

# بررسی چالش‌های فراروی اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک

رضا طاهری بروجنی<sup>۱</sup>

رضا حسینی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۰۴ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۰۸

## چکیده

عموماً محاسبات و اخذ مالیات بر پایه مبادلات کالا و خدماتی است که به صورت ملموس صورت می‌پذیرد و این امر در اغلب کشورهای جهان صادق می‌باشد. از سویی امروزه با گسترش حوزه‌های کارکرد فناوری اطلاعات و ارتباطات، فضای مجازی و اینترنت، در تمامی عرصه‌های زندگی فردی و اجتماعی افراد، کاربرد نوینی از این فناوری را در اقتصاد شاهد هستیم که با به کارگیری ابزار الکترونیک اقتصادی، مبادلات تجاری از شیوه سنتی در حال گذار به سمت تجارت الکترونیکی است. از سویی دیگر، یکی از منابع جدید و بالقوه مالیاتی اخذ مالیات از این حجم گسترده تجارت الکترونیک می‌باشد، البته مالیات‌ستانی از مبادلات الکترونیک در کشورمان با چالش‌های عدیده‌ای مواجه می‌باشد که با توجه به اهمیت این موضوع، پژوهش حاضر به بررسی و مطالعه چالش‌های فرا روی اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی پرداخته و با انجام مصاحبه عمیق با نخبگان مالیاتی، فناوری اطلاعات و تجارت الکترونیک و استفاده از متد و شیوه دلفی به منظور جمع‌آوری آراء و همسو نمودن نظرات خبرگان این حوزه‌ها و حصول اجماع، اهم چالش‌های اخذ مالیات از تجارت الکترونیک در کشورمان در سه بعد: سیاست‌گذاری، قوانین و مقررات و فرآیندهای اجرایی و در ۲۰ مؤلفه احصاء گردید، سپس به منظور مشخص نمودن مهم‌ترین چالش‌ها و ارزیابی نتایج مراحل قبلی و با بهره‌گیری از تکنیک دلفی فازی که در این تحقیق از عدد فازی مثلثی<sup>۳</sup> استفاده شده است، پرسشنامه‌ای از چالش‌های به دست آمده تهیه و در اختیار خبرگان قرار گرفت و پس از سه بار ارزیابی، اولویت‌بندی چالش‌ها انجام شد.

**واژه‌های کلیدی:** تجارت الکترونیک، مالیات ، مالیات بر تجارت الکترونیک

۱. دانشجوی دکتری مدیریت راهبردی فضای سایبر، دانشگاه عالی دفاع ملی (نویسنده مسئول)، r.taheri@tax.gov.ir

۲. استادیار و عضو پژوهشکده دانشگاه عالی دفاع ملی، rezahsn@gmail.com

## ۱- مقدمه

پیشرفت فناوری اطلاعات و ارتباطات در دو دهه اخیر، و گسترش کاربردهای آن در عرصه‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی، موجب شکل‌گیری فصل نوینی از روابط متقابل بین افراد، نهادها، شرکت‌ها و دولت‌ها شده است و مفاهیم جدیدی در ادبیات اقتصادی و تجارت، در حال ظهور هستند. روش‌های سنتی تجارت و کسب‌وکار، در حال بازنگری بوده و در پرتو این تحول، مشاغل و فعالیت‌های جدید اقتصادی در حال شکل‌گیری هستند. (kiani,1390)

ایجاد و توسعه سریع شبکه اینترنت امکان مبادله سریع اطلاعات را فراهم کرد و به تدریج به افزایش قابلیت‌های جدید اینترنت شکل جدیدی از تجارت به وجود آمد که امروزه به تجارت الکترونیک معروف است. تجارت الکترونیک به دلیل سرعت، کارایی، کاهش هزینه‌ها و بهره‌برداری از فرصت‌های زودگذر، عرصه جدیدی را در رقابت گشوده است تا آنجا که گفته می‌شود، عقب افتادن از این سیر تحول نتیجه‌ای جز منزوی شدن در عرصه اقتصاد جهانی نخواهد داشت. (Esfandiarifard,1390)

بر اساس آمار ای مارکتر<sup>۱</sup> و مؤسسه استاتستیک<sup>۲</sup> میزان فروش صورت گرفته در جهان شامل فروشگاهی و اینترنتی در سال ۲۰۱۴، ۲۲/۵ تریلیون دلار می‌باشد. که ۲۱/۲ آن به شکل سنتی و ۱/۳ تریلیون دلار به شکل اینترنتی خرید شده است و تا پایان سال ۲۰۱۸ به حدود ۲/۵ تریلیون دلار و متوسط رشد ۵/۵ رسید. در ایران از آنجایی که هنوز بسترهای لازم جهت انجام مبادلات و تجارت به شکل الکترونیک فراهم نشده است لذا گاهی مبادلات الکترونیکی ترکیبی از شیوه‌های سنتی و اینترنتی است.

درآمد مالیاتی مهم‌ترین منبع درآمد دولت‌ها در بسیاری از کشورهای جهان بوده و در ایران نیز پس از درآمدهای نفتی، بیشترین سهم را در تأمین هزینه‌های دولت دارد، از سویی چنانچه بیان گردید رشد تجارت الکترونیکی با نرخ بالایی در سطح جهان در حال افزایش بوده و در کشور ما نیز حرکت به این سمت آغاز گردیده است بنابراین لزوم توجه به مبادلات الکترونیکی و درآمدهای مالیاتی حاصل از آن به عنوان پایه‌ای جدید از مأخذهای مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد به نحوی که می‌تواند منبع عظیمی از درآمدهای مالیاتی را به همراه داشته باشد و با عنایت به تأکیدات مقام معظم رهبری (مدظله‌العالی) در سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی مبنی بر اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی، توجه به این موضوع باهدف کاهش اتکا به درآمدهای نفتی کشور خصوصاً در شرایط کنونی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است همچنین اهمیت و ضرورت انجام این پژوهش از آنجایی است که بررسی و شناخت چالش‌های فراروی اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک و نتایج حاصل از آن موجب می‌شود تا متولیان امر در کشورمان با آگاهی از آن‌ها

1. Emarketer

2. Statistic

و تلاش بر رفع این نواقص و چالش‌ها بتوانند از این منبع بالقوه مالیاتی حداکثر استفاده را نموده و در راستای اجرای منویات مقام معظم رهبری حرکت نمایند. از سوی دیگر عدم انجام چنین پژوهشی موجب می‌گردد کشورمان نتواند خود را با سرعت شگفت‌آور گسترش تجارت الکترونیکی همگام سازد و آمادگی‌های لازم را کسب نماید، این تجارت رفته‌رفته بخشی از منابع مالیاتی را به کام خود می‌کشد و اگر سازمان امور مالیاتی کشور و سایر ارکان ذی‌صلاح با عدم تسلط بر چالش‌های آن نتوانند این نوع از تجارت را کنترل و از آن کسب درآمد نمایند، بخش عظیمی از درآمد بالقوه مالیاتی را از دست خواهند داد و با توجه به خلأهای موجود در مالیات ستانی از تجارت الکترونیک و امکان کتمان درآمد در این نوع از تجارت، برخی از افراد باهدف فرار مالیاتی حوزه کارکرد تجارت خود را به فضای مجازی انتقال داده و باگذشت زمان درآمدهای مالیاتی سنتی نیز کاهش یافته و در پی آن نا عدالتی مالیاتی ایجاد می‌گردد. هدف از انجام این تحقیق بررسی چالش‌های فراروی اخذ مالیات از تجارت الکترونیک در جمهوری اسلامی ایران بوده و حال این سؤال اصلی مطرح می‌گردد که چالش‌های فراروی اخذ مالیات از تجارت الکترونیک کدام است؟ همچنین اولویت‌بندی چالش‌های این حوزه چگونه هست؟

این پژوهش از لحاظ نوع تحقیق در گروه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد چراکه نتایج به‌دست‌آمده از آن می‌تواند به‌منظور اصلاح و ایجاد فرایندها و مکانیسمی در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی حاصل از تجارت الکترونیکی کارا باشد و نیز از لحاظ جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها پژوهشی پیمایشی - توصیفی است. این پژوهش از ۶ بخش شامل: ۱- مقدمه، ۲- مبانی نظری ۳- روش‌شناسی تحقیق ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های تحقیق ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد و ۶- منابع، تشکیل شده است.

## ۲- مبانی نظری

در کشور جمهوری اسلامی ایران وظیفه وصول درآمدهای مالیاتی به عهده سازمان امور مالیاتی کشور است. این سازمان یکی از واحدهای وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی است که در اجرای بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه با کلیه اختیارات، وظایف و نیروی انسانی از وزارت مذکور منتزع و در قالب تشکیلات مؤسسه دولتی سازماندهی گردید و رئیس کل آن بالاترین مقام اجرایی سازمان و معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی است که بنا به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تأیید هیات وزیران و حکم وزیر به این سمت منصوب می‌گردد. معاونان سازمان نیز به پیشنهاد رئیس سازمان، تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی و با حکم رئیس کل منصوب می‌گردند. (Operational Plan of the Iranian National Tax Administration, 1393)

### سیاست گذاری مالیاتی

سیاست گذاری مالیاتی، تصمیم گیری درباره نحوه تأمین مالی خدمات عمومی است. سیاست گذاری مالیاتی، در شکل سنتی خود برافزایش درآمد و ثبات و پیش بینی پذیری آن متمرکز است. ولی امروزه سیاست گذاری در عرصه مالیات، از حالت سنتی فاصله گرفته و در کنار توجه به هزینه های تمکینی و مدیریتی بر ارزیابی تأثیر مالیات ها بر کارایی، عدالت، مشوق ها و رقابت پذیری نیز تأکید دارد.

(Successful Tax Policy Models; Provide a Model for Iran, 1387)

### قانون و مقررات مالیاتی

قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مؤثرترین و مهم ترین ابزار اعمال سیاست های مالی و مالیاتی کشور بوده (Direct Taxes Act, 1383) و وظیفه تعیین پایه های مالیاتی (ایجاد منابع جدید)، مشخص نمودن نرخ ها و ضرایب مالیاتی (با رویکرد رفع تبعیضات)، تعیین معافیت های خاص، تعیین مصادیق معافیت ها و مشوق های مالیاتی (استهلاک و معافیت ها)، ایجاد ضمانت های اجرایی قانون و شفاف سازی قوانین و فرآیندها بر عهده داشته و به عنوان شاخصی برای تشخیص، محاسبه و اخذ مالیات نزد کادر مالیاتی و تعیین کننده تکالیف قانونی مودیان در حوزه مالیاتی می باشد.

