimension Problems Regarding E-Commerce Taxation Scale is a valid and reliable measurement tool that can measure the level of perception of individuals working in the field of taxation about the problems encountered in the taxation of e-commerce.

Keywords: Taxation of E-Commerce, Taxation Problems, Scale Development, Structural Equation Model

¹ Bu çalışma, Hayal Zelal Şimşek'in Doç. Dr. Serdar YAY'ın danışmanlığında hazırladığı "*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Bir Araştırma: Isparta İli Örneği*" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

² Bilim Uzmanı, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, hayalsimsekk@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1714-8138

³ Doç. Dr., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, serdar.yay@idu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8726-744X

1. GİRİŞ

Bilgi ve teknolojinin giderek gelişmesiyle internet kullanımının yaygınlaşması birçok işlemin elektronik olarak gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Küreselleşmenin etkisi nedeniyle ülkelerin coğrafi sınırlarının aşılması, tüketicilerin ikamet ettikleri ülke dışında alışveriş yapabilmeleri ve diğer ülkelerle elektronik olarak ticaret faaliyetlerinde bulunmaları e-ticaret hacmini giderek arttırmakta ve böylece e-ticareti önemli kılmaktadır.

E-ticaretin hızla gelişmesi çeşitli sektörlerde yenilik sağlarken vergilendirme açısından bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. E-ticaret ile gerçekleştirilen ticaretin geleneksel ticarete yönelik uygulanan vergi kanunları ile değerlendirilmesine karşın e-ticarette yapılan ticari işlemlerin nasıl vergilendirileceği konusunda günümüzde hala kesin hükümler bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu bu durum hem ulusal hem de uluslararası devletlerde önemli bir tartışma konusu olarak gündeme gelmektedir. E-ticareti gerçekleştiren ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırları başta olmak üzere özellikle kaynak ve ikametgâh esasları üzerinde durulmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası vergilendirme kuralları kaynak ve ikametgâh esasına dayanmaktadır.

E-ticaretin küresel bir boyutta gerçekleştirilebilmesi nedeniyle ülkelerin ekonomik sınırlarının aşılması kaçınılmaz olmuştur ve mevcut bulunan yasal düzenlemeler küresel ticaret açısından yetersiz kalmıştır. Dolayısıyla bu hususta karşılaşılan en önemli problem, e-ticaret tarafı olan ülkeler arasında e-ticaretin hangi ülkenin vergilendirme yetkisi dahilinde olduğunu sorunu olmaktadır. E-ticaret vergilendirilmesinde gelirin elde edildiği yer, işyeri kavramları, kaynak ve varış ilkesi açısından sorunlar yaşanmaktadır. Buna ek olarak, e-ticaretin vergilendirilmesinde geleneksel ticarete ilişkin denetim mekanizmalarının kullanılmaması açısından uluslararası platformlarda çeşitli çalışmalar yürütülmekte ve e-ticaret nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı ve kaçaklarının önüne geçmek ve adil vergi dağılımını sağlamak için uluslararası devletlerin iş birliği içerisinde olduğu bir vergilendirme prensibinin oluşturulmasına yönelik çalışmalar devam etmektedir.

Buna ek olarak aşağıda verilen Tablo 1’de e-ticaret konusunda yapılan ekonometrik çalışmalardan muhtelif örnekler yer verilmiştir. Ayrıca yapılan literatür taramasında e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar konusunda ekonometrik bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Tablo 1: E-Ticarete İlişkin Ekonometrik Çalışmalar

Çalışma	Analiz Yöntemi	Araştırma Konusu ve Bulguları
Aydın & Dündar (2018)	Crosstab (Çapraz Tablo) Analizi	Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Konusunda SMMM’lerin Görüşleri: Sivas İlinde Araştırma, Pozitif ve Anlamlı
Eyel & Erciyes (2020)	Bağımsız Örneklem T Testi Tek Yönlü ANOVA Testi	Elektronik Ticarete Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Bursa İlinde Bir Araştırma, Pozitif ve Anlamlı
Zengin (2019)	Açıklayıcı Faktör Analizi Kruskal Wallis Analizi	Elektronik Ticaretin Kullanımında Kritik Başarı Faktörlerinin Etkisi ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Elektronik Ticaret İşletmelerinde Bir Araştırma, Pozitif ve Anlamlı
Yılmaz & Karakadılar (2019)	Açıklayıcı Faktör Analizi Temel Bileşenler Analizi	Türkiye’deki Elektronik Ticaret Uygulamalarına Müşteri Gözünden Bakış ve İyileştirme Önerileri, Pozitif ve Anlamlı
Özmen, Karaman & Karaman (2018)	Açıklayıcı Faktör Analizi	E-Ticaret Sitelerinin Kullanılabilirliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Ölçek Geliştirme ve Uygulama, Pozitif ve Anlamlı

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Bu alışma beş bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde giriş ve ikinci bölümünde e-ticarete ilişkin literatür taraması ele alınmıştır. nc bölümünde de çalışmanın veri ve yöntemi üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde ise yapılan analiz sonuçları değerlendirilmiştir. Son olarak beşinci bölümde tartışma, sonuç ve öneriler sunulmuştur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. E-Ticaret Kavramı

Elektronik ticaret, internet dahil bilgisayar ağları üzerinden ürün, hizmet ve bilgi alma ve satma veya alışveriş sürecini tanımlayan yeni bir kavramdır (Mourya ve Gupta, 2015: 12). Uluslararası rgtler ve kuruluşlar tarafından kabul edilmiş ortak bir tanım bulunmayan ve ihtiyaa göre tanımlanabilen elektronik ticarete iletişim açısından bakıldığında, bilgilerin, ürün ve hizmetlerin veyahut ödemelerin bilgisayar ağları, telefon hatları veya diğer yollarla sunulması, iş süreci açısından bakıldığında teknolojinin, ticari işlemlerin ve iş akışlarının otomasyonuna uygulanması, hizmet açısından bakıldığında şirketlerin, tüketicilerin ve idarenin, malların kalitesini ve hizmet hızını arttırırken söz konusu hizmetlerin maliyetlerini düşürme işteğini karşılayan bir araç olarak ifade edilmesi ve son olarak dijital bir platform olarak bakıldığında ise internet ve evrimii hizmetlerdeki ürün ve bilgileri satın alma ve satma yeteneği sağlayan yeni bir ticaret şekli olarak tanımlanmaktadır (Kalakota ve Whinston, 1997: 3).

Bir iş sistemi olarak e-ticaretin ömrü, diğer birçok mevcut iş ve yönetim sistemine kıyasla nispeten daha kısadır. E-ticaret 1995 yılları civarında kendini göstermeye başlamış ve o zamandan beri çalkantılı bir tarihe sahip olmuştur. 20. yüzyılın son beş yılında internet tabanlı bilgisayar teknolojisinin yaygınlaşması, farklı türlerde e-ticaret araçlarının ve uygulamalarının gelişimini tetiklemiştir (Radovilsky, 2014: 5). 1998 yılı e-ticaret için heyecan verici bir yıl olarak görülmüş ve 1999 yılı e-ticaret kavramının pekiştirildiği yıl olarak kabul edilmiştir (Rayudu, 2010: 2).

Bilgi ve teknolojinin giderek gelişmesiyle internet kullanımının yaygınlaşması birçok işlemin elektronik olarak gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Küreselleşmenin etkisi nedeniyle ülkelerin coğrafi sınırlarının aşılması, tüketicilerin ikamet ettikleri ülke dışında alışveriş yapabilmeleri ve diğer ülkelerle elektronik olarak ticaret faaliyetlerinde bulunmaları e-ticaret hacmini giderek arttırmakta ve böylece e-ticareti önemli kılmaktadır.

E-ticaretin ortaya çıkması ile birlikte ticarete konu olan malların ve hizmetlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği hem ulusal hem de uluslararası seviyede ciddi bir şekilde tartışmaktadır (Aktan, Yay & Taşdelen, 2018: 160). Çünkü, e-ticaretin hızla gelişmesi çeşitli sektörlerde yenilik sağlarken vergilendirme açısından bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. E-ticaret ile gerçekleştirilen ticaretin geleneksel ticarete yönelik uygulanan vergi kanunları ile değerlendirilmesine karşın e-ticarette yapılan ticari işlemlerin nasıl vergilendirileceği konusunda günümüzde hala kesin hükümler bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu bu durum hem ulusal hem de uluslararası devletlerde önemli bir tartışma konusu olarak gündeme gelmektedir. E-ticareti gerçekleştiren ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırları başta olmak üzere özellikle kaynak ve ikametgâh esası üzerinde durulmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası vergilendirme kuralları kaynak ve ikametgâh esasına dayanmaktadır.

E-ticaretin küresel bir boyutta gerçekleştirilebilmesi nedeniyle ülkelerin ekonomik sınırlarının aşılması kaçınılmaz olmuştur ve mevcut bulunan yasal düzenlemeler küresel ticaret açısından yetersiz kalmıştır. Dolayısıyla bu hususta karşılaşılan en önemli problem, e-ticaret tarafı olan lkeler arasında e-ticaretin hangi ülkenin vergilendirme yetkisi dahilinde olduğunu sorunu olmaktadır. E-ticaret vergilendirilmesinde gelirin elde edildiği yer, işyeri kavramları, kaynak ve varış ilkesi açısından sorunlar yaşanmaktadır. Buna ek olarak, e-ticaretin vergilendirilmesinde geleneksel ticarete ilişkin denetim mekanizmalarının kullanılamaması açısından uluslararası platformlarda çeşitli çalışmalar yürütülmekte ve e-ticaret nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı ve kaçaklarının önüne geçmek ve adil vergi dağılımını sağlamak için uluslararası devletlerin iş birliği içerisinde olduğu bir vergilendirme prensibinin oluşturulmasına yönelik çalışmalar devam etmektedir.

2.2. E-Ticaretin Vergilendirilmesinin Çeşitli Vergi Türleri Açısından Değerlendirilmesi

E-ticaretin yapısı gereği ticaretin dijital ortamda gerçekleştirilmesi nedeniyle birtakım vergisel sorular ortaya çıkmaktadır. Alıcı ve satıcının kimlik bilgilerinin bilinmemesi ya da birbirlerini yanlış bilgilendirilmeleri, mal veya hizmetin nerede satıldığı ve ne zaman vergilendirileceği, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinin zorluğu, hangi ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olduğu, vergilendirme yapılırken çifte vergilemeye neden olabileceği gibi bazı sorunlar örnek olarak verilebilmektedir.

E-ticaretin vergilendirilmesinden doğan sorunların daha iyi değerlendirilebilmesi için e-ticaretin bazı vergi türleri açısından incelenmesinde fayda vardır. Bu başlık altında e-ticaretin vergilendirilmesi; Gelir vergisi ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ve Dijital Hizmet Vergisi konularında ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.2.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret

Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak sınıflandırılmaktadır. Türkiye’de, elektronik ticaretten elde edilen kazanç ve iratlar “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır (Yoruldu ve Zeybek Yoruldu, 2016: 280). Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde gelir vergisinden “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde bahsedilmektedir. Kurumlar Vergisi ise, tüzel kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri toplam safi kazançlarının vergilendirilmesidir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda sorun doğurması muhtemel konular uluslararası platformda sıkça tartışılmaktadır. Söz konusu bu konular; mükellefiyet biçiminin tespiti, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliğinin tespiti ve vergi matrahının belirlenmesi şeklinde belirtilebilir (Çak, 2002: 87-88).

2.2.1.1. Mükellefiyet biçiminin tespiti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinde mükellefiyetten, “*mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde bahsedilmektedir.

Vergileme sürecinde en önemli bilgi kaynağı mükelleftir. Ancak mükellef ve mükellefiyetin tespitinde birtakım problemlerle karşılaşılmaktadır. Söz konusu problemlere örnek vermek gerekirse, dijital ortamda gerçekleştirilen bir ticaret işleminde kişinin kendisiyle ilişkisi olmayan bir ülkeyi adres olarak göstermesi veyahut başka bir firmaya ait bilgilerin kullanılması bu problemlerden sadece birkaçıdır. Dolayısıyla günümüzde e-ticareti gerçekleştiren tarafların adres olarak gösterdikleri yerlerin doğruluğunu net olarak ispatlayacak denetleme sistemi yetersizliğinden vergiyi doğuran olay ile mükellef arasındaki ilişkinin kurulmasını zorlaştırmaktadır (Güneş, 2002: 12).

