

التحديات المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية

دراسة ميدانية على الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين*

د. محمد سعيد الحاج - محمد أمين مهيوب الشرجي

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على التحديات المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، وذلك من خلال أربعة أبعاد رئيسية: التحديات الضريبية المرتبطة بطبيعة التجارة الإلكترونية، والتحديات التشريعية والقانونية، والتحديات المتعلقة بالبنية التحتية، والتحديات المتعلقة بتوفر الكادر الضريبي المؤهل، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة في جمع المعلومات من عينة مكونة من (170) فرداً من موظفي الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين أغلبهم من شاغلي الوظائف الفنية (مأمور، مراجع، رئيس قسم). وقد أظهرت النتائج أن هناك تأثيراً للتحديات (تحديات متعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية، تحديات تشريعية وقانونية، تحديات البنية التحتية، تحديات الكادر الضريبي المؤهل) على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، وأن هناك علاقة ارتباط طردية بين التحديات المختلفة وتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك حاجة إلى وجود ربط شبكي بين مصلحة الضرائب والجهات المختلفة ذات العلاقة بالتجارة الإلكترونية، وأن هناك حاجة إلى تطوير التشريعات الضريبية وربط آليات تحصيل الضرائب بمستجدات التجارة الإلكترونية، لأن التشريع الضريبي الحالي لا يتماشى مع تطورات التجارة الإلكترونية، وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء نظام متكامل يربط بين الإدارة الضريبية والجهات المعنية بالتجارة الإلكترونية، بهدف تسهيل تبادل المعلومات وحصر المعاملات التجارية الإلكترونية بدقة، وإعداد وتبني تشريعات جديدة أو تعديل التشريعات الحالية لتشمل خصوصيات معاملات التجارة الإلكترونية، مما يسهم في سد الثغرات القانونية التي تؤدي إلى فقدان الإيرادات. كما أوصت الدراسة بضرورة تدريب الكادر الضريبي في مجال تتبع والمحاسبة على معاملات التجارة الإلكترونية.

الكلمات المفتاحية: التجارة الإلكترونية، التحديات الضريبية، الفحص الضريبي، الإدارة الضريبية.

* طالب ماجستير، محاسبة، الأكاديمية الجمنية للدراسات العليا، الجمهورية اليمنية.

© نُشر هذا البحث وفقاً لشروط الرخصة Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)، التي تسمح بنسخ البحث وتوزيعه ونقله بأي شكل من الأشكال، كما تسمح بتكييف البحث أو تحويله أو الإضافة إليه لأي غرض كان، بما في ذلك الأغراض التجارية، شريطة نسبة العمل إلى صاحبه مع بيان أي تعديلات أُجريت عليه.

Challenges Related to Determining Taxes on Electronic Commerce A Field Study on the Executive Unit for Taxes on large Taxpayers*

Dr. Mohammed S. Al-Haj - Mohammed A. M. Al-Sharjabi

Abstract

The study aimed to identify the challenges related to determining the tax on e-commerce within the Executive Unit for Taxes on Large Taxpayers, focusing on four main dimensions: tax challenges associated with the nature of e-commerce, legislative and legal challenges, infrastructure-related challenges, and challenges concerning the availability of qualified tax personnel. These dimensions were discussed in terms of their impact on determining the appropriate tax for e-commerce. The study concentrated on the specific challenges of determining e-commerce taxes in Yemen, employing a descriptive-analytical approach and utilizing a questionnaire for data collection. The questionnaire was distributed to a sample of 170 employees from the Executive Unit for Taxes on Large Taxpayers, most of whom held technical positions (inspector, auditor, head department).

The findings revealed that accounting challenges—related to the nature of e-commerce, legislative and legal issues, infrastructure, and the availability of qualified tax personnel—affect the determination of e-commerce taxation. The study found a positive correlation between these various accounting challenges and the process of determining e-commerce taxes. Additionally, it highlighted the need for a networked connection between the Tax Authority and various entities involved in e-commerce, as well as the necessity to develop tax legislation and align tax collection mechanisms with the advancements in e-commerce, given that the current tax legislation does not keep pace with these developments. The study recommended establishing an integrated system linking the tax administration with entities concerned with e-commerce to facilitate information exchange and accurately account for e-commerce transactions. It also suggested drafting and adopting new legislation or amending existing laws to address the specific nature of e-commerce transactions, thereby closing legal gaps that lead to revenue loss. Furthermore, the study emphasized the importance of training tax personnel in tracking and accounting for e-commerce transactions.