### فرآیندهای اجرایی

عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی می توان به دو گروه تقسیم نمود: عوامل مؤثر بر توان افراد در پرداخت مالیات و عوامل مؤثر بر توان دولت به گردآوری مالیات. توان دولت به گردآوری مالیات، بستگی به عوامل ساختاری، از قبیل سهولت دستیابی به پایه های مالیاتی و عوامل ارادی، از قبیل کار آیی نظام اجرایی گردآوری مالیات دارد. (Operational Plan of the Iranian National Tax Administration, 1393)

### مالیات

مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت های اقتصادی است که نصیب دولت می گردد، زیرا ابزار و امکانات دستیابی به این درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. (Davani, 1381)

### ۲-۱- تجارت الکترونیک

تجارت الکترونیکی فعالیت های گوناگونی از قبیل مبادله الکترونیکی کالاها و خدمات، تحویل فوری مطالب دیجیتال، انتقال الکترونیکی وجوه، مبادله الکترونیکی سهام، بارنامه الکترونیکی، طرح های تجاری، طراحی و مهندسی مشترک، منبع یابی، خریده های دولتی، بازاریابی مستقیم و خدمات بعد از فروش را دربرمی گیرد. (Azadi & Isavand, 1395).

از تجارت الکترونیکی، تعاریف متعددی شده است که اغلب آن‌ها مبتنی بر تجارب گذشته در استفاده از تجارت الکترونی بوده است.

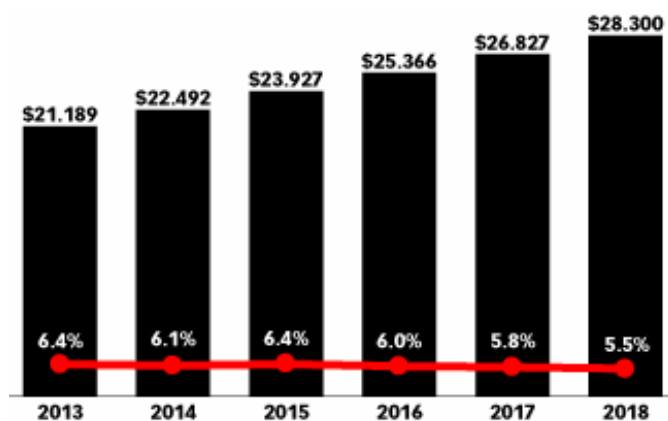
تجارت الکترونیکی یک‌راه جدید انجام تجارت که به شکل انقلابی نحوه کسب‌وکار در سراسر دنیا را متحول نموده، می‌باشد. در این نوع تجارت، حضور فیزیکی و تحویل فیزیکی کالا و خدمات ضروری نمی‌باشد. این تکنولوژی جدید تولید محصولات و خدمات، تبدیل و بازاریابی کالا / خدمات، فرآیندهای کسب‌وکار، ساختار سازمانی سرمایه‌گذاری و سایر زمینه‌های کاربردی تجارت را متحول می‌نماید. (Ghafari & Hori, 1390)

انجمن اینترنت امریکا: تجارت الکترونیکی را به‌عنوان یک رسانه جدید که روابط را در دنیای کسب‌وکار تغییر می‌دهد، کسب‌وکار و مصرف‌کننده را به هم لینک می‌کند و کسب‌وکار جدید می‌سازد، تعریف کرده است. انجمن دانشگاهی کسب‌وکار تجارت الکترونیکی را هر نوع تعامل کاملی که در سطح شبکه کامپیوتری اتفاق بیفتد، که شامل انتقال مالکیت و یا استفاده درست از خدمات و سرویس‌ها است، تعریف کرده است. (Movahedi, 1382)

## ۲-۲- حجم جهانی تجارت الکترونیک

بر اساس آمار Emarketer و مؤسسه Statistic میزان کل فروش صورت گرفته در جهان شامل فروشگاه‌های و اینترنتی در سال ۲۰۱۴، ۲۲/۴۹۲ تریلیون دلار بوده که نسبت به سال ۲۰۱۳ به میزان ۶/۱ درصد افزایش داشته است. این مقدار در سال ۲۰۱۵ ۲۳/۹۲۷ تریلیون دلار و در سال ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ به ترتیب ۲۵/۳۶۶ و ۲۶/۸۲۷ و ۲۸/۳۰۰ تریلیون دلار می‌باشد. در نمودار (۱) رشد فروش کلی جهانی و نیز میزان درصد تغییرات را مشاهده می‌نمایید.

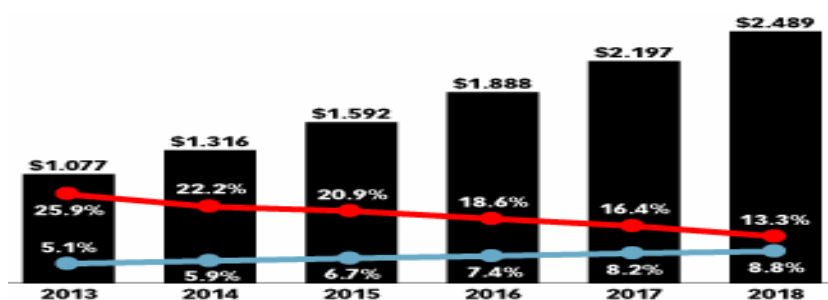
### نمودار (۱) - رشد فروش کلی جهانی و میزان تغییرات به درصد



منبع: Emarketer

حجم تجارت الکترونیک در سال ۲۰۱۴ حدود ۱/۳۱۶ تریلیون دلار بوده که نسبت به سال گذشته ۲۲/۲ درصد رشد داشته که این میزان از تجارت ۵/۹ درصد از کل تجارت را در این سال تشکیل می‌دهد است. میزان تجارت الکترونیک در سال‌های ۲۰۱۵، ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷ به ترتیب ۱/۵۹۲، ۱/۸۸۸ و ۲/۱۹۷ تریلیون دلار و این حجم از تجارت در سال ۲۰۱۸ به حدود ۲/۴۸۹ تریلیون دلار یعنی ۸/۸ درصد از کل تجارت در این سال رسیده است. لازم به ذکر است آهنگ رشد این نوع تجارت در هر سال آرام‌تر از سنوات قبل می‌باشد.

### نمودار (۲) - نسبت تجارت الکترونیک به کل تجارت و میزان تغییرات



میزان تغییرات



نسبت تجارت الکترونیک به کل تجارت



منبع: Emarketer

### ۳-۲- مالیات بر تجارت الکترونیک

مالیات بر تجارت الکترونیک یعنی اخذ مالیات از کله مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی و درآمدهای صورت گرفته در فضای مجازی و به‌صورت الکترونیکی. مالیات بر تجارت الکترونیکی مرحله تکمیلی و گسترده‌تری از اخذ مالیات الکترونیکی می‌باشد. بدیهی است که وقتی سیستمی قابلیت اخذ مالیات بر تجارت الکترونیکی دارد، اخذ مالیات بر سایر فعالیت‌های مشمول به‌صورت الکترونیکی را نیز می‌تواند انجام دهد. مالیات بر تجارت الکترونیک هم‌اکنون در مراحل ابتدایی خود قرار دارد و نیازمند سیستم‌های پیشرفته‌تری می‌باشد. البته در اکثر کشورها خصوصاً کشورهای در حال توسعه که مراحل گذار از جامعه سنتی به جامعه مدرن و دنیای مجازی را طی می‌کنند، از بحث مالیات بیشتر به‌عنوان مشوق در جهت توسعه فرهنگ استفاده و کاربرد این ابزار استفاده می‌شود. به‌عنوان مثال در کشور ایران در قانون تجارت الکترونیکی مصوب سال ۱۳۸۲ کلیه شرکت‌هایی که فعالیت‌های خود را از طریق ابزار الکترونیکی انجام دهند به مدت پنج سال از معافیت مالیاتی برخوردار شده‌اند.

البته این موضوع تا زمانی که استفاده از این ابزار همگانی شود ادامه دارد و پس از آن می‌بایستی ملغی شود چراکه ادامه آن باعث از دست رفتن بخش عظیمی از منابع درآمدی دولت از مالیات‌های دریافتی خواهد شد. مالیات بر تجارت الکترونیکی مبحث و موضوعی است که به‌زودی فراگیر خواهد شد و چاره‌اندیشی برای آن از هم‌اکنون ضروری می‌باشد. (Mousavi, 1386)

## ۲-۴- فعالیت‌های مشمول مالیات بر تجارت الکترونیک

دسترسی به اینترنت:

تهیه‌کنندگان خدمات اینترنت مجموعه‌ای از خدماتی که شامل بر خدمات ایمیل، برنامه‌های جستجوگر، و دسترسی به اینترنت و وب سایت‌ها می‌شود را عرضه می‌کنند.

خرده‌فروشی:

تبلیغ تجاری و فروش کالاها که در وب سایت‌ها کالاها را از طریق پست و خدمات پیک، تحویل می‌دهند. برای مثال، کالاهایی که از طریق کتاب‌ها، کامپیوترها و ابزار ورزشی فروخته شده‌اند.

کالاهای دیجیتالی:

تبلیغات تجاری و فروش کالاها از طریق وب سایت‌های شخصی و فروشگاه‌های مجازی<sup>۱</sup> و انتقال کالاها از طریق اینترنت. کالاهایی از نوع نرم‌افزار، موسیقی، روزنامه و مجلات که فروخته و انتقال داده می‌شوند.

اطلاعات پایگاه داده‌ها:

استفاده‌کننده برای دسترسی به اطلاعات پایگاه اطلاعاتی از طریق اینترنت پرداخت هزینه‌ای را تقبل می‌کند. بانکداری:

بانک‌ها که خدمات اینترنتی را ارائه می‌دهند.

سهم بازرگانی:

سهم بنگاه‌های دلال برای ارائه امکانات برای سرمایه‌گذاران در برابر سهام تجارت و مدیریت سرمایه‌گذاری روی اینترنت (Basu, 2005).