2.2.1.2. Gelirin elde edildiği yer

E-ticarette gelirin elde edildiği işyerine ilişkin hususlar ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile ilgilidir. Kazanç sahibi kişinin ticari kazançlarını Türkiye’de bulunan işyeri üzerinden elde etmiş olması veyahut daimî temsilci bulundurması ve söz konusu kazancın bu işyerlerinde veyahut daimî temsilcileri tarafından sağlanması gerekmektedir. İşyeri kuralı olarak adlandırılan bu vergilendirme ilkesi, uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde de kabul görmektedir. Serbest meslek kazançlarında ise, kişilerin faaliyetlerini Türkiye’de yürütmesi veyahut bu faaliyetlerin Türkiye sınırları içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir (Alptürk, 2005: 320).

Ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesinde esas alınan işyeri ve sabit yer kriterleri, internet üzerinden gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin kaynak ülke vergilemesini imkânsız hale getirmektedir. İşyeri ve sabit yer şartlarının özelliği, coğrafi bir yere bağımlılık olarak görülmektedir. Dolayısıyla bu özellik ile elektronik ticaretin yapıldığı ortam ile uyumlu olmadığı anlaşılmaktadır (Yıldız, 2002: 144).

2.2.1.3. Gelirin niteliğinin tespiti

E-ticaret vasıtasıyla elde edilen gelirlerin sınıflandırılması, mevcut bulunan vergisel kuralların e-ticaretin kendine özgü yapısı ve satış politikaları açısından yetersiz kalması nedeniyle zorlaşmaktadır. Örnek vermek gerekirse geleneksel olarak üç adet satın alınan bir bilgisayar oyunundan elde edilen kazanç ticari kazançtır ve bu normal bir alım-satım işlemidir (Coşkun, 2005: 162). Söz konusu bilgisayar oyununun bir kopyasının internet üzerinden elde edilmesi halinde kopyalanıp çoğaltılması mümkündür. Bu bağlamda satın alınan tek bir kopya ve çoğaltma hakları için ödenen bedel hususunda kazancın ticari kazanç olarak mı, gayri maddi hak bedeli olarak mı yoksa kullanım hakkı olarak mı nitelendirileceği önem kazanmaktadır (Organ ve avdar, 2012: 75). Sonuç olarak bu nitelendirmeye bağılı olarak vergilendirme açısından uygulanacak kaynak kuralı değişiklik göstermektedir.

2.2.1.4. Vergi matrahının belirlenmesi

Vergi matrahı, gelirin safi tutarıdır. Vergi matrahının belirlenmesi gayri safi kazanç ve giderlerin belirlenmesine bağılıdır. E-ticarette gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin vergilendirilmesinde matrahın belirlenmesi durumunda bilhassa kaynak ilkesi hususunda birtakım problemler ortaya çıkmaktadır. E-ticaretin doğası gereği farklı yerlerde gerçekleştirilebilmesi nedeniyle, gelirin elde edilmesi amacıyla yapılan harcamaların nerede yapıldığına ve bu durumda uluslararası şirketlerin vergilendirilebilir kazancının ne tutarda hangi mevzuat kapsamında bulunan daimî işyerine atfedileceğine dair tespitlerin yapılması gerekmektedir. Günümüzde satış, bordro ve mülkiyet gibi coğrafi koşullar göz önüne alınarak belirlenen faktörler, internet ortamında gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin geleneksel merkez-şube örgütlenmesinden bağımsız olarak yürütülmesi nedeniyle birden fazla işyerine ilişkin giderlerin paylaşılmasında temel alınmaktadır (ınar, 2016: 53).

2.2.2. Katma Değer Vergisi Açısından E-Ticaret

E-ticaret açısından KDV konusu yakın zamanda çözülmesi gereken önemli bir husustur. Uluslararası ticaret sahasında karşılaşılan çifte vergilendirme sorununun önüne geçilmesine ilişkin KDV’de “varış ülkesi” prensibi uygulanırken, ürün ve hizmetler tüketildikleri ülkede KDV’ye tabi olmaktadır. Ülkeler söz konusu varış ülkesi prensibine dayanarak ihraç ettikleri mal ve hizmetlere KDV istisnası, ithal ettikleri mal ve hizmetler üzerinden ise KDV tahsilatı yapmaktadırlar (Gerçek, 2011: 52-56).

İnternet üzerinden satın alınıp teslimi geleneksel yollarla gerçekleştirilen fiziki mallara ilişkin KDV uygulamasında önemli bir sorun oluşmadığı belirtilmektedir. Bunun nedeni internet üzerinden sipariş edilen fiziki mallara ait sözleşme, ödeme ve belge düzenleme gibi işlemlerin yine elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir (Alptürk, 2005: 327). E-ticaretteki ticari faaliyetlerin büyük çoğunluğu fiziki malların doğrudan veya dolaylı olarak teslimi şeklinde gerçekleşmektedir. Mevcut mevzuata göre, KDV malların teslim edildiği yerde (ülkelerde) tarh ve tahakkuk ettirilir. Dolayısıyla fiziki malların tesliminde KDV’ye ilişkin herhangi bir sorun oluşmamaktadır (Güngör, 2002: 134). Fiziki mallar gümrükten geçtiğinde hem gümrük vergisi hem de KDV tahsil edilmektedir ve birçok ülkede bu uygulama söz konusudur (Küçükylmazlar, 2006: 49). E-kitap, müzik, yazılım, video gibi e-ticaret kapsamında bulunan dijital ürünler ise, e-ticaretin bilgisayar verileriyle iletilmesi vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Ülke sınırları içerisinde bulunan firmalar tarafından kayıt altında tutulup devlet aracılığı ile denetimi gerçekleştiği için sorun teşkil etmemektedir. Ancak ülke sınırları dışında gerçekleşen ticaretteki dijital ürünlerin teslim aşamasında gümrükten geçişi söz konusu olmadığından takip edilemez bir durumdadır. Dolayısıyla bu durum KDV açısından önemli sorunlar yaratmaktadır (Yaltı, 2003: 215).

2.2.3. Gümrük Vergisi Açısından E-Ticaret

Gümrük Vergisi Kanununa göre gümrük vergisinin konusuna “eşya” girmektedir. Eşya teriminden kasıt her türlü madde ve kıymet olduğundan elektronik ortamda gerçekleştirilen dijital ürün hizmetleri ithalinde gümrük vergisi uygulanmayacağı anlaşılmaktadır (Alkan, 2003: 217). Gümrük Vergisi Kanunu açısından e-ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi hususunda karşılaşılan temel sorun, fiziki olmayan ve direkt olarak müşterinin bilgisayarına aktarılabilen dijital ürünler hususunda ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu ürünler mevcut gümrük mevzuatında tanımlanmamakla birlikte,

geleneksel mal ve hizmetler kapsamında bulunmadığından yasal bir boşluğun oluşmasına sebebiyet vermektedir (Gerçek, 2011: 52-56; Organ ve Çavdar, 2012: 71). Elektronik ortamda elde edilen bir hizmetin, serbest dolaşım bölgesinde olduğu kabul edildiğinden gümrük vergisine tabii tutulmaz iken söz konusu hizmetin fiziksel varlığa sahip bir araç vasıtasıyla (cd, disk gibi) kopyalanıp teslimi sonucu gümrük vergisine tabii tutulmaktadır.

2.2.4. Damga Vergisi Açısından E-Ticaret

Damga vergisi e-ticaret açısından değerlendirildiğinde e-ticaretin yapısı dolayısıyla ticari işlemler kâğıt üzerinde gerçekleştirilmeyip elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle damga vergisinin ödenmesinde e-ticaret işlemlerine yönelik elektronik ödeme sistemleri bir süre için kullanılamamaktaydı (Organ ve Çavdar, 2011: 71). Örnek vermek gerekirse, elektronik ortamda verilen vergi beyannameleri neticesinde mükelleflere tahakkuk eden damga vergileri elektronik ödeme sistemleri ile ödenememektedir. Dolayısıyla damga vergisi mükellefleri ödemelerini fiziki yollarla ödemekteydiler (Gerçek, 2011: 52-56). Ancak 16/7/2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanununun 59'uncu maddesiyle 448 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde değişiklik yapılmıştır. Söz edilen "kâğıtlar" terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak vasıtasıyla oluşturulan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek üzere ibraz edilebilecek olan belgeler ile e-imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu bağlamda, e-imza kullanılarak oluşturulacak belgeler de damga vergisinin konusuna dâhil edilmiştir (Demir, 2008). Dolayısıyla elektronik ortamda gerçekleştirilen ticaretin hukuki boyutunun kabul edilebilir bir geçerliliğe sahip olduğu görülmektedir.

448 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda elektronik ticarete ilişkin yapılan değişikliklere rağmen konu ile alakalı belirsizlik ve eksikliklerin halihazırda devam ettiği görülmektedir.

2.2.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından E-Ticaret

BSMV açısından bir olayın vergiyi doğurabilmesi için bir hizmetin (muamele) gerçekleştirilmiş olup, bu hizmetin karşılığında ise bir ücret bedelinin alınması gerekmektedir. Aksi halde hizmetin gerçekleştirilmesine karşın lehe para kalmaması durumunda vergi doğmamaktadır. Son yıllarda bankalarca geliştirilmiş olan internet bankacılığı sisteminde gerçekleştirilen söz konusu bu işlemlerden ücret alınmaması, internet bankacılığı işlemlerinin BSMV' ne dahil olmadığını göstermektedir (Demir, 2008). Buna ek olarak, bazı bankacılık hizmetlerinin internet bankacılığı kullanılsın ya da kullanılsın BSMV' ye tabi olduğu görülmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir müşterinin kredi kartı ödemesini internet bankacılığı aracılığı ile yapması ya da kredi kartına ilişkin gecikme veyahut kredilendirme faizi gibi ödemelerin bankalara gelir sağlaması dikkate alındığında, söz konusu bu gelir BSMV kapsamına dahil edilmektedir (Gerçek, 2011: 52-56).

2.2.6. Dijital Hizmet Vergisi Açısından E-Ticaret

Ülkemizde dijital ticari faaliyetlerin vergilendirilmesi hususuna ilişkin olarak atılan ilk adım, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine ek olarak getirilen Türkiye sınırları içerisinde ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği düzenlemesi gösterilebilir (Sağlı, 2020). Buna ilaveten, 19 Aralık 2018 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan ancak 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla geçerli sayılan karar ile elektronik ortamda sunulan reklam hizmetleri ve bunlara mutavassıt olanlara yapılan ödemelerin gelir ve kurumlar vergisi tevkifat kapsamında değerlendirilmesi yürürlüğe sokulmuştur (Ülkü, 2020: 108).

Türkiye'de 5 Aralık 2019 tarihinde TBMM'de kabul edilen 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi getirilmiş ve 20 Mart 2020 tarihinde yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği" ile uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Söz konusu bu uygulama 1 Mart 2020 tarihinde uygulanmaya başlanmış olup Türkiye sınırları içerisinde verilen dijital ortamdaki her türlü reklamcılık hizmetleri, sesli veyahut görsel gibi dijital teslimi yapılabilen her türlü içerik ve kullanıcıların birbiriyle etkileşim kurabilecekleri dijital bir ortam sağlayıp işletebilecekleri faaliyetler üzerinden %7,5 oranında Dijital Hizmet Vergisi tahsil edilmektedir.

2.3. E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar

Vergileme, lkemizde yerleşiklik ilkesine dayanılarak yapılmaktadır. İnternetin kullanımı ile elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetler söz konusu yerleşiklik ilkesine uymamaktadır. Ancak kişi ya da kurumların fiziksel varlığı olmadan ve yerleşik olmadıkları ev sahibi (kaynak) lkede faaliyet göstermeleri kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu faaliyetlerin bir sonucu olarak ev sahibi (kaynak) lke, elde edilmiş olan gelirlerden gelir vergisi kaybı yaşayabilmektedir. Elde edilen söz konusu vergi gelirleri kişi ya da kurumların yerleşik oldukları (ikamet ülke) lkeye ait olmaktadır. Bu nedenle ikamet esaslı vergileme ön plana çıkmakta ve bu durum vergi politikaları tarafından istenmeyen bir durum ortaya çıkarmaktadır (Tarakçı, 2006: 86). Öyle ki artan ikamet esaslı vergileme, birçok ülke tarafından gayrimemnun karşılanmaktadır. Özellikle ithal pozisyonunda olan gelişmekte ve gelişmemiş lkeler açısından ciddi vergi kayıplarına neden olmaktadır.

Kaynak ilkesi, vergi konusunun bulunduğu veyahut vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ülkede vergilendirme yetkisinin kullanıldığını kabul etmektedir. Diğer bir değişe gelir hangi ülke elde edilmişe o ülke tarafından vergilendirilir (Kızılot, vd., 2007: 293). Genel bir ilke olarak kabul edilen vergilendirme yetkisi mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkeye bırakılmıştır (z, 2004: 95). lkeler kendi ülke sınırları içerisinde elde edilen geliri vergilendirme yetkisine sahip olduğundan, iki ülkeyi ilgilendiren bir vergi işlemi her iki ülke tarafından vergilendirilmek istendiğinde bu durum ifte vergilendirme sorununu doğurmaktadır.

İkametgh ilkesi, mükellefin yerleşim yerini esas alan bir ilke olmakla birlikte bir kişinin ikametghının bulunduğu ülke sınırları içerisinde yurtiçi veyahut yurtdışında elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi tutulması olarak ifade edilmektedir. İkametgh ilkesi ile ilgili en önemli sorun gerçek kişiler açısından bir ülkede altı aydan fazla oturmaya dayandırılarak oluşturulan hükümlerdir. Söz konusu altı ay ltn internet açısından savunmak oldukça zor görünmektedir. Günden güne hızla gelişen teknoloji nedeniyle bireylerin fiziksel konumları herhangi bir ticari faaliyette bulunmak açısından önemini yitirmektedir. Bu bağlamda mali ikametgâh, vergi hukuku açısından altı ay ltne dayandırılmak yerine bireylerin çoğunlukla yaşamalarını sürdürdüğü, aile çevresinin ve sosyal ilişkilerinin yoğunlaştığı yerler gibi olguların benimsenmesiyle söz konusu sorunların daha kolay zme ulaşmasını sağlayacaktır (Güneş, 2002: 9).

Elektronik olarak bir mal veya hizmetin başka bir ülkeye birden fazla giriş ve çıkış imknı mevcuttur. Geleneksel ticarete gerçekleştirilen alışverişin piyasa ve coğrafi yakınlığı e-ticaret açısından önemini yitirmiştir. Bu nedenle mevcut olan kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkesinin e-ticaret çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (Güngör, 2002: 137). Kaynak ilkesi ve ikametgâh ilkesinin vergileme hususunda ortaya çıkardığı önemli bir diğer sorun da aynı gelir konusunun hem kaynak ülkede hem de ikamet ülkede vergilendirilmesidir. Bu bağlamda ifte vergileme sorunu doğmaktadır. Çifte vergilendirme sorunu uluslararası ifte vergileme anlaşmaları vasıtasıyla zme kavuşturulabilir (Karaca ve Tas, 2004: 456).

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri de ticari faaliyetin gerçekleştiği web sitesinin bulunduğu sunucu bilgisayarın (web server) lkeler tarafından vergilendirilme durumundan kaynaklanmaktadır. Yabancı bir işletmenin herhangi bir ülkedeki mevcut bulunan sunucu bilgisayarlar üzerinde ticari faaliyette bulunabilmesi ile söz konusu Őirketin hem bu ülkede hem de başka bir ülkede vergi mükellefi olup olmadığının bilinmesi mümkün değildir. Dolayısıyla Őirketler herhangi bir yabancı ülkede bulunan sunucu bilgisayarlar üzerinden ticari faaliyetlerini gerçekleştirebilirken, uluslararası anlaşmaların eksikliği ve mevzuat yetersizliği sebebiyle o ülkelerdeki ticari faaliyetleri üzerinden vergilendirilememektedir (Kyılmazlar, 2006: 47-48).

E-ticaret, tüketicilerin internet üzerinden mal ve hizmet satın almaları için bir meta yolu sağlaması nedeniyle modern ekonomi üzerinde giderek artan bir önem kazanmaktadır. Bu yeni ticaret yöntemi, yeni ödeme yöntemlerini de beraberinde getirmiştir. Bu yeni ödeme yöntemlerinden biri de elektronik paradır.

Elektronik para (e-para), finansal olmayan kuruluşlar aracılığıyla kara para aklamayı kolaylaştırmakta ve mevcut aklama yasalarının uygulanmasını etkisiz hale getirmektedir. Elektronik para kullanmanın en önemli dezavantajından biri de vergi kaybı ve vergi kaçakçılığı gibi sorunlara

sebebiyet vermesidir. Vergi kaçırabilmenin altında yatan en önemli neden ise elektronik para ile yapılan ödeme işlemlerinde tarafların bir araya gelmemesidir (Özbek, 2000: 62). Dolayısıyla ödemeyi yapanların belirsiz olması ve vergi idareleri açısından denetimin zor olması söz konusu olmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan bir diğeri de transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması, uluslararası vergi hukukunun temel sorunlarından biridir. Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan vergi hukuku sorunları, özellikle ilişkili işletmeler için vergi tabanının azaltılması, vergi tabanının uluslararası tahsisi, kanun uygulaması ve uluslararası çifte vergilendirme ile ilgilidir (Wittendorff, 2010: 3). E-ticaretin transfer fiyatlandırma işlemlerinin daha kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesine zemin hazırlaması, öncelikle işletmelerin daha fazla çıkar elde etmesine neden olurken, devletlerin kamu gelirlerinin aşınması ve denetim faaliyetlerinin güçleşmesi gibi durumlara da sebebiyet vermektedir. Transfer fiyatlandırma işlemleri çok uluslu işletmeler açısından olumlu karşılanırken, vergi idareleri açısından olumsuz olarak karşılanmaktadır. Bunun en temel nedeni ise çok uluslu işletmelerin vergi avantajı sağlarken vergi idarelerinin işlerinin daha da zorlaşmasıdır. E-ticaretin yapısı gereği işletmelerin yerleşim yerlerinin tespiti ve e-ticaretin transfer fiyatlandırma hususunda sıklıkla kullanılması vergi idareleri açısından emsal fiyat tespitini de güçleştirmektedir. Bununla birlikte fiziki varlığı olmayan mal ve hizmetlerin öneminin gittikçe artması ile e-ticaretin kapsamı içerisine girmesi ve grup içi fiyat belirlemenin inisiyatife kalması söz konusu problemi daha da büyötmektedir (Eser ve Polat, 2014: 58-59).

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan biri de çifte vergilendirme sorunudur. Ülkelerin vergilendirme yetkisini sadece kendi çıkarına kullanmak istemeleri sonucu ortaya çıkmış olan çifte vergilendirme, bir mükellefin elde ettiği gelirin birden fazla ülkeye vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ülkeler, kendi sınırları içerisinde yaşayan, kendi kanunlarına tabi olan ve kendi etnik ve sosyal kimliğine sahip olan yurttaşları üzerinde egemenlik hak ve gücünü kullanarak söz konusu elde edilmiş olan gelirin vergilendirilmesini istemektedir. Firma ya da bireyin kaynak ülkesi için de bu durum geçerliliğini koruyacağından, elde edilen gelir için çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır (Öz ve Çavdar, 2012: 53). Bu sorunun çözümü için yapılan uluslararası anlaşmalar, elde edilen gelirin hangi ülke (merkez-kaynak) tarafından vergilendirileceğini belirlemektedir (Gökten ve Karabudak, 2017: 550). Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmaların asıl amacı şirketlerin veyahut kişilerin elde ettikleri kazanç üzerinden birden çok vergilendirilmesinin önüne geçmektedir. Bu bağlamda, iki ayrı ülke arasında gerçekleştirilen ticari işlemlerde ülkelerden birinin vergilendirmesi halinde, diğer ülke vergilemeyi engelleme amacı gütmektedir.

E-ticaretin coğrafi sınırları aşması nedeniyle uluslararası ticari işlemlerin kolaylaşması, hangi ülkenin vergilendirme yetkisini kullanacağı konusunda çeşitli sorunların oluşmasına neden olmuştur. Ülkelerin bu sorunları önleyeme yönelik yaptıkları tek taraflı anlaşmaların yeterli olmaması ile birlikte ülkeler, iş birliği içerisinde bulunarak bu sorunu çözmeye çalışmaktadır. Bu bağlamda etkin bir sistem oturtulması süreci e-ticaretin çifte vergilendirme hususunda daha da etkileneceği düşünülmektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 73). E-ticarete ilişkin uluslararası ortak bir politikanın olmayışı ya da yetersiz kalması hükümetler ve tedarikçiler için yüksek uyum maliyetleri yaratmanın yanı sıra, tutarsız kanun ve tanımların uygulanması, çifte vergilendirmeye neden olmaktadır.

E-ticaretin yaygınlaşması ile türev ürün çeşitliliğinin artış gösterdiği görülmektedir. Bununla birlikte e-ticarette elde edilen gelirin vergilendirilmesi hususunda yeni finansal ürünlerin göz önüne alınması gerekmektedir (Avcı, 2009). Söz konusu yeni finansal ürünlerin vergilendirilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler yetersiz kalmakta ve bu durum, vergi kaçırma eylemlerine daha da olanak sağlamaktadır. İlâveten, internet ortamında gerçekleştirilen nakdi sermaye yatırımları da çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Bunun en önemli nedeni, işlem esaslarının, bu işlemde elde edilen gelirin ve işlemi gerçekleştiren tarafların kimlik bilgilerinin belirlenmesindeki güçlüklerdir (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 157-159).

Elektronik ortamlarda yapılan işlemlerin giderek artması Off-shore faaliyetlerin de hız kazanmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, Off-shore faaliyetlerinin vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler üzerinden gerçekleştirildiği dikkate alındığında, bu durumun vergi idareleri tarafından mükelleflere ilişkin bilgi edinme ve denetim yapma olanağını kısıtladığına ve bankalar arasında rekabet eşitsizliğine neden olduğuna şahit olmak kaçınılmazdır (Çak, 2002: 107).

3. VERİ VE YÖNTEM

Çalışma, vergilendirme alanında görev yapan bireylerin e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik algı düzeyini ölçecek bir ölçek geliştirmek için Isparta ilinde gerçekleştirilmiştir. Araştırma evrenini, Isparta Defterdarlığı'na bağlı Vergi Daireleri bünyesinde çalışan 82 gelir uzmanı ve gelir uzmanı yardımcısı, Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odasına kayıtlı 352 bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavir, 30 serbest muhasebeci mali müşavir stajyeri ve son olarak bürosu olan 214 serbest muhasebeci mali müşavir yanında minimum bir çalışan olduğu varsayılarak sayısı 214 olarak kabul edilen diğer personeller ile birlikte toplam 678 kişi oluşturmaktadır. Araştırmada belirlenen örneklemin evreni temsil gücünü (örneklem büyüklüğü) hesaplamada güven aralığı %95 olarak kabul edilirken hata payı ise %5 olarak kabul edilmiştir. Araştırma için 301 örneklem belirlenmiş olup, bu oranın belirlenmesi ise literatürde “tabakalı-oranlı örnekleme tekniği” olarak bilinen yöntemle ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmada 301 örneklemin kullanılması ile bilimsel açıdan nicel geçerliliğinin fazlasıyla sağlanmış olduğu görölmektedir. Söz konusu tabakalı-oranlı örnekleme tekniğine göre; Isparta bünyesinde bulunan 82 gelir uzmanı ve gelir uzmanı yardımcısı içerisinden 33 gelir uzmanı, 3 gelir uzmanı yardımcısı, 352 bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavir içerisinden 156, 30 serbest muhasebeci mali müşavir stajyeri içerisinden 14 ve bürosu olan 214 serbest muhasebeci mali müşavir yanında minimum bir çalışan olduğu varsayılarak sayısı 214 olan diğer personeller içerisinden 95 kişi katılım sağlamasıyla örneklem oluşturulmuştur. Söz konusu alt gruplardan 377 kişiye ulaşılamaması veyahut ulaşılan kişilerin ankete katılmak istememesi nedeniyle örnekleme dâhil edilememiştir.