## ۲-۵- انواع مالیات در تجارت الکترونیک

### ۲-۵-۱- مالیات بر تجارت مشهود<sup>۲</sup>

این نوع مالیات همانند مالیات بر کالاهای مشهود در تجارت الکترونیک و فروشگاه‌های سنتی وضع می‌شود. در این مالیات لزومی به تغییر روش‌های جمع‌آوری مالیات به دلیل ورود عصر اینترنت وجود ندارد. میزان

1. Cyber-malls

2. Visible Trade

مالیات‌هایی که وصول می‌شود بایستی بدون توجه به تغییر ابزار و روش‌های فروش بر اساس حجم تجارت و سود حاصل از فروش اینترنتی باشد. (Mahmoudzadeh, 1383)

#### ۲-۵-۲- مالیات بر تجارت نامشهود<sup>۱</sup>

تجارت نامشهود به خدمات برخط یا خدماتی که روی سرورها ارائه می‌شود اطلاق می‌شود، به‌طوری‌که مشتریان این سرورها ممکن است از آن‌ها خدماتی نظیر اطلاعات خواست و در قبال آن نیز پول پرداخت می‌شود. مالیاتی که بر این نوع تجارت وضع می‌شود بر اساس پرداخت یا جریان پول است.

#### ۲-۵-۳- مالیات بر اطلاعات دیجیتال

اطلاعات دیجیتالی شده به انواع نرم‌افزارها، کتب، موسیقی، تصاویر اطلاق می‌شود که از طریق اینترنت به فروش می‌رسد.

#### ۲-۶- اثر تجارت الکترونیک بر درآمدهای مالیاتی

در مورد به‌کارگیری تجارت الکترونیک و اثر آن بر مالیات‌های مستقیم (درآمد و ثروت و...) می‌توان به کار انجام‌شده توسط گلس بی و زیتین (Goolsbee & Zittrain, 1999) اشاره کرد. (تحقیقی در خصوص اقتصاد آمریکا) این‌که با به‌کارگیری نگرش هزینه - فایده به این نتیجه رسیدند که اگرچه تجارت الکترونیک در کوتاه‌مدت با ایجاد فضایی خاص امکان فرار از پرداخت مالیات را بالا می‌برد و در نتیجه درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد ولی در بلندمدت باعث افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود.

مالیات بر فروش نسبت به سایر اقلام مالیاتی بیشترین تأثیرپذیری را از تجارت الکترونیک دارد. برای همین این مسئله توسط دولت‌ها به‌طور خاص موردتوجه قرار گرفته است و ونوچ (Voinovich 2000) در یک کار تحقیقاتی به بررسی اثر الکترونیکی بر درآمدهای مالیات بر فروش پرداخته و نشان می‌دهد که تجارت الکترونیکی موجب کاهش درآمدهای مالیات بر فروش به‌طور متوسط بین ۱/۶ تا ۹/۱ میلیارد دلار می‌شود.

#### ۲-۷- قوانین مالیات بر تجارت الکترونیک

افرادی که در سراسر جهان از تجارت الکترونیکی استفاده می‌کنند، با سردرگمی عجیبی در مورد قوانین مالیاتی ملی و بین‌المللی روبرو هستند. به‌عنوان نمونه، در مبادلات برخطی که بین دو نفر از دو کشور مختلف با قوانین مالیاتی متفاوت رخ می‌دهد، تعیین زمان و مکان انجام معامله و نیز قانون مالیاتی حاکم بر معامله مورد سؤال است. سازمان‌های مالیاتی حتی در کشورهای پیشرفته نیز هنوز نتوانسته‌اند خود را با سرعت شگفت‌آور گسترش دانش الکترونیکی و حاصل آن یعنی تجارت الکترونیکی همگام سازند و پا به پای آن آمادگی‌های لازم را پیدا کنند اما همه به فکر جبران این عقب‌ماندگی هستند. دلیل آن هم واضح است. تجارت الکترونیکی



سال به سال قطعه بزرگتری از منابع مالیاتی را به کام خود می‌کشد و اگر سازمان‌های مالیاتی نتوانند این نوع از تجارت را کنترل کنند و از آن کسب درآمد نمایند، درآینده، همه با مشکل کسری درآمد، مواجه خواهند شد. (Tayebnia, 1388)

اگر بخواهیم قوانین مالیاتی فعلی را بر تجارت الکترونیک هم تعمیم بدهیم، اولین گام تهیه فهرست کالاهای دیجیتالی و مکانیسم‌های مالیات بر فروش می‌باشد. در آمریکا بسیاری از ایالت‌ها پایه‌های مالیاتی فروش و پایه مالیاتی ارزش بعضی از دارایی‌های ملموس و مشهود را اساس ساختار وصول مالیات قرار داده‌اند؛ این مالیات‌ها عبارت‌اند از: مالیات بر درآمد، مالیات بر حق الامتیاز و مالیات بر استفاده (اجاره). مالیات بر استفاده وقتی وضع می‌شود که دارایی برای خدمات‌دهی استفاده می‌شود؛ در این حالت انتقال مالکیت دارایی صورت نمی‌گیرد و دارایی اشخاص مثل ساختمان و ماشین اجاره داده می‌شود. دارایی‌های ملموس و مشهود اشخاص به دارایی‌های گفته می‌شود که بتوان آن‌ها را دید، وزن کرد، اندازه گرفت، احساس کرد یا توسط دیگر حس‌ها با روش‌های دیگر قابل درک باشد. اگر ما به همین تعریف اکتفا کنیم بسیاری از تولیدات دیجیتالی و انواع خدمات مربوطه مشمول این تعریف قانون می‌شوند. برای بسط دادن این قانون به حوزه دیجیتال، بسیاری از قانون‌های ایالتی برنامه‌های کامپیوتری و بسیاری از خدمات اطلاعاتی را به عنوان تولیدات و خدمات مشمول قلمداد کرده‌اند. با رشد تجارت الکترونیک و انجام معاملات به صورت الکترونیک در سطح وسیعی از تولیدات و خدمات مانند نرم‌افزارها، سخت‌افزارها و خدمات فنی مقیاس و شمولیت این قانون خاص بر حسب تصادف لایتناهی نمود پیدا می‌کند. اگرچه به نظر می‌رسد فایل‌های دیجیتال شبیه هم هستند اما تفاوت‌های اساسی وجود دارد؛ برای مثال: خانه‌های الکترونیک، ارزش‌های دیجیتال، اطلاعات هواشناسی، برنامه‌های کامپیوتری، بلیط‌های کنسرت‌ها و توصیه‌های پزشکی.

تحقق مالیات بر تجارت الکترونیک مستلزم وضع قوانین و مقررات و استانداردهایی است که حسابرسی مالیاتی در این عرصه را نظام‌مند ساخته و موجب وحدت رویه در عملکرد مأموران و مؤدیان مالیاتی گردد. ایجاد الزامات قانونی جهت ثبت رسمی سایت‌ها و موسسات مربوطه، بدون بازنگری قوانین و رویه‌های مالیاتی امکان اعمال مالیات بر تجارت الکترونیک وجود نخواهد داشت. (Mousavi, 1388)

## ۸-۲- دیدگاه‌های مطرح در مورد مالیات بر تجارت الکترونیک

مهم‌ترین فواید و هزینه‌های وضع یا عدم وضع مالیات بر تجارت الکترونیک به مسائلی مانند از دست رفتن درآمد مالیاتی دولت، رقابت با خرده‌فروشی، آثار خارجی، آثار توزیعی و هزینه‌های اجرایی مربوط می‌شود. طرفداران رشد تجارت الکترونیک معتقدند که تجارت الکترونیک شیوه نوینی است که هنوز در مراحل اولیه رشد خود است و اگر در شرایط فعلی بر آن مالیات وضع شود، اعمال این مالیات ممکن است موجب نوسان

شدید رشد آن شود. سیاستگذاران معتقدند اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی باعث می‌شود دولت مقداری از درآمد مالیاتی قابل وصول خود را از دست بدهد و این مسئله با در نظر گرفتن رشد بالقوه و بالای تجارت الکترونیکی اهمیت بیشتری می‌یابد (Sheppard, 1998). مهم‌ترین موارد عبارتند از: از دست رفتن درآمد مالیاتی در نتیجه تجارت: مهم‌ترین هزینه وضع نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی، از دست رفتن درآمد مالیاتی بالقوه دولت‌هاست. (Goolsbee, 1999) معتقد است هزینه‌های این سیاست در کوتاه‌مدت بسیار اندک است.

رقابت تجارت الکترونیکی با تجارت متداول: منفعت مهم دیگری که مدافعان اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی بیان می‌کنند این است که اعمال این مالیات رقابت نابرابر میان تجارت الکترونیکی و تجارت جریان غالب را از بین می‌برد و نبود مزیت‌ها در هر دو بخش مشخص می‌شود.

به عبارت دیگر اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی، انحراف در تجارت غالب را به وجود آورده و موجب ناکارایی اقتصادی می‌شود. اگر مصرف‌کنندگان خرید از فروشگاه را ترجیح دهند اما فقط به خاطر پرداخت نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی، خرید آنلاین را برگزینند، در این حالت نتیجه مالیات ناکارایی خواهد بود. ارزیابی رقابت این دو شیوه تجارت این سؤال را به وجود می‌آورد که آیا خریدهای انجام‌شده از طریق اینترنت همان خریدهای قبلی هستند که از طریق سنتی انجام می‌گرفتند یا خریدهای جدیدی هستند که پیشتر وجود نداشته‌اند؟ این موضوع شبیه بحث توافق‌های "خلق تجارت" در برابر انحراف تجارت در مطالعات تجارت بین‌المللی است. در حال حاضر سهم تجارت الکترونیکی در ایران و حتی در جهان در محدوده‌ای نیست که بتوان به روشنی یکی از حالت‌های یادشده را برگزید. بررسی‌های انجام‌شده در آمریکا نشان می‌دهد که در حال توسعه حاضر تجارت الکترونیکی بیشتر با حالت خلق تجارت (که ناکارایی ایجاد نمی‌کند) سازگار است اما با گذشت زمان و افزایش سهم تجارت الکترونیکی از کل تجارت این امکان افزایش می‌یابد که این دو شیوه تجارت رقیب یکدیگر شوند.