Vergilendirme alanında görev yapan bireylerin e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik algı düzeylerini ölçecek bir ölçek geliştirmeye yönelik yapılan araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Bu çalışmada anket uygulaması için Süleyman Demirel Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 15/02/2022 tarihli ve 117 No'lu toplantısında 6 Sayılı Kararı ile izin alınmıştır. Araştırma ölçeğinin geliştirilmesi amacıyla yapılan geniş kapsamlı alanyazın taraması ile Isparta ve İzmir illerinde bulunan vergi dairelerinde görev yapan gelir uzmanı, gelir uzmanı yardımcıları, vergi müfettişleri ve bilim insanlarının görüşleri alınarak elde edilen bilgilere dayanarak 25 maddenin yer aldığı bir anket formu geliştirilmiştir. Söz konusu anket formunda e-ticaretin yapısından kaynaklanan temel sorunlar ve e-ticaretin vergilendirme açısından karşılaşılan sorunlarına yer verilmiştir. Temel sorunlar olarak e-ticaretin online yapısı, mevcut mevzuat eksiliği gibi sorunlar üzerinde durulurken vergi açısından sorun yaratan ifte vergilendirme, transfer fiyatlandırma, off-shore bankacılık, türev çeşitliliğin artması ve server (sunucu) iş yeri oluşturma sorunları ele alınarak toplamda 25 maddede özetlenmiştir.

Araştırmada veri analiz yöntemi olarak ise “Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA)” ve “Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)” kapsamında olan “Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi” ile “İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi” yöntemleri kullanılmıştır.

Faktör Analizi, aralarında ilişki bulunan birçok değişkenin bir araya getirilmesiyle kavramsal olarak anlamlı ve daha az sayıda yeni değişkenin keşfedilmesini hedefleyen bir istatistik tekniğidir. Faktör analizi, ortak değişkenleri tanımlayıcı kategoriler halinde birleştirmekle birlikte birkaç veya yüzlerce değişkeni yani oluşturulan anketlerdeki maddeleri daha küçük bir kümeye indirgenebilecek bir dizi test içeren, olabilecek çok fazla değişkeni dikkate almak yerine bazı temel faktörlere odaklanan, temel bir kavrama ulaşmayı hedefleyen ve yorumları kolaylaştıran yararlı bir istatistik tekniğidir (Yong ve Pearce, 2013: 80). Faktör analizi, bilgisayarların teknolojik gelişmelerinin bir sonucu olarak sosyal bilimler, tıp, ekonomi, psikoloji ve coğrafya gibi birçok alanda kullanılmaktadır.

Yapısal Eşitlik Modeli (YEM), çok değişkenli istatistik tekniklerinin bir araya gelmesiyle oluşan güçlü bir analiz tekniğidir. Yapısal Eşitlik Modeli'ni diğer istatistiksel tekniklerden ayıran en önemli farkı, çok sayıda değişken arasındaki ilişkiyi bir bütün halinde analiz etmeye imkân sağlamasıdır. Ayrıca, bir model içerisinde yer alan değişkenleri bir bütün olarak ele almasının yanı sıra toplanan veriler ile oluşturulan model arasındaki uyumu da analiz edebilmektedir (Höl, Tutar ve Kandemir, 2017: 540; Kandemir, 2015: 153). Yapısal Eşitlik Modeli, sağladığı bunca avantaj ve kolaylık nedeniyle giderek artan bir popülerliğe sahiptir.

Yapısal Eşitlik Modeli'nde kurulan modelin test edilmesinde doğrulayıcı faktör analizi modelleri, gizil değişken değişim modelleri, yapısal regresyon modelleri ve yol analizi modelleri kullanılmaktadır (Meydan ve Şeşen, 2015: 19-20). Bu çalışmada Yapısal Eşitlik Modeli oluşturulurken Doğrulayıcı Faktör Analizi (Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ve İkinci Düzey Faktör Analizi) den yararlanılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

4.1. Araştırmanın Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi

Araştırmanın tüm örnekleme ulaşıldıktan sonra yapılan analiz sonucu E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği “E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları” ve “E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları” olmak üzere iki alt boyuta ayrıldığı görülmüştür. Güvenirlilik analizi sonucu Cronbach's Alpha¹ değerinin sırasıyla E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları alt boyutu için 0.955 ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları alt boyutu için ise 0.882 olduğu saptanmıştır. Cronbach's Alpha değeri (Fraenkel, Wallen ve Hyun, 2012)'e göre uluslararası literatürde genel olarak kabul gören geçerlilik ve güvenilirlik değeri olan minimum 0,70 Cronbach's Alpha değerinin üzerinde olması (Cronbach's Alpha değerinin $0.80 \leq \alpha < 1.00$) söz konusu iki alt boyutun da yüksek güvenilirlikte olduğunu göstermektedir.

E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları: E-ticaretin vergilendirilmesine yönelik sorunlar alt boyutunda, genel olarak e-ticaretin vergilendirilmesine yönelik mevzuat yetersizliği, e-ticaretin uluslararası bir ticaret yapısına sahip olması, vergi cenneti ve transfer fiyatlandırmaya ilişkin problemler kapsamındaki sorular yer almaktadır. Söz konusu sorunların yer aldığı bu alt boyut, bireylerin e-ticaretin verilendirilmesinde karşılaşılan sorulara yönelik algı düzeylerini ölçmektedir. Alt boyutta yer alan sorunlar şu şekildedir;

- E-ticarette dijital ürünlerin sınır ötesi satışlarında malların tesliminde KDV açısından sorun yaşanmaktadır.
- E-ticarette dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi KDV açısından vergilendirmeyi zorlaştırmaktadır.
- E-ticarette mükellefiyet türünün belirlenmesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.
- E-ticarette gelirin elde edildiği yerin belirlenememesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.
- E-ticaretin denetlenmesi açısından ihtiyaç duyulan nitelikli denetçilerin azınlıkta olması, etkin ve verimli vergi denetim mekanizmasının sağlanmasını engellemektedir.
- E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan birçok sorun, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi nedeniyle çözüme kavuşturulamamaktadır.
- E-ticaretin giderek yaygınlaşmasıyla birlikte transfer fiyatlandırması ülkeler açısından ciddi vergi kaybına neden olmaktadır.
- Türev ürünler (forward, swap, futures ve opsiyon) ile ilgili işlemlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerin yetersiz olması vergi kaçakçılığını arttırmaktadır.
- E-ticarette sistemlerin bir arada ve uyumlu bir şekilde çalışması ve veri alışverişinde bulunması vergilemede karşılaşılan sorunları artmaktadır.
- E-ticaret sayesinde uluslararası alışverişin artması, tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasına yol açmakta, bu durum birçok probleme neden olmaktadır.

¹Cronbach's Alpha Değerleri:

$0.00 \leq \alpha < 0.40$: Güvenilir Değil

$0.40 \leq \alpha < 0.60$: Güvenilirliği Düşük

$0.60 \leq \alpha < 0.80$: Oldukça Güvenilir

$0.80 \leq \alpha < 1.00$: Güvenilirliği Yüksek

- E-ticaret, şirketlerin faaliyetlerini vergi cenneti olarak bilinen lkelere kaydırmalarına neden olmakta, bu durum vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.
- E-ticaretin gelişmesiyle birlikte off-shore bankacılık hizmetlerindeki artış nedeniyle vergi idarelerinin mükelleflere ilişkin bilgi toplama ve denetim yapabilme imkanları büyük lde azalmaktadır.
- E-ticarete ilişkin uluslararası ortak bir politikanın olmayışı ya da yetersiz kalması kamu ve özel sektör için yüksek uyum maliyetleri yaratmaktadır.
- Veri iletişim altyapısındaki ulusal ve uluslararası rekabetteki belirsizlikler etkin vergilendirmeyi önlemektedir.
- E-ticarete firmaların transfer fiyatlandırmasından sıkça yararlanması devletin denetim faaliyetlerini zorlaştırmakla birlikte kamu gelirlerinin aşınmasına da neden olmaktadır.
- Kamu ve özel kurumların e-ticaret ve özellikle de e-ticaretin vergilendirmesine dair ilgili personele yeterli eğitim desteğini sağlayamaması vergilemenin etkin bir şekilde yapılmasını ve vergi denetimini zorlaştırmaktadır.
- Fiziki mevcudiyeti olmayan işletmelerin faaliyetlerinin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara vergi mevzuatları bir zm sunamamakta, bu nedenle söz konusu şirketlerin e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi zorlaşmaktadır.

E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları: E-ticaretin temel yapısal sorunlarından kasıt e-ticaretin online bir ticaret şekli olmasından kaynaklanan soruları belirtmektedir. Buna ek olarak e-ticaretin giderek ciddi oranlarda artış göstermesi ve online bir yapıda olmasına ilişkin problemler kapsamındaki sorular yer almaktadır. Söz konusu bu alt boyutta yer alan sorular şu şekildedir;

- E-ticaretin giderek yaygınlaşması ve eksik vergi uygulamaları vergi gelirlerinde düşüşe neden olmaktadır.
- E-ticaretin yaygınlaşması vergi kaçakçılığı gibi kayıt dışı faaliyetleri arttırmaktadır.
- Dijital rn (e-kitap, müzik, yazılım, oyun vs.) alım satımında vergiyi doğuran olayın tespiti sorunu etkin vergilendirmeyi önlemekte, ayrıca bu alım satımlarda vergi kaybı ve vergi denetiminde etkinlik sorunu ortaya çıkmaktadır.
- E-ticarete alıcı ile satıcının kimlik ve ikametgahlarının bilinmemesi vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmakta ve vergi kaçırma faaliyetlerine uygun ortam hazırlamaktadır.
- E-ticarete elde edilen gelirin niteliğinin belirlenememesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.

4.2. Demografik Bulgular

Araştırmada kullanılan anket formundan elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucunda, araştırma kapsamında bulunan gelir uzmanı, gelir uzmanı yardımcısı, serbest muhasebeci mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir stajyeri ve diğer personellerin cinsiyet, yaş aralığı, medeni hali, eğitim düzeyi, unvanı ve meslekte çalışma sürelerine ilişkin sonuçlar frekans ve yüzde dağılımlarına göre aşağıda verilen Tablo 2 de gösterilmiştir.

Tablo 2: Demografik Bulgular

CİNSİYET	FREKANS	%
Kadın	84	28
Erkek	217	72
TOPLAM	301	100
YAŞ ARALIĞI	FREKANS	%
18-24 Yaş	13	4
25-34 Yaş	152	50
35-44 Yaş	86	29
45 ve zeri	50	17

TOPLAM	301	100
MEDENİ HALİ	FREKANS	%
Evli	196	65
Bekar	105	35
TOPLAM	301	100
EĞİTİM DÜZEYİ	FREKANS	%
Lise	2	1
Lisans	267	89
Lisansüstü	32	10
TOPLAM	301	100
UNVAN	FREKANS	%
Gelir Uzmanı	33	11
Gelir Uzmanı Yardımcısı	3	1
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	153	51
Bağımlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	3	1
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyeri	14	5
Diğer	95	31
TOPLAM	301	100
MESLEKTE ÇALIŞMA SÜRESİ	FREKANS	%
0 – 3 Yıl	41	13
4 – 7 Yıl	111	37
8 – 11 Yıl	68	23
12 ve üzeri	81	27
TOPLAM	301	100

Yukarıda Tablo 2’den de görüldüğü üzere, 301 örneklemin %28’i (84) kadın, %72’si (217) erkektir. 301 örneklemin 13’ü 18-24 yaş aralığında, 152’si 25-34 yaş aralığında, 86’sı 35-44 yaş aralığında ve 50’si 45 ve üzeri yaş aralığındadır. 301 örneklemin %65’si (196) evli iken %35’i (105) bekar. 301 örneklemin %89’u (267) lisan mezunu iken %10’u (32) lisansüstü mezundur. 301 örnekleminde 33 gelir uzmanı, 3 gelir uzmanı yardımcısı, 153 bağımsız serbest muhasebeci mali müşavir, 3 bağımlı serbest muhasebeci mali müşavir, 14 serbest muhasebeci mali müşavir stajyeri ve 95 diğer personel bulunmaktadır. 301 örneklemin söz konusu mesleklerde çalışma süresine bakıldığı zaman ise 41’nin 0-3 yıl aralığında, 111’inin 4-7 yıl aralığında, 68’inin 8-11 yıl aralığında ve 81’inin 12 yıl ve daha fazla çalışmakta olduğu görülmektedir.

4.3. Yapısal Eşitlik Modeli Analizi Bulguları

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik algı düzeyinin ölçülmesi için 25 maddeden oluşan Likert tipinde geliştirilmiş (1=Kesinlikle Katılmıyorum’dan 5=Kesinlikle Katılıyorum’a) olan ölçeğin faktör dağılımını görebilmek için E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği için Açıklayıcı Faktör Analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan örneklem büyüklüğünün Açıklayıcı Faktör Analizi’ne uygun olup olmadığının tespitinin yapılması için KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) Örneklem Yeterliliği İstatistiği ve Bartlett Küresellik Testi uygulanmıştır.

KMO testi sonucuna göre ortaya çıkan 0,955 değeri örneklem büyüklüğünün faktör analizine uygunluğu için literatürde genel kabul görmüş minimum 0.70 değerinin oldukça üzerinde çıkmıştır. Çalışmada Çokluk (2016) tarafından aktarılan KMO değerleri ile örneklem sayısının uygunluğu ilişkisi dikkate alındığında 0,955 KMO değeri örneklem büyüklüğünün Açıklayıcı Faktör Analizi’ne uygun olduğunu göstermektedir. Bartlett Küresellik Testi sonucuna bakıldığında ise Ki-Kare değerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır ($\chi^2 = 5424,185$; $p \leq 0,05$).

Faktör sayısının belirlenmesinde faktörlerin özdeğerinin (EigenValues) 1’den büyük olup olmadığı tespit edilmektedir. E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği’nin 25 maddesi için öz değeri 1’den büyük olan 2 faktörlü (“E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları” ve “E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları”) bir yapıda olduğu görülmüştür. Ayrıca, 2 faktörün toplam varyansın %59’unu açıkladığı tespit edilmiştir. Analiz sonucu elde edilen Pattern Matrix tablosu, faktör yükleri ile hangi değişkenlerin hangi faktörü açıkladığını göstermektedir. Aşağıda verilen Tablo 3’te Pattern Matrix tablosu aracılığıyla faktör yüklenimleri incelendiğinde ise değişkenlerin faktör yüklenimlerinin genel kabul gören faktör yükü olan 0,32’nin üzerinde olduğu görülmüştür. Ayrıca, ankette bulunan 5.,

6. ve 23. maddelerin faktör yüklerinin binişilik hali yaratacak değerlerde olması nedeniyle analizden çıkarılması uygun görülmüş ve Yapısal Eşitlik Modeline dahil edilmemiştir.

Tablo 3: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Öleginin Faktörler ve Faktör Yük Dağılımları

ÖLÇEK İFADELERİ		Faktörler	
		E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları $\alpha=0,955$	E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları $\alpha=0,882$
7.	E-ticarette dijital ürünlerin sınır ötesi satışlarında malların tesliminde KDV açısından sorun yaşanmaktadır.	,476	
8.	E-ticarette dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi KDV açısından vergilendirmeyi zorlaştırmaktadır.	,531	
9.	E-ticarette mükellefiyet türünün belirlenmesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.	,482	
10.	E-ticarette gelirin elde edildiği yerin belirlenememesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.	,463	
12.	E-ticaretin denetlenmesi açısından ihtiyaç duyulan nitelikli denetçilerin azınlıkta olması, etkin ve verimli vergi denetim mekanizmasının sağlanması engellemektedir.	,529	
13.	E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan birçok sorun, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi nedeniyle çözüme kavuşturulamamaktadır.	,826	
14.	E-ticaretin giderek yaygınlaşmasıyla birlikte transfer fiyatlandırması ölkeler açısından ciddi vergi kaybına neden olmaktadır.	,720	
15.	Türev ürünler (forward, swap, futures ve opsiyon) ile ilgili işlemlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerin yetersiz olması vergi kaçakçılığını arttırmaktadır.	,730	
16.	E-ticarette sistemlerin bir arada ve uyumlu bir şekilde çalışması ve veri alişverişinde bulunması vergilemede karşılaşılan sorunları arttırmaktadır.	,625	
17.	E-ticaret sayesinde uluslararası alişverişin artması, tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasına yol açmakta, bu durum birçok probleme neden olmaktadır.	,591	
18.	E-ticaret, şirketlerin faaliyetlerini vergi cenneti olarak bilinen ölkelere kaydılmalarına neden olmakta, bu durum vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.	,743	
19.	E-ticaretin gelişmesiyle birlikte off-shore bankacılık hizmetlerindeki artış nedeniyle vergi idarelerinin mükelleflere ilişkin bilgi toplama ve denetim yapabilme imkanları büyük ölçüde azalmaktadır.	,738	
20.	E-ticarete ilişkin uluslararası ortak bir politikanın olmayışı ya da yetersiz kalması kamu ve özel sektör için yüksek uyum maliyetleri yaratmaktadır.	,736	
21.	Veri iletişim altyapısındaki ulusal ve uluslararası rekabetteki belirsizlikler etkin vergilendirmeyi önlemektedir.	,812	
22.	E-ticarette firmaların transfer fiyatlandırmasından sıkça yararlanması devletin denetim faaliyetlerini zorlaştırmakla birlikte kamu gelirlerinin aşınmasına da neden olmaktadır.	,625	
24.	Kamu ve özel kurumların e-ticaret ve özellikle de e-ticaretin vergilendirilmesine dair ilgili personele yeterli eğitim desteğini sağlayamaması vergilemenin etkin bir şekilde yapılmasını ve vergi denetimini zorlaştırmaktadır.	,658	
25.	Fiziki mevcudiyeti olmayan işletmelerin faaliyetlerinin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara vergi mevzuatları bir çözüm sunamamakta, bu nedenle söz konusu şirketlerin e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi zorlaşmaktadır.	,510	

1.	E-ticaretin giderek yaygınlaşması ve eksik vergi uygulamaları vergi gelirlerinde düşüşe neden olmaktadır.		,967
2.	E-ticaretin yaygınlaşması vergi kaçakçılığı gibi kayıt dışı faaliyetleri arttırmaktadır.		,851
3.	Dijital ürün (e-kitap, müzik, yazılım, oyun vs.) alım satımında vergiyi doğuran olayın tespiti sorunu etkin vergilendirmeyi önlemekte, ayrıca bu alım satımlarda vergi kaybı ve vergi denetiminde etkinlik sorunu ortaya çıkmaktadır.		,771
4.	E-ticarete alıcı ile satıcının kimlik ve ikametgahlarının bilinmemesi vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmakta ve vergi kaçırma faaliyetlerine uygun ortam hazırlamaktadır.		,724
11.	E-ticarete elde edilen gelirin niteliğinin belirlenememesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.		,467

Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) ile Açıklayıcı Faktör Analizi aracılığıyla geliştirilen teorik modelle uyumlu olup olmadığını test eden Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ve İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi yöntemlerine ilişkin sonuçlar ele alınmıştır.

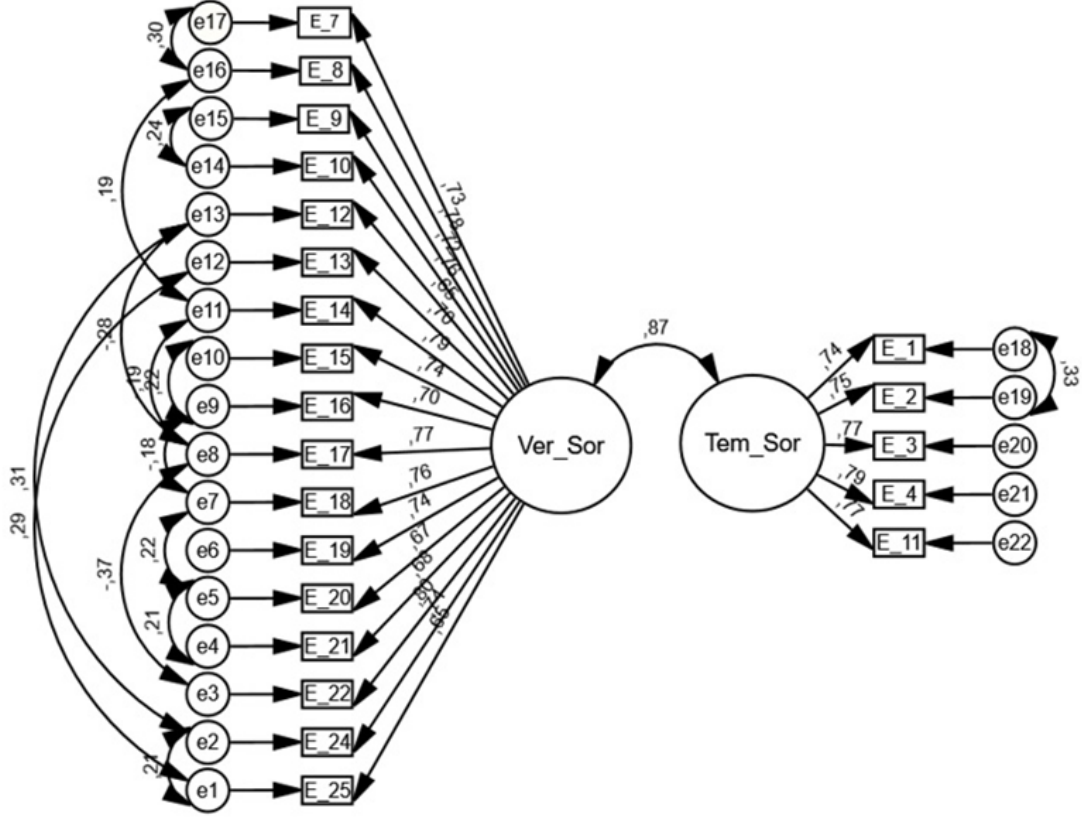
Yapısal Eşitlik Modeli uygulamasında ilk olarak seçilen örneklemden elde edilen veri setinin teorik modele uygunluğunun tespiti ve analizin gizil değişkenlerinin (E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları) Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Sonraki aşamada ise Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde edilen sonuçlar doğrultusunda gizil değişkenlerin bir üst düzey gizil değişkeni (E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar) ne düzeyde açıklama gücüne sahip olduğunu gösteren İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi gerçekleştirilmiştir (Yay, 2019: 284).

4.3.1. Birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi

Belirlenen faktör modelinin veriye uygunluğunun değerlendirilmesi işlemi için Doğrulayıcı Faktör Analizi kullanılmaktadır (Çokluk vd., 2016). Yapısal Eşitlik Modeli uygulanırken ilk olarak örneklem ile ulaşılan verilerin geliştirilen teorik modele uygunluğunun tespiti ve Açıklayıcı Faktör Analizi ile belirlenen faktör yapısının kalitesi, ölçeğin temel yapısı ve bu ölçeğin E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeğini ne derece tanımladığını tespit edebilmek için Doğrulayıcı Faktör Analizi uygulaması yapılmıştır.

E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı Faktör Analizi uygulaması ve faktör modelinin veriye uygunluğunu tespit etmek için 301 kişilik bir veri seti kullanılmış olup veri setinden herhangi bir veri çıkarılmamıştır. Söz konusu bu analizleri gerçekleştirirken AMOS 26 programı kullanılmıştır ve gerçekleştirilen E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeğinin ölçüm modeline ilişkin Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi sonuçları aşağıdaki Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



Not: Ver_Sor: E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları, Tem_Sor: E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları

Doğrulayıcı Faktör Analizi'ne ilişkin yukarıdaki modeldeki ölçeğin gizil değişkenleri ile alt boyutları, gözlenen değişkenleri ile ölçek maddeleri ifade edilmektedir (Huck, 2012). Bu bağlamda Yukarıda verilen Şekil 1'de gözlenen değişkenlerin faktör yüklerini ve bu faktör yüklerin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını gösteren E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi yer almaktadır.