آثار توزیعی: اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی آثار توزیعی قابل توجهی به دنبال خواهد داشت. از مهم‌ترین جنبه‌های آثار توزیعی، معافیت افراد ثروتمند از پرداخت است. بیشتر افرادی که از اینترنت برای خرید استفاده می‌کنند دارای تحصیلات بیشتر و سطح ثروت بالاتری هستند و در صورت اعمال سیاست معافیت مالیاتی بر تجارت الکترونیکی، این افراد از پرداخت مالیات معاف می‌شوند و افرادی با درآمد پایین‌تر باید مالیات پرداخت کنند. بنابراین توزیع نامتناسب درآمدها و افزایش شکاف طبقاتی را در پی خواهد داشت. (Organization for Economic Cooperation and Development, 1977)

هزینه‌های اجرایی: یکی از مهم‌ترین هزینه‌های مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی به مشکل اجرای آن مربوط می‌شود. (Economist, 1997) بر اساس نظریه‌های اقتصادی در فعالیت‌هایی که اعمال مالیات بر آن‌ها مشکل یا پرهزینه است نرخ مالیات باید پایین باشد. مشکلات اجرایی قابل توجهی در اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی وجود دارد که یک بعد آن به ماهیت مبادلات برمی‌گردد و بعد دیگر آن مربوط به طراحی نرم‌افزار و هزینه‌های مشابه است. پیش‌بینی می‌شود که باگذشت زمان این هزینه‌ها روند نزولی داشته باشند. (Goolsbee, 1999)

آثار خارجی: دسته دیگری از هزینه‌ها یا منافع معافیت مالیاتی تجارت الکترونیکی به آثار خارجی مربوط می‌شود. نتایج بررسی‌های انجام‌شده نشان می‌دهد حتی اگر مالیات به صورت کارا بر تجارت الکترونیکی اعمال شود، کاهش قابل توجهی در مقدار خریدهای آنلاین در بر خواهد داشت. با توجه به وجود آثار خارجی مثبت، این کاهش خریدها می‌تواند هزینه‌های اجتماعی معنی‌داری را به دنبال داشته باشد. (Goolsbee, 1999)

### ۳- روش‌شناسی تحقیق

هدف اصلی هر پژوهشی، کشف، توصیف، تبیین و گسترش دانش پیرامون پدیده‌ها یا پدیده خاص می‌باشد. در هر پژوهشی پژوهشگر پس از تعیین و تعریف مسئله و فرضیه‌های آن باید تعیین کند که چه افرادی را مورد مطالعه قرار می‌دهد، چه روشی را برای پژوهش انتخاب می‌کند. برای جمع‌آوری اطلاعات از چه وسیله اندازه‌گیری استفاده می‌کند و مؤثرترین راه برای تجزیه و تحلیل داده‌ها چیست. پایه هر علمی روش شناخت آن است و اعتبار و ارزش قوانین علمی به روش‌شناختی مبتنی است که در آن علم می‌رود. (Khaki, 1399)

در پی ماهیت تحقیق و آنچه از موضوع تحقیق استحصال می‌گردد، می‌توان استنباط نمود که تحقیق حاضر از لحاظ طرح تحقیق گذشته‌نگر مبتنی بر آینده است، یعنی محقق ضمن بررسی اسناد و مدارک سایر محققان، به دنبال احصاء چالش‌های فراروی اخذ مالیات از تجارت الکترونیک می‌باشد. این پژوهش از لحاظ نوع تحقیق در گروه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد چراکه نتایج به‌دست‌آمده از آن می‌تواند به منظور اصلاح و ایجاد فرایندها و مکانیسمی در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی حاصل از تجارت الکترونیکی کارا باشد و نیز از لحاظ جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها پژوهشی پیمایشی - توصیفی است و از لحاظ جمع‌آوری اطلاعات این تحقیق در زمره تحقیقات پیمایشی (میدانی) جای می‌گیرد، در این پژوهش پس از مطالعه و بررسی موضوعات مشابه و پس از اجماع با نخبگان موضوعی مشخص گردید که بهترین روش تحقیق برای این پژوهش انجام مصاحبه عمیق و سپس استفاده از روش دلفی است تا با این روش بتوان آنچه را در انجام مطالعات کتابخانه‌ای و میدانی و همچنین انجام مصاحبه عمیق با خبرگان حوزه مالیات و فناوری اطلاعات

حاصل شده، برای کسب اجماع در نظرات خبرگان موضوع توزیع، جمع‌آوری و تحلیل نمود. برای این منظور تعداد ۲۵ نفر از خبرگان حوزه مالیاتی، فناوری اطلاعات و نیز تجارت الکترونیک شناسایی شدند که با توجه به موضوع پژوهش از همکاری در این راه استقبال نمودند و در بخش اول پژوهش یعنی احصاء چالش‌های فراروی اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی از نظر آنان استفاده شد. پس از جمع‌آوری اطلاعات و انجام مطالعات میدانی و کتابخانه‌ای با تعداد ۱۰ نفر از مدیران مالیاتی که نخبگان حوزه مالیات محسوب می‌گردند مصاحبه عمیق انجام گرفت و نتایج حاصل از مصاحبه‌ها در قالب پرسش‌نامه دور اول دلفی برای خبرگان ۱۳ نفر ارسال شد. پرسشنامه دور اول به شکل باز بوده ضمن درج نظرات مصاحبه‌شوندگان در پرسشنامه از آنان درخواست گردید تا هر آنچه را به‌عنوان چالش‌هایی برای اخذ مالیات از تجارت الکترونیک متصورند درج نمایند.

در دور دوم دلفی نتایج حاصل از جمع‌بندی پاسخ‌های به‌دست‌آمده از دور اول برای اعضای گروه دلفی ارسال شد. نتایج حاصل تعداد ۲۲ چالش بود که در ابعاد سیاست‌گذاری، قوانین و مقررات همچنین فرآیندهای اجرایی دسته‌بندی شدند. در دور سوم اجماع خبرگان و نظر نهایی آنان، تعداد ۲۰ چالش اساسی در سه بعد فوق بود.

### ۳-۱- جامعه آماری، نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش را در مرحله نخست پژوهش و تعیین چالش‌ها تعداد ۱۰ نفر به‌صورت هدفمند از جامعه متخصصین حوزه مالیاتی، فناوری اطلاعات و نیز تجارت الکترونیک با حداقل ۱۵ سال سابقه مدیریت تشکیل می‌دهد. شیوه نمونه‌گیری در این تحقیق به دلیل نو بودن تحقیق و عدم دسترسی عموم به این موضوعات از نوع هدفمنداست. با توجه به جدید بودن موضوع تحقیق با استفاده از نمونه‌های جامعه آماری به نمونه‌گیری مبادرت می‌شود. شیوه مذکور پایش چندمرحله‌ای و به شیوه دلفی فازی انجام می‌شود. یعنی در صورتی که به نقطه اشباع نمونه‌ها رسید و تغییری در نتایج حاصل نشد، نمونه‌گیری قطع می‌شود.

روش دلفی فازی: روش دلفی<sup>۱</sup> که از نوع روش‌های پیمایشی است، جهت بررسی دیدگاه‌های یک جمع صاحب‌نظر در مورد یک موضوع ویژه استفاده می‌شود. روش دلفی فرایندی ساختاریافته برای جمع‌آوری و طبقه‌بندی دانش موجود در نزد گروهی از کارشناسان و خبرگان است که از طریق توزیع پرسشنامه‌هایی در بین این افراد و بازخورد کنترل‌شده پاسخ‌ها و نظرات دریافتی صورت می‌گیرد (Adler & Ziglio, 1996). اولین مرحله از این فرایند، انتخاب خبرگان می‌باشد. برخی ویژگی‌های اصلی برای این انتخاب درگیری این افراد با مسئله موردنظر، داشتن اطلاعات مداوم از موضوع، دارای انگیزه برای شرکت در فرایند دلفی، و درنهایت داشتن این احساس که اطلاعات حاصل از یک توافق گروهی برای خود آن‌ها نیز ارزشمند خواهد بود. پس از

انتخاب، متخصص باید در خصوص مسئله توجیه گردند. معمولاً دعوت از ۱۰ تا ۱۵ کارشناس، بهترین حالت برای مشارکت در روش دلفی است. در بخش دوم این تحقیق از ۱۳ نفر به صورت هدفمند از جامعه متخصصین حوزه مالیاتی، فناوری اطلاعات و نیز تجارت الکترونیک با حداقل ۱۵ سال سابقه مدیریت استفاده شده است. در روش دلفی فازی که در این تحقیق از عدد فازی مثلثی (L,M,U) استفاده شده است، خبرگان نظرات خود را در قالب متغیرهای فازی (شکل ۱ و جدول ۱) بیان نموده پژوهشگر بعد از جمع‌آوری اطلاعات هر شاخص را جمع‌بندی می‌نماید. در مرحله بعد هر فرد خبره بر اساس اطلاعات حاصل از مرحله قبل، نظر خود را تکرار یا اصلاح می‌نماید. این فرایند تا زمانی ادامه دارد که میانگین اعداد فازی به اندازه کافی باثبات شود. (Azar & Fraji, 1381) در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه "خیلی کم" باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. (Cheng & Lin, 2002) جهت محاسبات فازی از فرمول‌های ۱، ۲، ۳ استفاده شده که  $\bar{z}$  نمایشگر خبره  $\bar{z}$  ام و  $i$  نمایشگر ویژگی  $i$  ام پرسشنامه است. جهت نافازی سازی امتیازات هر شاخص از فرمول (۴) استفاده می‌شود.

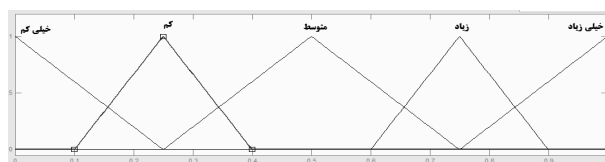
$$۱) Li = \sum lj/q$$

$$۲) Mi = \sum mj/q$$

$$۳) Ui = \sum uj/q$$

$$۴) IVi = (Ui + 2Mi + Li)/4$$

شکل (۱) - تعریف متغیرهای کلامی تحقیق



منبع: Wang & Chang, 1995; 2007

جدول (۱) - بازه متغیرهای کلامی تحقیق

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی
خیلی زیاد	(۰/۲۵, ۱, ۰)
زیاد	(۰/۱۵, ۰/۷۵, ۰/۱۵)
متوسط	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۲۵)
کم	(۰/۱۵, ۰/۲۵, ۰/۱۵)
خیلی کم	(۰, ۰/۲۵, ۰)

منبع: Wang & Chang, 1995; 2007

برای دسترسی به افرادی با این شرایط باید به مدیران و متخصصان حوزه تجارت الکترونیک و مالیاتی مراجعه کرد و جامعه آماری را از این گروه باسابقه کاری بالای پانزده سال انتخاب کرد. البته به دلیل نو بودن موضوع تحقیق، این افراد نیز باید پالایش شوند و جامعه آماری بین ده تا پانزده نفر مناسب است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات و تعیین شاخص‌های روان‌سنجی آن؛ ابزار سنجش پژوهش حاضر در بخش دوم، پرسشنامه محقق ساخته است که با استفاده از نتایج حاصل از بخش اول و چالش‌های احصاء شده از سه دور دلفی انجام‌شده و مصاحبه دقیق با خبرگان تهیه‌شده است. برای تعیین روایی پرسش‌نامه از نظرات نخبگان استفاده‌شده است و جملگی روایی پرسشنامه تحقیق را تأیید نموده‌اند. پایایی تحقیق نیز بر اساس ثبات یافته‌های تحقیق در مراحل مختلف حاصل می‌شود.

#### ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های تحقیق

##### ۴-۱- ابعاد و مؤلفه‌های تحقیق

استخراج و تعیین شاخص‌های چالش‌های فراروی اخذ مالیات از تجارت الکترونیک بر مبنای نتایج حاصل از اجماع نظرات خبرگان در ۳ دور دلفی انجام‌شده است. این چالش‌ها در سه بعد و ۲۰ مؤلفه تقسیم‌شده است.

##### ۴-۲- تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها

پس از احصاء چالش‌های فراروی اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک در پایان دور سوم دلفی، پرسشنامه‌ای با نظر نخبگان تهیه شد که روایی آن نیز مورد تأیید نخبگان قرار گرفت، لذا این پرسشنامه جهت اولویت‌بندی چالش‌ها مناسب تشخیص داده شد. اولین پرسشنامه برای اعلام نظر نخبگان ارسال شد که نتیجه بازگشت آن در جدول (۳) ارائه شده است.

این جدول شامل متغیرها، شاخص‌ها و میانگین مثلثی فازی و میانگین نا فازی شده است. فرمول‌های ۱ تا ۴ در این جدول اعمال شده که نتایج محاسبات، از برنامه اکسل استخراج شده است.

برای ارزیابی‌ها، ابتدا برای مشخص شدن سطح میانگین نافازی شده برای متغیرهای خیلی زیاد، زیاد، کم و خیلی کم با استفاده از جدول (۲)، عدد هر متغیر را به دست می‌آوریم. در جدول (۳) این مقادیر تعیین شده است.

## جدول (۲) - وزن دهی متغیرهای کلامی نافازی شده

متغیر	میانگین
خیلی زیاد	۱
زیاد	۰/۸
متوسط	۰/۶۶
کم	۰/۱۳
خیلی کم	۰/۱۱

منبع: Cheng & Lin, ۲۰۰۲

با داشتن این جدول مرجع می‌توان هر یک از شاخص‌ها را مورد ارزیابی قرارداده، میزان این اثر را نشان داد.

## جدول (۳) - پرسشنامه تکمیل‌شده اول

ردیف	ابعاد	چالش های فراروی مالیات ستانی از تجارت الکترونیک	میزان موافقت					میانگین مثلی فازی			میانگین نا فازی شده
			خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	(L,M,U)			
سیاستگذاری	۱	عدم سیاستگذاری لازم در خصوص برقراری تعاملات بین المللی مربوط به مالیات ستانی الکترونیک ازجمله تفاهیم نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مبادلات الکترونیک	۰	۰	۲	۱	۱۰	۰.۰۶	۱.۰۷	۰.۲۹	۰.۹۳
	۲	عدم وجود سامانه های شناسایی فعالیت های تجاری الکترونیک	۰	۰	۲	۹	۱۰	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲
	۳	عدم ایجاد سامانه های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیک به شکل برخط	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵
	۴	عدم تعاملات لازم میان بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی برای رهگیری حسابها و پرداخت ها و دسترسی به چرخش مالی حسابهای فعالان در مبادلات الکترونیک	۰	۰	۲	۴	۷	۰.۱۰	۱.۰۰	۰.۲۶	۰.۸۸
	۵	عدم سیاستگذاری مناسب برای ضابطه مدت نمودن ثبت دامنه و URL (ارائه همت اصلی و محل قامت قانونی در زمان ثبت دامنه)	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴
	۶	عدم وجود تشکیلات مالیات ستانی الکترونیک در ساختار سازمانی سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات تابعه	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵
	۷	عدم وجود تعاملات مورد نیاز میان سازمان و مراکز ذی صلاح	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵
	۸	عدم الزام امضاء الکترونیک در مبادلات برخط و الکترونیک	۰	۰	۰	۴	۹	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۶	۰.۹۴
	۹	عدم الزام فعالان تجارت الکترونیک به استفاده از صندوق های الکترونیک فروش	۰	۰	۱	۵	۷	۰.۰۹	۱.۰۲	۰.۲۵	۰.۸۹
	۱۰	عدم تدوین عنوان و سرفصل دروس دانشگاهی ویژه دانش جویان حوزه مالیات	۰	۰	۱	۵	۷	۰.۰۹	۱.۰۲	۰.۲۵	۰.۸۹
قوانین و مقررات	۱۱	عدم وجود ضوابط و ترغ گذاری مالیات اصدالی بر درآمد مشمول مالیات تجارت الکترونیک و پایه های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیک	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵
	۱۲	نبودن آیین نامه های مربوط به پیوند نگهداری اسناد، دفتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۱	۱۱	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۹	۰.۹۶
	۱۳	عدم وجود مقررات مربوط به صدور صورت حسابها و تنظیم صورت های مالی الکترونیکی	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴
	۱۴	نبودن مقررات و استانداردهای مربوط به حبابرسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵
	۱۵	نبودن قوانین و آیین نامه های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص و وصول مالیات بر درآمد کسب و کارها و مبادلات الکترونیک	۰	۰	۰	۲	۱۱	۰.۰۳	۱.۱۴	۰.۲۸	۰.۹۷
	۱۶	عدم وجود آیین نامه های مربوط شناسایی منابع درآمدی در تجارت الکترونیک	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲
فرآیندهای اجرایی	۱۷	عدم امکان تعیین قاندها قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴
	۱۸	عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴
	۱۹	عدم وجود ساز و کار مناسب جهت احراز اصالت صورت حسابهای تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۳	۹	۰.۰۶	۱.۰۷	۰.۲۷	۰.۹۳
	۲۰	عدم وجود آموزش های تخصصی ویژه کادری مالیاتی به منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و نحوه های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک	۰	۳	۲	۲	۶	۰.۱۱	۰.۸۴	۰.۲۵	۰.۷۷

منبع: یافته های محقق

پس از بازگشت پرسشنامه‌های ارسالی، از نظر نخبگان در مرحله دوم مجدداً پرسشنامه‌ها با نمایش وضعیت قبلی در اختیار نخبگان قرار گرفت و بازگشت آن در جدول (۴) و نتیجه میانگین نفازی شده، مجدداً ارائه شده است.

جدول (۴) - پرسشنامه تکمیل شده مرحله دو

ردیف	بهره	جالبی های در روی مالیات سالی از تجارت الکترونیک _ مرحله دوم	میزان موافقت					میانگین متنی نفازی	میانگین نفازی شده	مرحله اول	اختلاف اول و دوم
			خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد				
۱	سازگاری	عدم سازگاری لازم در خصوص برقراری تعاملات بین مالیات مربوط به مالیات سالی الکترونیک از جمله تقاضای نام های انتخاب از اند مالیات مضامین در مبادلات الکترونیک	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۹۴	۰.۰۱
۲		عدم وجود سامانه های شناسایی فعالیت های تجاری الکترونیک	۰	۰	۱	۳	۹	۰.۰۶	۱.۰۷	۰.۹۳	۰.۰۱
۳		عدم ایجاد سامانه های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیک به شکل برخط	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۹۵	۰.۰۰
۴		عدم تعاملات لازم میان بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی برای رمزگشایی حسابها و پرداخت ها و دسترسی به چرخش مالی حسابهای فعالان در مبادلات الکترونیک	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۹۲	۰.۰۳
۵		عدم سازگاری مناسب برای شرایط ثبت نمودن ثبت نام و URL (آدرس اینترنتی) و پرداخت مالی و قلمرو قانونی در زمان ثبت نام	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۹۴	۰.۰۰
۶		عدم تشکیل مالیات سالی الکترونیک در سامانه سازمانی سازمان امور مالیاتی کشور و اجرا تایم	۰	۰	۰	۶	۹	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۹۴	۰.۰۲
۷		عدم وجود تعاملات مورد نیاز میان سازمان و مراکز دی صلاح	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۹۲	۰.۰۴
۸		عدم الزام ایجاد الکترونیک در مبادلات برخط و الکترونیک	۰	۰	۰	۶	۹	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۹۴	۰.۰۰
۹		عدم الزام فعالیت تجارت الکترونیک به استفاده از صندوق های الکترونیک فروش	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۹۲	۰.۰۲
۱۰		عدم تدوین عنوان و سرعصل دروس دانشگاهی ویژه دانش جوان حوزه مالیات	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۹۲	۰.۰۲
۱۱	توسعه و هدایت	عدم وجود ضمانت و شرح گذاری مالیات اعمالی بر درآمد مشمول مالیات تجارت الکترونیک و پایه های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیک	۰	۰	۰	۲	۱۱	۰.۰۳	۱.۱۴	۰.۹۷	۰.۰۲
۱۲		نبود آیین نامه های مربوط به شیوه نگهداری اسناد، دفتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۱	۱۱	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۹۶	۰.۰۰
۱۳		عدم وجود مقررات مربوط به صدور صورت حسابها و تنظیم صورت های مالی الکترونیک	۰	۰	۱	۱	۱۱	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۹۶	۰.۰۲
۱۴		نبود مقررات و استانداردهای مربوط به حسابرسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۹۵	۰.۰۰
۱۵		نبود قوانین و آیین نامه های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص و وصول مالیات بر درآمد کسب و کارها و مبادلات الکترونیک	۰	۰	۰	۲	۱۱	۰.۰۳	۱.۱۴	۰.۹۷	۰.۰۰
۱۶		عدم وجود آیین نامه های مربوط به شناسایی منابع درآمدی در تجارت الکترونیک	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۹۲	۰.۰۰
۱۷	فرآیندهای اجرایی	عدم امکان تعیین فرآیندهای قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۱	۱۱	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۹۶	۰.۰۲
۱۸		عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۲	۱	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۹۴	۰.۰۰
۱۹		عدم وجود ساز و کار مناسب جهت اعزام صورت حسابهای تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۶	۸	۰.۰۸	۱.۰۵	۰.۹۱	۰.۰۲
۲۰		عدم وجود آموزش های تخصصی ویژه گذار مالیاتی به منظور آشنایی عوامل فرآین و مقررات و شیوه های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک	۰	۳	۲	۲	۶	۰.۱۱	۰.۸۴	۰.۷۷	۰.۰۰

منبع: یافته های محقق

از ۲۰ شاخص مطرح شده در جدول (۴)، اختلاف نظر نخبگان در مرحله دوم با مرحله اول اگر کمتر از عدد ۰/۱۱ به معنی تأثیر خیلی کم بوده و قابل قبول است. لذا برای اطمینان بیشتر مجدداً پرسشنامه مرحله سوم ارسال می شود. حاصل این نظرات در جدول (۵) انعکاس یافته است.