Doğrulayıcı Faktör Analizi'nde modelin iyi olup olmadığı tespit edilirken herhangi bir faktör altındaki gözlenen değişkenlerin faktör yükünün yüksek, hata varyanslarının düşük ve ayrıca alt boyutlar arası korelasyonun (ilişkinin) 0,90'dan küçük bir değerde olması, uygun bir ölçme aracının özellikleri arasında bulunmaktadır (Kline, 2011: 116). Alt boyutlar arası korelasyon değeri 0,90'ı geçerse model yapısında belirlenen faktör sayısından daha az sayıda faktörle model uyumunun sağlanabileceği söylenmektedir. Yukarıda verilen model incelendiğinde faktörler arası korelasyonun 0,87 olduğu ve bu değer 0,90 düzeyinin altında olduğu görülmektedir. Ayrıca, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'ne ilişkin Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi diyagramı incelendiğinde 25 maddelik ölçeğin 3 maddesinin yer almadığı görülmektedir. Bu maddeler düşük regresyon katsayısına sahip olduğundan dolayı ölçekten çıkarılmıştır. Kalan maddelere ilişkin regresyon katsayıları ise 0,649 ile 0,796 arasında değişmektedir.

Buna ek olarak, şekilde gösterilen ölçüm modelinde model modifikasyonlarından yararlanılmıştır. Yapısal Eşitlik Modeli'nde model modifikasyonları; modifikasyon indeksleri kullanılarak gözlenen değişkenler ile gizil değişkenler arasındaki ilişkilere ilişkin modifikasyonlar yapmak için kullanılmaktadır (Kansız, 2016: 73). Bu bağlamda öncelikle uyum iyiliği değerleri dikkate alınarak modelin veriler ile uyum sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesini yapmak gerekmektedir.

Tablo 4: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Katsayıları

Uyum İndeksi	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri	Mükemmel Uyum Ölçütleri	Araştırma Modeli	Uyum
Ki-kare/sd($\Delta\chi^2 / sd$)	$\leq 4-5$	≤ 3	2,454	Mükemmel Uyum
Goodness of Fit Index (GFI)	0,85-0,89	$\geq 0,90$	0,877	Kabul Edilebilir Uyum
Comparative Fit Index (CFI)	$\geq 0,90$	$\geq 0,97$	0,938	Kabul Edilebilir Uyum
Root Mean Square Residuals (RMR)	0,06-0,08	$\leq 0,05$	0,057	Kabul Edilebilir Uyum
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	0,06-0,08	$\leq 0,05$	0,070	Kabul Edilebilir Uyum

Yukarıda verilen Tablo 4'ten de görüldüğü üzere, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin ölçüm modelinin değerlendirilmesinde Ki-Kare/sd ($\Delta\chi^2 / sd$), GFI (Goodness of Fit Index), CFI (ComparativeFit Index), RootMeanSquareResiduals (RMR) ve RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation) değerleri kullanılmıştır. Ölçüm modelinin örneklem büyüklüğüne uyum sağlayıp sağlamadığını test eden Ki-kare testi, örneklem kovaryans (korelasyon) matrisi ile uyumlu kovaryans matrisi arasındaki uzaklığı ifade etmektedir. Dolayısıyla, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'ne ilişkin ölçüm modelinin Ki-kare değerinin 2,454 çıkması ile mükemmel uyum ($0 \leq \chi^2 / sd \leq 3$) düzeyinde olduğu görülmektedir. Ancak uyum iyiliği katsayıları dikkate alındığında ölçüm modelinin diğer değerlerinin (GFI=0,877; CFI=0,938; RMR=0,057; RMSEA=0,070) kabul edilebilir uygunluk düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla Tablo 4'e göre, Doğrulayıcı Faktör Analizi ile ulaşılan uyum iyiliği değerine göre değerlendirilen modelde, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin yapı geçerliğinin uygun olduğu görülmektedir. Bu bulgulardan hareketle, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin yapı geçerliğini doğrulayıcı nitelikte değerlere ulaşılmıştır.

Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde edilen diyagramda standardize edilmiş değerlerin 1'den küçük bir değere sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda standardize edilmiş değerlerin;

- 0,10'dan küçük bir değerde olması gözlenen değişkenin gizil değişken üzerindeki etkisinin düşük olduğunu,
- 0,30 düzeylerinde olması gözlenen değişkenin gizil değişken üzerindeki etkisinin orta düzeyde olduğunu,
- 0,50'den büyük bir değerde olması gözlenen değişkenin gizil değişken üzerindeki etkisinin yüksek olduğunu göstermektedir (Uçma, 2010: 180). Bu doğrultuda, ölçüm modeline ilişkin standardize edilmiş tüm değerlerin 1'den küçük olma kuralına uyduğu tespit edilmiştir. Yukarıda verilen Şekil 1 de, yuvarlak sembol ile ifade edilen gizil değişkenden yuvarlak sembol ile ifade edilen diğer gizil değişkene doğru çizilen tek yönlü oklar gizil değişkenler arasındaki ilişki düzeyi faktör yükünün standardize edilmiş değerleri ile gösterilmektedir. E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'ne ilişkin ölçüm modelinde her bir faktöre ilişkin gözlenen değişkenlerin standardize edilmiş faktör yükünün tümünün 0,50'den küçük bir değere sahip olmaması gözlenen değişkenlerin gizil değişkenlere yüksek düzeyde etkisi olduğunu göstermektedir.

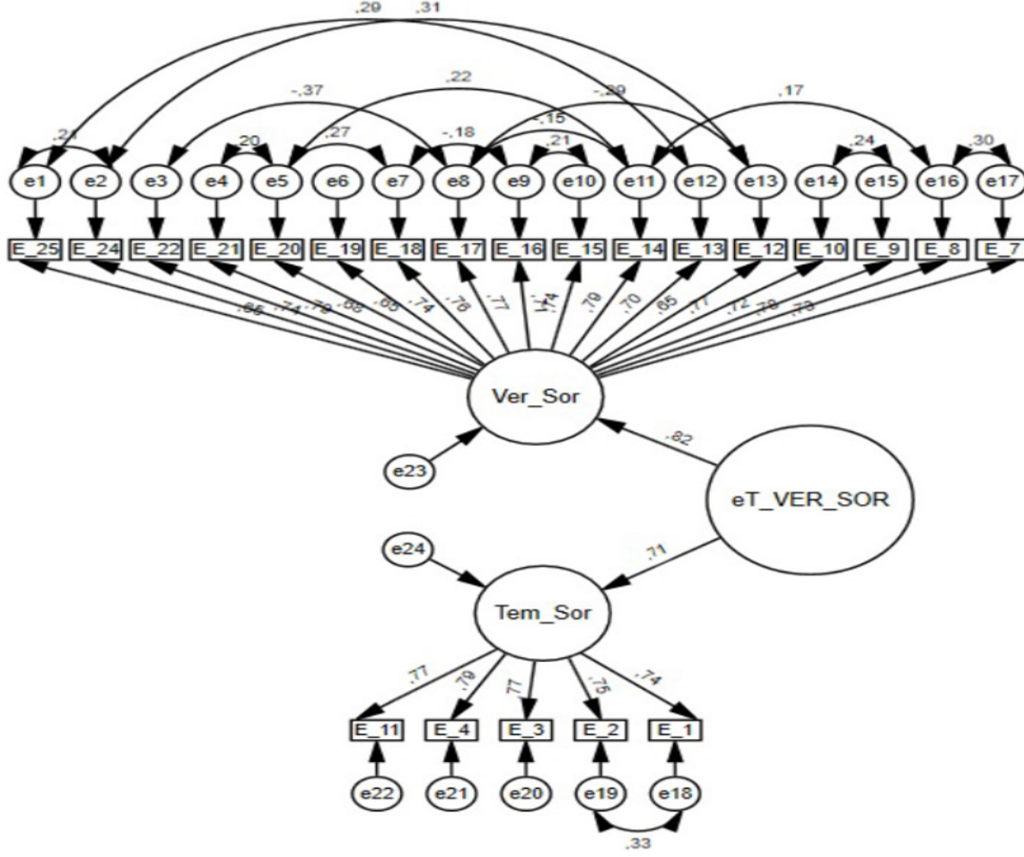
4.3.2. İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi

Yapısal Eşitlik Modeli çalışılırken ilk olarak Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ise, Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi aracılığıyla sağlaması gerçekleştirilen ölçüm modelinde yer alan gizil değişkenlerin (Ver_Sor ve Tem_Sor) bir üst düzey gizil değişkeni (eT_VER_SOR) ne düzeyde açıkladığını gösteren daha geniş ve kapsamlı bir şekilde ölçüm modelinin analiz edilmesi için yapılmıştır.

İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi'nde Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi'den ayıran nokta aşağıda verilen Şekil 2'deki e23 ve e24 gibi şekilde görülen Yapısal Eşitlik Modeli alan yazınında "artık hata" olarak nitelendirilen terimlerin eklenmesidir (Meydan ve Şeşen, 2015: 84). Bunun asıl nedeni, birincil düzey faktörlerin bağımlı birer gizil değişken haline gelmesi (E-ticaretin

Vergilendirme Sorunları ve E-ticaretin Temel Yapısal Sorunları) ve yeni bir üst gizil değişkeni (E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunları) etkilemesidir.

Şekil 2: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



Not: eT_VER_SOR: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar, Ver_Sor: E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları, Tem_Sor: E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları

Yukarıda verilen Şekil 2’de görüldüğü üzere E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları boyutları (gizil değişkenleri) E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlara ilişkin ölçüm modelinin en üst düzey gizil değişkeninin bileşeni konumundadır. İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi alt boyutları ve bu alt boyutlarda yer alan her bir maddenin $p < 0,05$ istatistikî düzeyi açısından anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu modelin anlamlı olduğu sonucuna ulaşıldıktan sonra modelin verilerle ne derece uyumlu olup olmadığını değerlendirmek için uyum iyiliği değerleri incelenmiş ve aşağıda verilen Tablo 5’de E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlara ilişkin ölçüm modelinin İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi uyum iyiliği değerleri gösterilmiştir.

Tablo 5: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Katsayıları

Uyum İndeksi	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri	Mükemmel Uyum Ölçütleri	Araştırma Modeli	Uyum
Ki-kare/sd (Δ_x^2 / sd)	$\leq 4-5$	≤ 3	2,387	Mükemmel Uyum
Goodness of Fit Index (GFI)	0,85-0,89	$\geq 0,90$	0,880	Kabul Edilebilir Uyum
Comparative Fit Index (CFI)	$\geq 0,90$	$\geq 0,97$	0,942	Kabul Edilebilir Uyum
Root Mean Square Residuals (RMR)	0,06-0,08	$\leq 0,05$	0,056	Kabul Edilebilir Uyum
Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)	0,06-0,08	$\leq 0,05$	0,068	Kabul Edilebilir Uyum

E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin ölçüm modelinin değerlendirilmesinde Ki-kare/sd ($\Delta x^2 / sd$), GFI (Goodness of Fit Index), CFI (Comparative Fit Index), Root Mean Square Residuals (RMR) ve RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation) değerleri kullanılmıştır. Yukarıdaki Tablo 5 de Doğrulamalı Faktör Analizi ile ulaşılan uyum iyiliği değerlerine göre değerlendirilen modelde, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar ölçüm modelinin yapı geçerliğinin uygun olduğu görülmektedir. Uyum iyiliği katsayılarına ilişkin ölçüm modelinin değerlerinden (Ki-kare/sd=2,387; GFI=0,880; CFI=0,942; RMR=0,056; RMSEA=0,068) Ki-kare değeri mükemmel uyum gösterirken GFI, CFI, RMR ve RMSEA değerinin kabul edilebilir düzeyde uyum göstermiştir.

Buna ek olarak, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin ölçüm modeli diyagramlarını gösteren Şekil 1 ve Şekil 2 karşılaştırıldığında, İkinci Düzey Doğrulamalı Faktör Analizi sonuçlarının Birinci Düzey Doğrulamalı Faktör Analizi sonuçlarına kıyasla ciddi oranda fark yaratmadığı ve her iki analizde de aynı maddelerin birbirine oldukça yakın faktör yüklenimleriyle benzer bir tablo çizdiği görülmektedir. Ayrıca, söz konusu iki analiz sonucu ulaşılan uyum iyiliği değerlerinin de oldukça yakın olduğu Tablo 4 ve Tablo 5 karşılaştırılması sonucunda görülmektedir.