### جدول (۵) - پرسشنامه تکمیل شده مرحله سوم

ردیف	ایجاد	جائش های فراروی مالیات ستانی از تجارت الکترونیک _ مرحله دوم	میزان موافقت					میانگین مثلی نازی			میانگین نافازی شده	مرحله دوم	اختلاف دوم و سوم
			خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	(L,M,U)					
سیاستگذاری	۱	عدم سیاستگذاری لازم در خصوص برقراری تعاملات بین المثلی مربوط به مالیات ستانی الکترونیک از جمله تفاهم نامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مبادلات الکترونیک	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲	۰.۹۴	۰.۰۳
	۲	عدم وجود سامانه های شناسایی فعالیت های تجاری الکترونیک	۰	۰	۰	۲	۱۱	۰.۰۳	۱.۱۴	۰.۲۸	۰.۹۷	۰.۹۳	۰.۰۴
	۳	عدم ایجاد سامانه های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیک به شکل برخط	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵	۰.۹۵	۰.۰۰
	۴	عدم تعاملات لازم میان بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی برای رهگیری حسابها و پرداخت ها و دسترسی به چرخش مالی حسابهای فعالان در مبادلات الکترونیک	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵	۰.۹۲	۰.۰۴
	۵	عدم سیاستگذاری مناسب برای ضابطه مند نمودن ثبت دامنه و URL ( ارائه هویت اصلی و محل اقامت قانونی در زمان ثبت دامنه)	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴	۰.۹۴	۰.۰۰
	۶	عدم وجود تشکیلات مالیات ستانی الکترونیک در ساختار سازمانی سازمان امور مالیاتی کشور و ادارا تابعه	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴	۰.۹۴	۰.۰۰
	۷	عدم وجود تعاملات مورد نیاز میان سازمان و مراکز ذی صلاح	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲	۰.۹۲	۰.۰۰
	۸	عدم ازام اعفاء الکترونیک در مبادلات برخط و الکترونیک	۰	۰	۰	۴	۹	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۶	۰.۹۴	۰.۹۴	۰.۰۰
	۹	عدم ازام فعالان تجارت الکترونیک به استفاده از حقوق های الکترونیک فروش	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲	۰.۹۲	۰.۰۰
	۱۰	عدم تدوین عنوان و سر فصل دروس دانشگاهی ویژه دانش جویان حوزه مالیات	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲	۰.۹۲	۰.۰۰
قوانین و مقررات	۱۱	عدم وجود هراتب و نرخ گذاری مالیات اضافی بر درآمد مشمول مالیات تجارت الکترونیک و پایه های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیک	۰	۰	۰	۲	۱۱	۰.۰۳	۱.۱۴	۰.۲۸	۰.۹۷	۰.۹۷	۰.۰۰
	۱۲	نبود آیین نامه های مربوط به شیوه نگهداری اسناد دفاتر و مدارک مالی قابل اسناد در تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۱	۱۱	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۹	۰.۹۶	۰.۹۶	۰.۰۰
	۱۳	عدم وجود مقررات مربوط به صدور صورت حسابها و تنظیم صورت های مالی الکترونیکی	۰	۰	۱	۱	۱۱	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۹	۰.۹۶	۰.۹۶	۰.۰۰
	۱۴	نبود مقررات و استانداردهای مربوط به حساسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۰	۳	۱۰	۰.۰۴	۱.۱۱	۰.۲۷	۰.۹۵	۰.۹۵	۰.۰۰
	۱۵	نبود قوانین و آیین نامه های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص وصول مالیات بر درآمد کسب و کارها و مبادلات الکترونیک	۰	۰	۰	۲	۱۱	۰.۰۳	۱.۱۴	۰.۲۸	۰.۹۷	۰.۹۷	۰.۰۰
	۱۶	عدم وجود آیین نامه های مربوط شناسایی منابع درآمدی در تجارت الکترونیک	۰	۰	۲	۲	۹	۰.۰۷	۱.۰۵	۰.۲۸	۰.۹۲	۰.۹۲	۰.۰۰
فرآیندهای اجرایی	۱۷	عدم امکان تعیین افتسگاه قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴	۰.۹۶	۰.۰۲
	۱۸	عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۲	۱۰	۰.۰۵	۱.۰۹	۰.۲۸	۰.۹۴	۰.۹۴	۰.۰۰
	۱۹	عدم وجود ساز و کار مناسب جهت اعزام اصالت صورت حسابهای تجارت الکترونیک	۰	۰	۱	۳	۹	۰.۰۶	۱.۰۷	۰.۲۷	۰.۹۳	۰.۹۱	۰.۰۲
	۲۰	عدم وجود آموزش های تخصصی ویژه کادر مالیاتی به منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و شیوه های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک	۰	۳	۲	۲	۶	۰.۱۱	۰.۸۴	۰.۲۵	۰.۷۷	۰.۷۷	۰.۰۰

منبع: یافته های محقق

سنجش پایایی تحقیق اهمیت زیادی دارد. با توجه به اینکه از نوع تحقیقات کیفی است برای بررسی پایایی این تحقیق از مفهوم پایایی استفاده کرده و پایایی آن اثبات می شود. مفهوم پایایی این است که اگر

چندین بار دیگر نمونه‌گیری و انجام آزمایش تکرار شود، نتیجه آن پایدار و ثابت بماند. به این منظور مجموع اختلاف مثبت ارزیابی دوم با اول را به دست می‌آوریم.

این مجموع مثبت برابر است با ۰/۲۳ و این مجموع اختلاف در ارزیابی سوم برابر است با ۰/۱۶ که ملاحظه می‌شود تقریباً ۲۵ درصد کاهش یافته است. در اختلاف مثبت ارزیابی دوم میانگین برای هر شاخص به ۰/۰۱۱۵ و دربار آخر، این میانگین به ۰/۰۰۸ کاهش یافته که نشان از کاهش اختلاف بوده و در هر دو بار، از ۰/۱۱ که معیار خیلی کم است بسیار کمتر بوده، نشان از ثبات نظرات نخبگان دارد.

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

### ۵-۱- نتیجه‌گیری

در این پژوهش با مقایسه نتایج حاصله در خصوص ابعاد چالش‌ها مشخص شد از منظر خبرگان چالش‌های حوزه قوانین و مقررات با امتیاز ۰/۹۵ اصلی‌ترین بعد چالش‌ها در میان ابعاد احصائی بوده است. پس از آن بیشترین امتیاز چالش‌ها در حوزه سیاست‌گذاری (۰/۹۳) بوده است و حوزه فرآیندهای اجرایی در رتبه سوم قرار دارد (۰/۸۹). از میان چالش‌های ۲۰ گانه رتبه‌بندی شده "عدم وجود سامانه‌های شناسایی فعالیت‌های تجاری الکترونیک"، "عدم وجود ضرایب و نرخ‌گذاری مالیات اعمالی بر درآمد مشمول مالیات تجارت الکترونیک و پایه‌های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیک" و "نبود قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص وصول مالیات بر درآمد کسب و کارها و مبادلات الکترونیک" با امتیاز ۰/۹۷ اصلی‌ترین چالش‌ها شناسایی شدند. پس از آن "نبود آیین‌نامه‌های مربوط به شیوه نگهداری اسناد"، "دفاتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیک" و "عدم وجود مقررات مربوط به صدور صورت‌حساب‌ها و تنظیم صورت‌های مالی الکترونیکی" با کسب امتیاز ۰/۹۶ در درجه اهمیت بعدی واقع می‌باشد.

"عدم ایجاد سامانه‌های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیک به شکل برخط"، "عدم تعاملات لازم میان بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی برای ره‌گیری حساب‌ها و پرداخت‌ها" و "عدم دسترسی به چرخش مالی حساب‌های فعالان در مبادلات الکترونی و نبود مقررات و استانداردهای مربوط به حسابرسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیک" در درجه سوم اهمیت با اخذ امتیاز ۰/۹۵ قرار دارد.

نخبگان "عدم سیاست‌گذاری مناسب برای ضابطه‌مند نمودن ثبت دامنه و URL (ارائه هویت اصلی و محل اقامت قانونی در زمان ثبت دامنه)"، "عدم وجود تشکیلات مالیات ستانی الکترونیک در ساختار سازمانی سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات تابعه" عدم امکان تعیین اقامتگاه قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیک" عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیک" و "عدم الزام امضاء الکترونیک در مبادلات برخط و

الکترونیک" را به‌عنوان چالش‌های رتبه چهارم دسته‌بندی نمودند.

با بررسی امتیازات مشخص شد "عدم وجود سازوکار مناسب جهت احراز اصالت صورت حساب‌های تجارت الکترونیک" خود به‌تنهایی پنجمین اولویت چالش‌ها را با امتیاز ۰/۹۳ شامل شده است و "عدم سیاست‌گذاری لازم در خصوص برقراری تعاملات بین‌المللی مربوط به مالیات ستانی الکترونیک از جمله تفاهم‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مبادلات الکترونیک"، "عدم وجود تعاملات مورد نیاز میان سازمان و مراکز ذی‌صلاح"، "عدم الزام فعالیت تجارت الکترونیک به استفاده از صندوق‌های الکترونیک فروش"، "عدم تدوین عنوان و سرفصل دروس دانشگاهی ویژه دانش جویان حوزه مالیات" و "عدم وجود آئین‌نامه‌های مربوط شناسایی منابع درآمدی در تجارت الکترونیک" با نمره ۰/۹۲ دارای جایگاه ششم اهمیت مشخص شد.

در انتها چالش "عدم وجود آموزش‌های تخصصی ویژه کادر مالیاتی به‌منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و شیوه‌های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک" با کسب امتیاز ۰/۷۷ در جایگاه آخر از لحاظ اهمیت قرار گرفت.

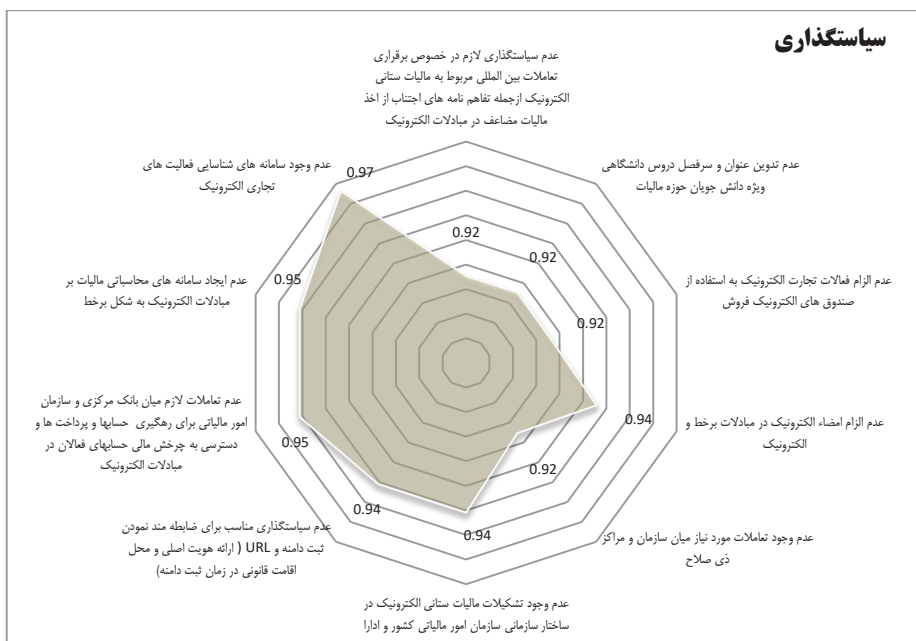
نتایج ارزیابی و رتبه‌بندی چالش‌های مشخص‌شده نهایی پژوهش در جدول (۶) و همچنین اشکال ۵ تا ۹ جمع‌بندی و ارائه شده است.

جدول (۶) - جمع‌بندی نتایج

ردیف	چالش‌ها	امتیازبندی
۱	عدم وجود سامانه‌های شناسایی فعالیت‌های تجاری الکترونیک	۰.۹۷
۲	عدم وجود ضوابط و نرخ‌گذاری مالیات اعمالی بر درآمد مشمول مالیات تجارت الکترونیک و پایه‌های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیک	۰.۹۷
۳	نبود قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص وصول مالیات بر درآمد کسب و کارها و مبادلات الکترونیک	۰.۹۷
۴	نبود آیین‌نامه‌های مربوط به شیوه نگهداری اسناد، دفتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیک	۰.۹۶
۵	عدم وجود مقررات مربوط به صدور صورت حساب‌ها و تنظیم صورت‌های مالی الکترونیکی	۰.۹۶
۶	عدم ایجاد سامانه‌های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیک به شکل پرحط	۰.۹۵
۷	عدم تعاملات لازم میان بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی برای رهگیری حسابها و پرداخت‌ها و دسترسی به چرخش مالی حسابهای فعالان در مبادلات الکترونیک	۰.۹۵
۸	نبود مقررات و استانداردهای مربوط به حسابداری مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰.۹۵
۹	عدم سیاست‌گذاری مناسب برای ضابطه مند نمودن ثبت دامنه و URL (ارائه هویت اصلی و محل اقامت قانونی در زمان ثبت دامنه)	۰.۹۴
۱۰	عدم وجود تشکیلات مالیات ستانی الکترونیک در ساختار سازمانی سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات تابعه	۰.۹۴
۱۱	عدم امکان تعیین اقامتگاه قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰.۹۴
۱۲	عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیک	۰.۹۴
۱۳	عدم الزام امضاء الکترونیک در مبادلات پرحط و الکترونیک	۰.۹۴
۱۴	عدم وجود ساز و کار مناسب جهت احراز اصالت صورت حسابهای تجارت الکترونیک	۰.۹۳
۱۵	عدم سیاست‌گذاری لازم در خصوص برقراری تعاملات بین‌المللی مربوط به مالیات ستانی الکترونیک از جمله تفاهم‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مبادلات الکترونیک	۰.۹۲
۱۶	عدم وجود تعاملات مورد نیاز میان سازمان و مراکز ذی صلاح	۰.۹۲
۱۷	عدم الزام فعالان تجارت الکترونیک به استفاده از صندوق‌های الکترونیک فروش	۰.۹۲
۱۸	عدم تدوین عنوان و سرفصل دروس دانشگاهی ویژه دانش جویان حوزه مالیات	۰.۹۲
۱۹	عدم وجود آیین‌نامه‌های مربوط شناسایی منابع درآمدی در تجارت الکترونیک	۰.۹۲
۲۰	عدم وجود آموزش‌های تخصصی ویژه کادر مالیاتی به‌منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و شیوه‌های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک	۰.۷۷