Tablo 6: E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği İkinci Düzey Doğrulamalı Faktör Analizi Regresyon Katsayıları

Gözlenen Değişken	Üst Düzey Gizil Değişken	Standardize Edilmiş Regresyon
Ver Sor	<---	eT VER SOR
Tem Sor	<---	eT VER SOR

Yukarıda verilen Tablo 6'dan da görüldüğü üzere, E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar üst düzey gizil değişkeninin E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları alt boyutları tarafından açıklandığı görülmektedir. Bu bağlamda, söz konusu gizil değişkenlerden E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları 0,816 faktör yükü ile açıklama gücü en yüksek gizil değişken iken, E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları ise 0,710 faktör yükü ile açıklama gücü en düşük gizil değişken olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunları'nın E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları alt boyutları doğrulanmış olmaktadır.

5. TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Elektronik ticaret, son yirmi yıl içerisinde internet teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte yaygınlaşarak hayatımızda önemli bir yer edinmiştir. Coğrafi konumdan bağımsız olarak alışveriş yapabilmeye olanak sağlama ile birlikte gerek nihai tüketici gerekse işletmeler açısından çok sayıda avantajlar sunan e-ticaret, ticari alandaki rekabete yeni bir soluk getirmiştir. Firmaların maliyetlerini optimize etmelerinde sağladığı katkılar yoluyla firmalara maliyet avantajı sağlarken, firma müşterilerinin ise daha uygun fiyatlara erişiminin önünü açmaktadır. Geleneksel ticaretten farklı olarak, herhangi bir ziyarete ihtiyaç duymaksızın satın alınacak ürün ve hizmete ilişkin satın alma işlemlerinin gerçekleştirilebilir hale gelmesiyle, kişilerin alışverişe harcayacakları zamandan tasarruf etmelerine de katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda, e-ticaret hem ulusal hem uluslararası devletler açısından büyük bir öneme sahiptir.

E-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel sorunlar esasen ulusal ve uluslararası vergilendirme açısından ortaya çıkmaktadır. Geleneksel ticarete uygulanan vergilendirme yöntemleri e-ticaretin vergilendirilmesinde yetersiz kaldığı ve söz konusu bu vergilendirme yöntemlerinin temeli coğrafi sınırlara göre oluşturulduğu için e-ticaretin fiziki bir sınıra bağlı olmamasından dolayı özellikle ülkeler arasında vergilendirme sorunu doğurmaktadır. Öte yandan gelirin elde edildiği yer, mükellefiyet türünün tespiti, gelir niteliğinin belirlenmesi ve matrah tespiti gibi konularda da ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu bu sorunların çözümüne ilişkin yollar aşağıdaki gibidir:

- Ülkelerin bir araya gelerek fikir birliği içerisinde ortak bir görüşü benimsemeleri ve bu görüşleri uygulamaya geçirilmesi,
- E-ticarete ilişkin vergilendirmenin mevcut bulunan yasa ve düzenlemeler çerçevesinde yapılması,

- Dijital mal ve hizmetlerin gümrükten geçme gibi bir durumu söz konusu olmadığından bu durumda söz konusu mal ve hizmetlerin ya vergiden muaf tutulması ya da işlemin muhataplarının sorumlu tutulması,
- E-ticaret işlemlerinin vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerde yürütülmesi vergi idarelerinin mükellefler hakkında bilgi toplamasına engel olmakla birlikte vergi cennetlerinin göze çarpan en önemli özelliğinin gizlilik olduğu dikkate alındığında vergi idareleri tarafından mükellef hakkında yeterli bilgiye ulaşmak ve denetim faaliyetlerini yerine getirmek hedeflenmeli ve bu doğrultuda düzenlemeler yapılmalıdır.

Günümüzde oldukça önem arz eden e-ticaretin verdirilmesine ilişkin yapılan literatür taramasında maliye alanında 2000 yılından günümüze kadar ki süreçte e-ticaretin vergilendirilmesi konusunu inceleyen 15 yüksek lisans ve 2 doktora (zler, 2004; Ongun, 2006; Akçaoğlu, 2011; zdemir, 2013; Altun, 2016; Pehlivanlı, 2018; Küçüközyiğit, 2002; Avcu şakirler, 2019; Keleş, 2019, Karaca, 2006; Tarakçı, 2006; Akpınar, 2017; Bostan, 2022) alışması bulunmaktadır. Ancak söz konusu bu çalışmaların anket yöntemini kullanılarak vergi alanındaki özel sektör ve kamu çalışanlarına (gelir uzmanı, gelir uzmanı yardımcısı, bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavir stajyerleri ve diğer personeller) yönelik bir araştırma çalışması olmadığı grlmştir.

Isparta Defterdarlığı'na bağlı Vergi Dairelerine bağlı olarak görev yapan gelir uzmanları ve gelir uzmanı yardımcıları ile Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavir stajyerleri ve diğer personellerin yer aldığı 301 kişi ile gerçekleştirilmiş uygulamanın verileri SPSS paket programı ve Yapısal Eşitlik Modeli'nin gerçekleştirildiği AMOS programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Çalışma kapsamında vergilendirme alanında görev yapan bireylerin e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik algı düzeylerini ölçmek amacıyla ölçek geliştirilmiştir. Araştırma için toplanan veriler SPSS paket programı vasıtasıyla demografik bilgiler verilmiş ve en doğru sayıda faktör ile en yüksek açıklama gücü değerine sahip olan alt boyutlara ulaşmak ve bu maddeleri en doğru boyutlar altında toplamak amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. E-ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar leği 2 alt boyut ve 22 maddeden oluşmaktadır. Ölçeğe yönelik kapsam geçerliliğinin sağlanması açısından pilot anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ve Yapısal Eşitlik Modeli uygulama sürecinde yapılan Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ve İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi ile yapı geçerliliği sağlanmış olup ölçeğe ilişkin güvenirlilik analizleri gerçekleştirilmiştir. Nitekim alışma kapsamında e-ticaret kullanımının giderek artması, online olması, mevzuat yetersizliği, e-ticaretin uluslararası bir ticaret yapısının olması gibi nedenleri kapsayan e-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan oluşan anket ile bireylerin algı düzeylerinin ölçülebileceği geçerli ve güvenilir bir ölçek geliştirilmiştir.

Yapılan analiz sonucunda araştırmanın demografik sonuçlarına göre örneklemin %28'i (84) kadın, %72'si (217) erkektir. Araştırmada ulaşılan katılımcıların %50'si (152) 25-34 yaş aralığında ve araştırmanın büyük çoğunluğuna tekabül eden %89'u (267) lisans mezunudur. Hedeflenen kitlede en çok katılım sağlayanların %52'si (156) ise bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali mşavirlerdir.

Açıklayıcı Faktör Analizi gerçekleştirilmeden önce, elde edilen veri setinin yapılacak analiz için uygun olup olmadığı test edilmiştir. Örneklemin büyüklüğünün Açıklayıcı Faktör Analizi'ne uygunluğunun tespiti için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi sonuçları değerlendirilmiştir. Analiz sonucuna göre KMO değeri 0,955 olduğu saptanmıştır. Literatürde minimum değer olarak kabul edilen 0,70 değerinin oldukça üzerinde olan bu sonuca göre örneklemin büyüklüğünün Açıklayıcı Faktör Analizi'ne uygun ve yüksek güvenirlilikte olduğu sonucuna varılmıştır. Gerçekleştirilen analiz neticesinde analizde yer alan 25 maddenin 3' faktör yükü 0,32 değerinin altında kalması nedeniyle analizden çıkartılmış ve Yapısal Eşitlik Modeli'ne dahil edilmemiştir (şimşek & Yay, 2022).

Yapılan analiz sonucunda 25 maddesi olan E-Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar leği için öz değeri 1'den büyük olan 2 faktörlü bir yapıda olduğu görülmektedir. Ayrıca, 2 faktörün toplam varyansın %59'unu açıkladığı grlmştir. Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda ölçekte yer

alan E-Ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları şeklinde etiketlenmiş 2 alt boyut aşağıda açıklanmıştır;

Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi sonuçlarına göre, E-ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin E-ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları olan 2 alt boyutları arasında 0,87 faktör yükü ile söz konusu 2 alt boyuttan biri diğer alt boyutu pozitif anlamda etkilemektedir. E-ticaretin online bir yapıya sahip olması, e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin sorunları güçlü bir şekilde etkilemektedir.

İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi sonuçlarına göre ise, E-ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar Ölçeği'nin E-ticaretin Vergilendirme Sorunları ve E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları olan alt boyutlarının E-ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Sorunları güçlü bir şekilde etkilediği görülmektedir. 0,816 faktör yükü ile E-ticaretin Vergilendirme Sorunları alt boyutu faktör yükü 0,710 olan diğer alt boyut olan E-Ticaretin Temel Yapısal Sorunları'na nazaran açıklayıcılık gücünün daha güçlü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Son olarak, araştırma bazı sınırlandırmaya tabii tutulmuştur. Nitekim bu çalışma Isparta Defterdarlığı'na bağlı Vergi Dairelerine bağlı olarak görev yapan gelir uzmanları ve gelir uzmanı yardımcıları ile Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımlı/bağımsız serbest muhasebeci mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavir stajyerleri ve diğer personeller ile sınırlı olup elde edilen analiz sonuçları söz konusu bu sınırlar içerisinde değerlendirilmelidir. Dolayısıyla araştırmada örneklem seçiminde sınırlandırmaya gidildiğinden dolayı genelleştirilmesi mümkün olmayabilir. Bu bağlamda, bundan sonraki araştırmalara ışık tutmak amacıyla;

- Araştırma sonuçları tesadüfi örneklem yöntemlerinden bir tanesi seçilerek uygulandığı takdirde farklılık gösterebilir.
- Araştırma evreni değiştirilebilir. Örneğin vergi müfettişleri, vergi denetmenleri gibi.
- Geliştirilen bu ölçek ile çeşitli ölçekler ilişkilendirilebilir.
- Geliştirilen bu ölçek ile nedensellik çalışmaları yapılabilir.

E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara ilişkin vergilendirme alanında görev yapan uzman kişilerin bu sorunlara karşı ne düşündüklerini ortaya koymak için geliştirilen bu ölçeğin literatüre katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

Etik Beyan: Bu çalışmada kullanılan anket yöntemi için Süleyman Demirel Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 15/02/2022 tarihli ve 117/6 nolu toplantısında 6 sıra sayılı kararı ile izin alınmıştır. Aksi bir durumun tespiti halinde AKAD Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazar (lar)ına aittir.

Yazar Katkı Beyanı: 1. Yazarın katkı oranı %60, 2. Yazarın katkı oranı ise %40'dır.

Çıkar Beyanı: Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Ethics Statement: Permission for this study was obtained from the Ethics Committee of Süleyman Demirel Üniversitesi University with the decision number 6 at the meeting dated 15/02/2022 and numbered 117/6 of the relevant board. In case of detection of a contrary situation, AKAD Journal has no responsibility and all responsibility belongs to the author (s) of the study.

Author Contributions Statement: 1st author's contribution rate is 60%, 2nd author's contribution rate is 40%.

Conflict of Interest: There is no conflict of interest among the authors.

KAYNAKLAR

- Akçaoğlu, S. E. (2011). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi* (Yayın No. 278494) [Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Akpınar, O. (2017). *E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Sosyal Ağlar Örneği* (Yayın No. 483066) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.

- Aktan, C. C., Yay, S. & Taşdelen, S. (2018). *Global Vergi onerileri: Mümkün m? Uygulanabilir mi? Gerekli mi?, Yoksa Tehlikeli mi?*, içinde: Vergileme (Ed: C. C. Aktan). Ankara: Seçkin Yayıncılık. ss. 149-170.
- Alkan, R. (2003). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, İstanbul: Birleşik Matbaacılık.
- Alptürk, E. (2005). *Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi*. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Altun, . (2016). *Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması* (Yayın No. 442892) [Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi] Yüksek ğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Avcı, Y. (2009). Yeni Finansal rnlerin Vergiden Kaçınmak İçin Kullanılması. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yakup/004/>
- Avcu şakirler, . (2019). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Sorunlar ve çözüm nerileri* (Yayın No. 551762) [Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi] Yüksek ğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Aydın, Y. & Dündar, H. (2018). Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Konusunda SMMM'lerin Görüşleri: Sivas İlinde Araştırma. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21 (2): 51-77.
- Basu, S. (2008). International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments, *Journal of Information. Law ve Technology*. http://go.warwick.ac.uk/jilt/2008_1/basu
- Bostan, K. (2022). *E-Ticaretin Vergilendirilmesi: Seçilmiş lke Uygulamaları ve Türkiye nerileri* (Yayın No. 711209) [Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi] Yüksek ğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Coşkun, N. (2005). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde zm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 14 (1): 153-170.
- ak, M. (2002). *Dünya'da ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- ınar, O. (2016). *E-Ticaret İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Vergilendirme* (Yayın No. 438970) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi] Yüksek ğretim Kurumu Tez Merkezi.
- okluk, ., şekercioğlu G. & Büyüköztürk ř. (2016). *Sosyal Bilimler için çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*. Ankara: Pegem Akademi.
- Demir, H. (2008). *Elektronik Ticarete Vergileme*, <https://docplayer.biz.tr/949859-Elektronik-ticarete-vergileme.html>
- Eser, L. Y., & Polat, S. (2014). Elektronik Ticaretin Transfer Fiyatlandırmaya Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 12 (23), 52-62.
- Eyel, C. ř. & Erciyes, H. K. (2020). Elektronik Ticarete Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına İlişkin Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Bursa İlinde Bir Araştırma. *Atlas Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (5): 30-50.
- Fraenkel, J., Wallen, N. & Hyun, H. H. (2012). *How to Design and Evaluate Research in Education*. New York: McGraw Hill Publication.
- Gerçek, A. (2011). İnternet zerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu. *Bilanço Dergisi*. 136, 52-56. <https://www.yumpu.com/tr/document/view/15838522/internet-uzerinden-yapilan-alsverislerin-vergisel-boyutu>

- Gökten, S. & Karabudak, Ç. Ö. (2017). Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye'nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması, *Muhasebe Bilim Dünyası*, 19 (2): 547-566.
- Güneş, İ. (2002). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu*, 8. Türkiye'de İnternet Konferansı.
- Güngör, K. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İş Birliği, *Vergi Dünyası*, 251: 132-143.
- Höl, Ş., Tutar, K. & Kandemir, H. (2017). Yaşam Stillерinin Girişimcilik Üzerine Yordama Etkisi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Çocuk Gelişimi Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Kesit Akademi Dergisi*, 3 (11): 536-549.
- Huck, S. W. (2012). *Reading Statistics and Research*. Boston, MA., Pearson Education.
- Jones, R. & Basu, S. (2002). Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, *International Review of Law, Computers ve Technology*. 16 (1): 35-51.
- Kalakota, R. & Robinson, M. (2001). *E-business 2.0: RoadmapforSuccess*, Boston: Addison-Wesley Publishing.
- Kansız, E. İ. (2016). *İstanbul'daki Alışveriş Merkezleri Bazında Tüketici Davranış Modellerinin Açıklayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi* (Yayın No. 432060) [Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Karaca, D. (2006). *Avrupa Birliği'nde E-Ticaret Kavramı, AB'de ve Türkiye'de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar Çalışmalar ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi Önerileri* (Yayın No. 207603) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Karaca, Y. & Tas, B. (2004). Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkilere Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret. *19. Maliye Sempozyumu*. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_462_507.pdf
- Kayıhan, Ş. & Yıldız, H. (2004). *Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Keleş, H. (2019). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Sosyal Medya Kullanımına Etkisi: Trabzon İline Yönelik Bir Araştırma* (Yayın No. 552578) [Yüksek Lisans Tezi, Avrasya Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. & Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kline, R. S. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. New York: The Guilford Press.
- Kuzucu Yapar, B., Bayrakdar, S. & Yapar, M. (2015). The Role of Taxation Problems on the Development of E-Commerce, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 195: 642-648.
- Küçüközyiğit, H. G. (2002). *Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği Hukuku* (Yayın No. 137087) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Küçükyılmazlar, A. (2006). *Elektronik Ticaret Rehberi*. İstanbul Ticaret Odası. https://www.academia.edu/33373788/elektronik_ticaret_rehberi_istanbul_ticaret_odas%c4%b1
- Meydan, C. H. & Şeşen, H. (2015). *Yapısal Eşitlik Modellemesi Amos Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Mourya, S. K. & Gupta, S. (2015). *E-Commerce*, Oxford: Alpha Science International Ltd.
- Ongun, T. (2006). *Küreselleşme Bağlamında Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi* (Yayın No. 207652) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.

- Organ, İ. & avdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar, *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3 (1): 63-84.
- Öz, E. & avdar F. (2012). Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları. *Vergi Dünyası*, 371: 51-66.
- Öz, N. S. (2004), Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (147): 90-102.
- Özbek, A. (2002). Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi (II). Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, 149.
- Özdemir, S. (2013). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi* (Yayın No. 378521) [Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Özmen. E., Karaman, G. & Karaman, E. (2018). E-Ticaret Sitelerinin Kullanılabilirliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Ölçek Geliştirme ve Uygulama, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5, 74-91.
- Özler, İ. H. (2004). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması* (Yayın No. 147978) [Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Pehlivanlı, A. (2018). *Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Mevcut Sorunlara Yönelik Bir Değerlendirme* (Yayın No. 529709) [Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Radovilsky, Z. (2014), *Business Modelsfor E-Commerce*, India: Business Expert Press.
- Rayudu, C. S. (2010), *E-Commerce: E-Business*, Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Sağlı, A. (2020, July 15). Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi. EY Bulding a betterworkingwold.https://www.ey.com/tr_tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi
- Soete, L. & Weel, B. (1998). Globalization, Tax Erosion and the Internet. https://www.researchgate.net/publication/4869121_globalization_tax_erosion_and_the_internet
- Şimşek, H. Z. & Yay, S. (2022), *Açımlayıcı Faktör Analizi ve E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar Üzerinde Etkili Olan Boyutların Belirlenmesi Üzerine Bir Uygulama*, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 14 (2): 216-236.
- Tarakçı, S. (2006). *E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar* (Yayın No. 208924). [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması* (Yayın No. 280766) [Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi] Yüksek Öğretim Kurumu Tez Merkezi.
- Ülkü, Y. E. (2020). Türkiye’deki Dijital Hizmet Vergisi Önerisinin İncelenmesi. *Vergi Sorunları*, 43 (377): 117-136.
- Westberg, B. (2002). *Cross-border Taxation of E-Commerce*, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Wittendorff, J. (2010). *Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law*. Netherlands: Kluwer Law International.
- Yaltı, B. (2003), *Elektronik Ticarete Vergilendirme*. İstanbul: Der Yayınları.
- Yay, S. (2019). Mali Kurumlara Güven ve Sosyal Sermaye İlişkisinin Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi. *AVRASYA Uluslararası Araştırmalar Dergisi*. 7 (9): 276-293.
- Yıldız, H. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 255: 144-145.
- Yılmaz, E. & Karakadılar, İ. S. (2019). Türkiye’deki Elektronik Ticaret Uygulamalarına Müşteri Gözünden Bakış ve İyileştirme Önerileri. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (1): 53-75.

- Yong, A. G. & Pearce, S. (2013). A Beginner's Guide to Factor Analysis: Focusing on Exploratory Factor Analysis. *Tutorials in Quantitative Methods for Psychology*, 9: 79-94.
- Yoruldu, M. & Zeybek Yoruldu, N. (2016). Küreselleşme Boyutunda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. *E-Yaklaşım*, 280.
- Zengin, N. (2019). Elektronik Ticaretin Kullanımında Kritik Başarı Faktörlerinin Etkive Türkiye'de Faaliyet Gösteren Elektronik Ticaret İşletmelerinde Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17 (3): 19-39.

EK: ÖLÇEK İFADELERİ

Bu bölümde görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorulara yer verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda;

1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Fikrim Yok, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum
Seçeneklerinden birine (X) koyarak cevaplandırınız.

	E- TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	E-ticaretin giderek yaygınlaşması ve eksik vergi uygulamaları vergi gelirlerinde düşüşe neden olmaktadır.					
2.	E-ticaretin yaygınlaşması vergi kaçakçılığı gibi kayıt dışı faaliyetleri arttırmaktadır.					
3.	Dijital rn (e-kitap, müzik, yazılım, oyun vs.) alım satımında vergiyi doğuran olayın tespiti sorunu etkin vergilendirmeyi önlemekte, ayrıca bu alım satımlarda vergi kaybı ve vergi denetiminde etkinlik sorunu ortaya çıkmaktadır.					
4.	E-ticarete alıcı ile satıcının kimlik ve ikametgahlarının bilinmemesi vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmakta ve vergi kaçırma faaliyetlerine uygun ortam hazırlamaktadır.					
5.	Global düzeyde, e-ticaretin vergilendirmesi açısından ortak ve etkin bir vergi uygulamasının olmaması nedeniyle etkin vergilendirme zorlaşmaktadır.					
6.	E-ticarete şirketlerin lkeler arasındaki zararlı vergi rekabetinden yararlanmaları kolaylaştığından vergilendirme zorlaşmaktadır.					
7.	E-ticarete dijital ürünlerin sınır ötesi satışlarında malların tesliminde KDV açısından sorun yaşanmaktadır.					
8.	E-ticarete dijital ürünlerin niteliğinin belirlenememesi KDV açısından vergilendirmeyi zorlaştırmaktadır.					
9.	E-ticarete mükellefiyet türünün belirlenmesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.					
10.	E-ticarete gelirin elde edildiği yerin belirlenememesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.					
11.	E-ticarete elde edilen gelirin niteliğinin belirlenememesi sorunu vergi denetimini olumsuz etkilemektedir.					
12.	E-ticaretin denetlenmesi açısından ihtiyaç duyulan nitelikli denetçilerin azınlıkta olması, etkin ve verimli vergi denetim mekanizmasının sağlanması engellemektedir.					
13.	E-ticaretin vergilendirilmesinde karşılaşılan birçok sorun, web sunucusunun uzaktan işletilebilmesi nedeniyle zme kavuşturulamamaktadır.					
14.	E-ticaretin giderek yaygınlaşmasıyla birlikte transfer fiyatlandırması lkeler açısından ciddi vergi kaybına neden olmaktadır.					
15.	Türev rnler (forward, swap, futures ve opsiyon) ile ilgili işlemlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerin yetersiz olması vergi kaçakçılığını arttırmaktadır.					
16.	E-ticarete sistemlerin bir arada ve uyumlu bir şekilde çalışması ve veri alışverişinde bulunması vergilemede karşılaşılan sorunları artmaktadır.					
17.	E-ticaret sayesinde uluslararası alışverişin artması, tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınmasına yol açmakta, bu durum birçok probleme neden olmaktadır.					
18.	E-ticaret, şirketlerin faaliyetlerini vergi cenneti olarak bilinen lkelere kaydırmalarına neden olmakta, bu durum vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.					
19.	E-ticaretin gelişmesiyle birlikte off-shore bankacılık hizmetlerindeki artış nedeniyle vergi idarelerinin mükelleflere ilişkin bilgi toplama ve denetim yapabilme imkanları büyük lde azalmaktadır.					
20.	E-ticarete ilişkin uluslararası ortak bir politikanın olmayışı ya da yetersiz kalması kamu ve özel sektör için yüksek uyum maliyetleri yaratmaktadır.					
21.	Veri iletişim altyapısındaki ulusal ve uluslararası rekabetteki belirsizlikler etkin vergilendirmeyi önlemektedir.					
22.	E-ticarete firmaların transfer fiyatlandırmasından sıkça yararlanması devletin denetim faaliyetlerini zorlaştırmakla birlikte kamu gelirlerinin					

E-Ticaretin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi

	aşınmasına da neden olmaktadır.					
23.	E-ticarete ilişkin fiziki dolaşımı mümkün olmayan hizmetlerin veya dijital ürünlerin yaygın olarak tercih edilmesi vergi tabanını olumsuz olarak etkilemektedir.					
24.	Kamu ve özel kurumların e-ticaret ve özellikle de e-ticaretin vergilendirmesine dair ilgili personele yeterli eğitim desteğini sağlayamaması vergilemenin etkin bir şekilde yapılmasını ve vergi denetimini zorlaştırmaktadır.					
25.	Fiziki mevcudiyeti olmayan işletmelerin faaliyetlerinin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara vergi mevzuatları bir çözüm sunamamakta, bu nedenle söz konusu şirketlerin e-ticaret faaliyetlerinin vergilendirilmesi zorlaşmaktadır.					