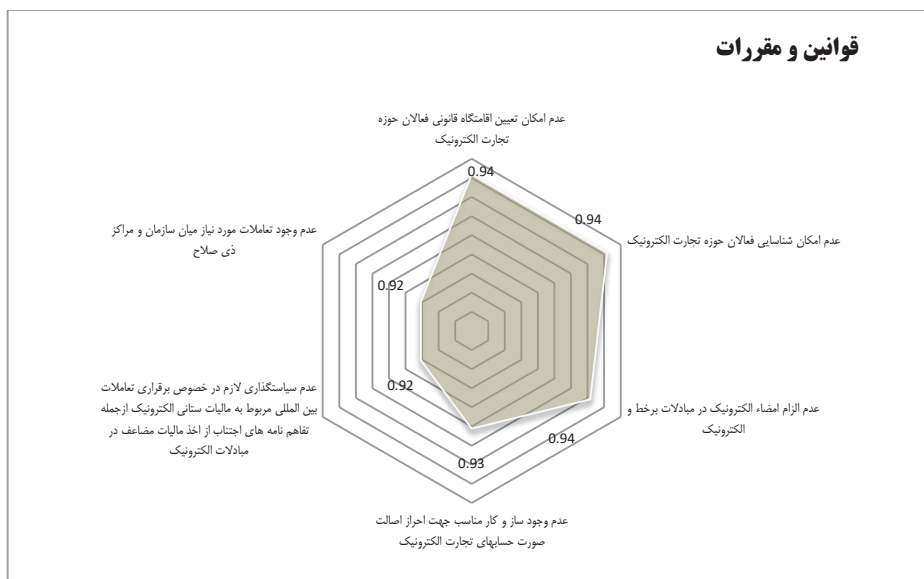
منبع: یافته‌های محقق

## شکل (۲) - سیاستگذاری



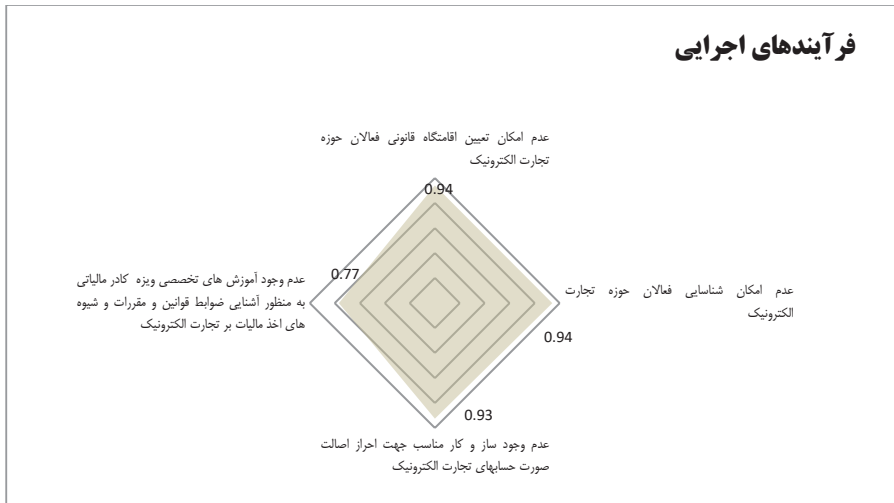
منبع: یافته های محقق

## شکل (۳) - قوانین و مقررات



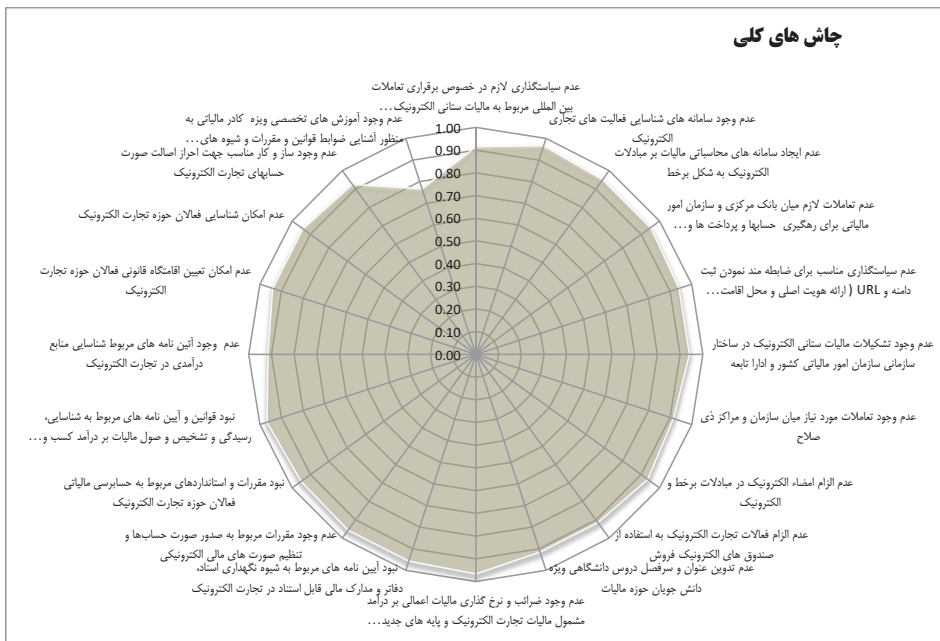
منبع: یافته های محقق

## شکل (۴) - فرآیندهای اجرایی



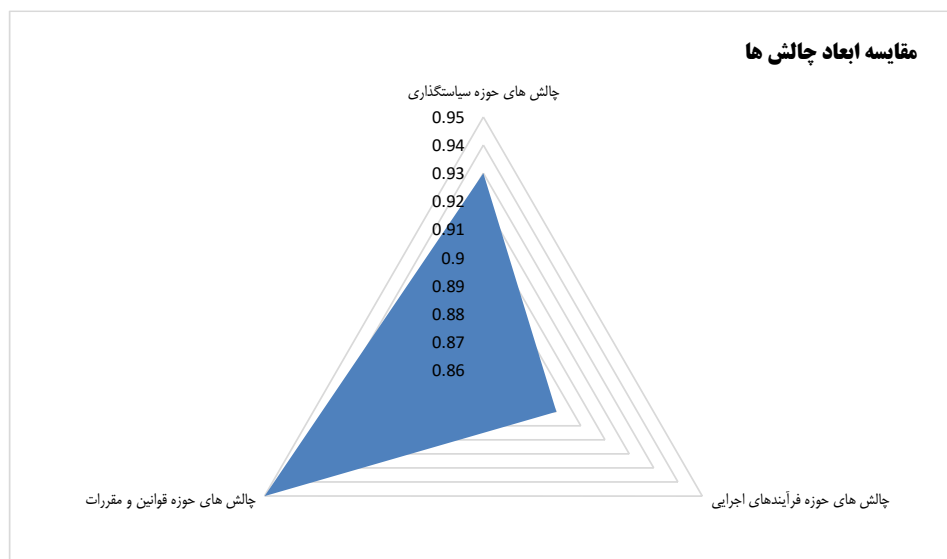
منبع: یافته‌های محقق

## شکل (۵) - چالش‌های کلی



منبع: یافته‌های محقق

### شکل (۶) - مقایسه ابعاد چالش‌ها



منبع: یافته‌های محقق

### ۵-۲- پیشنهاد

با بررسی چالش‌های احصائی در اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک پیشنهادهای زیر از سوی محقق در راستای بهبود شرایط اخذ مالیات در این حوزه ارائه می‌گردد:

۱. ایجاد ساختار مناسب و مرتبط با اخذ مالیات بر کسبوکار الکترونیک در سازمان امور مالیاتی کشور به‌منظور، سازماندهی، سیاست‌گذاری و پیگیری فرآیندهای اجرایی مالیات بر کسبوکار الکترونیک و فعالیت‌های اقتصادی در فضای سایر؛
۲. ایجاد سازوکار تعاملی و قانونمند لازم میان بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی برای ره‌گیری حساب‌ها و پرداخت‌ها و دسترسی به چرخش مالی حساب‌های فعالان در مبادلات الکترونیک؛
۳. ایجاد سیاست‌گذاری مناسب برای ضابطه‌مند نمودن ثبت دامنه و URL (ارائه هویت اصلی و محل اقامت قانونی در زمان ثبت دامنه) و ایجاد هماهنگی لازم با وزارت صنعت، معدن و تجارت و همچنین وزارت ارتباطات و بانک مرکزی در این خصوص؛
۴. استفاده از مشوق‌های مالیاتی (به‌طور مثال مالیات بر درآمد) در ابتدای امر برای فعالان تجارت الکترونیک

- با شرط رعایت الزامات و استانداردهای سازمان امور مالیاتی کشور به منظور استفاده از ره‌گیری خرید و فروش‌های اینترنتی و اخذ مالیات بر ارزش افزوده؛
۵. مشروط نمودن صدور و اعطای مجوز فعالیت تجاری در فضای سایبری و اخذ نماد اعتماد الکترونیکی به ثبت‌نام در پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی، تشکیل پرونده مالیاتی همچنین اخذ گواهی موضوع ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم.
۶. مدنظر قرار دادن فعالیت‌های تجاری در حوزه سایبری و الکترونیک در طراحی برگه‌های مربوط به سامانه معاملات فصلی و برگه‌های اظهارنامه مالیاتی متناسب با فعالیت‌های اقتصادی در این حوزه و الزام به درج اطلاعات مربوط به کسب‌وکارهای حوزه فضای مجازی؛
۷. الزام بنگاه‌ها و فعالان تجارت الکترونیکی به نصب و راه‌اندازی صندوق‌های مکانیزه فروش الکترونیک؛
۸. تصویب قوانین لازم در زمینه تعریف اقامت در فضای مجازی؛
۹. عضویت سازمان امور مالیاتی در کمیته توسعه تجارت الکترونیکی و سایر مراجع مرتبط؛
۱۰. ایجاد سازوکار مناسب جهت رصد فعالیت در حوزه کسب‌وکار الکترونیکی به شکل برخط؛

## فهرست منابع

1. Ahmadpour Dariani, Mahmoud (1379). Entrepreneurship Definitions, Theories and Patterns (Persian).
2. Ahmadpour Driani, Mahmoud (1382). Does Entrepreneurship Change the Strategy of Universities? Rahyaf Journal, No 1 (Persian).
3. Azadi, Abbas & Isvand Jahanbakhshi, Mina (1395). Iran's E-Commerce Tax Approach, Fourth National Conference on Management, Economics and Accounting, Tabriz, East Azerbaijan Industrial Management Organization, University of Tabriz (Persian).
4. Azimi Taleghani, Farhad (1393). Scientist Economics, Tehran: Tadbir Journal. 122 (Persian).
5. Esfandiari Fard, Shiva (1390). Electronic Insurance, Electronic Commerce, Information Technology, First Specialized Conference on Electronic Insurance, Tehran (Persian).
6. Faraji, Hojjat. Adel Azar. (1387), The Science of Fuzzy Management. Iran Studies and Productivity Center, Tehran: Jame'e Publications (Persian).
7. Ghafari Ashtiani, Peyman & Hori, Mohammad Sadegh (1390). Investigating the Role of E-Trust and Subjective Norm in Accepting E-Commerce Website by Customers.
8. Hosnaroudi, S.mahdi & Foroughi, Amir (1388). E-Commerce Taxes and the Impact of E-Commerce on State Taxes, Second Conference on Fiscal and Tax Policies (Persian).
9. Hozhabr Kiani, Kambiz (1383). Investigating the Role and Effect of E-Commerce on Macroeconomic Variables, Second National Conference on E-Commerce (Persian).
10. Khaki, Gholamreza (1384). Research Method (With Dissertation Approach) (Persian).
11. Mahmoudzadeh, Mahmoud & Hasanzadeh, Mohammad (1385). E-Commerce Tax: An Introduction to E-Commerce Tax Law in Iran. Quarterly Journal of Economic Research and Policy. 14: (37 & 38) (Persian).
12. Mousavi, Seyed Mohmoud (1382). Entrepreneurship in Industrial and Economic Development, Rahyaf Journal, No. 29 (Persian).



13. Movahedi, Masoud (1382). Proceedings of the First International Conference on Information Technology and Knowledge, E-Commerce: Dimensions, Levels and Components (Persian).
14. Tayebnia, Ali & Siavoshi, Somayeh (1388). Taxation of E-Commerce in Iran. Tax Research Journal. 17:7 (Persian).
15. Adler, Michael & Erio Ziglio (1996). Gazing Into the Oracle: The Delphi Method and Its Application to Social Policy and Public Health, (Jessica Kingsley Publishers, (1996).
16. Basu, S. (1997). The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings. Journal of Accounting and Economics.
17. Cheng, Ching-Hsue & Lin, Yin. (2002) Evaluating the Best Mail Battle Tank Using Fuzzy Decision Theory With Linguistic Criteria Evaluation, European Journal of Operational Research, vol.142, p.142.
18. Cheng, S., C.W. Chan & G. H. Huang (2003), An Integrated Multicriteria Decision Analysis and Inexact Mixed Integer Linear Programming Approach for Solid Waste Management, Engineering Applications of Artificial Intelligence, No.16, pp.543–554.
19. Chin ,W.W., and P. A .Todd (2011). On The Use , Usefulness , and Ease of Use of Structural Equation Modeling in Mis Research . MIS Quarterly 19(2) : 237 -246.
20. Chu, Pin-Yu and Tai-Zu Wu (2005). In-Depth Citizen Interaction with E-Government from Taxpayers' Behavioral Perspectives. International Journal of the Information Systems for Logistics and Management (IJISLM). Vol. 1, No. 1.
21. Evans, Donna and David C. Yen (2012). E-Government: Evolving Relationship of Citizens and Government, Domestic, and International Development. Government Information Quarterly. 23: 207-235.
22. Gefen , David, and Detmar Straub(2013). The Relative Importance of Perceived Ease of Use in IS Adoption: A Study of E–Commerce Adoption . Journal of the Association for Information System (8): 1-28.
23. Goolsbee, A., & Zittrain, J., (1999). Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce. 4-21.
24. Government Funding: An Overview of National Issues and Trends, Institute of Public Affairs, February.

25. Helmer, O. (1981). Reassessment of Cross-Impact Analysis. *Futures*, October 1981, pp. 389-400.
26. Selected Tax Policy Implications of Global E-Commerce, (1996).
27. Sheppard, Douy (1998). *Representatives of Cities*, Software Publishers.
28. Shurord, G. and Young R., Richard (2000). A Report on Local Square off on Internet Taxation, *State Tax Notes*, 15: 941.
29. Stevenson,h.and Jaarillo,j.c(1990). A Paradigm of Entrepnourship, *Entrepreneurial Management'*, *Strategic Management Journal*. 11:17-27.
30. Timmons,j.and Sapeinza,h.Venture Capital : The Decade Ahead, Boston: Pws-Kent (1992).35.
31. Wang,T.C & T.H,Chang(2007), Application of TOPSIS in Evaluating Initial Training Aircraft Under a Fuzzy Environment, *Expert Systems with Applications*, No. 33,pp 870–880.
32. <https://www.Emarketer.com/>