Keywords: E-commerce, tax challenges, tax audit, tax administration.

*© This material is published under the license of Attribution 4.0 International (CC BY 4.0), which allows the user to copy and redistribute the material in any medium or format. It also allows adapting, transforming or adding to the material for any purpose, even commercially, as long as such modifications are highlighted and the material is credited to its author.

المقدمة:

يُعد ظهور شبكة المعلومات العالمية (الإنترنت) من أبرز مظاهر التطور التكنولوجي الذي شهده العالم، حيث أصبحت تشكل دعامة أساسية في حركة التجارة، سواء الدولية أو المحلية، خصوصاً في الدول المتقدمة. فقد أصبح الإنترنت أداة فعالة لإبرام اتفاقيات الأعمال، والإعلان، والتسويق، والتبادل التجاري. ونتيجة لذلك؛ انتشر مفهوم التجارة الإلكترونية على نطاق واسع في الأوساط الأكاديمية والعلمية (كريم، 2012: 9). ولا تقتصر التجارة الإلكترونية (E-Commerce) كما يظن البعض - على عمليات بيع وشراء السلع والخدمات عبر الإنترنت، إذ إن التجارة الإلكترونية -منذ انطلاقتها- كانت تتضمن دائماً معالجة حركات البيع والشراء وإرسال التحويلات المالية عبر شبكة الإنترنت، ولكن التجارة الإلكترونية في حقيقة الأمر تتطوي على ما هو أكثر من ذلك بكثير، فقد توسعت حتى أصبحت تشمل عمليات بيع وشراء المعلومات نفسها جنباً إلى جنب مع السلع والخدمات، ولا تقف التجارة الإلكترونية عند هذا الحد، إذ إن الآفاق التي تفتحها التجارة الإلكترونية أمام الشركات والمؤسسات والأفراد لا تقف عند حد معين (الاشهب، 2015: 5).

ومع هذا الانتشار للتجارة الإلكترونية وتزايد الاهتمام بها تحول الاقتصاديون والقانونيون إلى التفكير جدياً بكيفية مجارة هذا التطور المتسارع في انتشار التجارة الإلكترونية مع القواعد التشريعية والضريبية التي لا تزال حتى في العديد من الدول المتقدمة ضمن إطارها التقليدي. إضافة إلى ذلك، فإن هذا التطور التكنولوجي قد صاحبه ظهور العديد من التحديات المتعلقة بقياس وتحديد الوعاء الضريبي (زيود وآخرون، 2007: 135).

وانطلاقاً من مفهوم أن كلاً من مهنة المحاسبة والمراجعة تؤثر وتتأثر بالبيئة التي تعمل بها وببنوعيتها وكيفية المستندات المتوفرة، سوف تتناول هذه الدراسة التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية في فرض وتحصيل الضريبة على التجارة الإلكترونية، وآلية مراجعة عمليات التجارة الإلكترونية من قبل الإدارة الضريبية في ظل البيانات والمعلومات المتوفرة للإدارة الضريبية.

مشكلة الدراسة:

تواجه معظم الأنظمة الضريبية صعوبة كبيرة في فرض الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية، إذ أن التطور السريع لهذا القطاع أدى إلى ظهور خصائص ومشكلات جديدة جعلت العديد من الدول النامية غير قادرة على تكيف أنظمتها الضريبية مع هذا التحول (خالد وعمر، 2019: 350).

كما أن الوتيرة المتزايدة لنمو التجارة الإلكترونية أثارت شعوراً بعدم الإنصاف الضريبي بين التجار التقليديين، الذين يرون أن النظام الضريبي الحالي يمنح مزايا غير متكافئة لتجار التجارة الإلكترونية نتيجة لوجود ثغرات تتيح لهم التهرب من دفع الضرائب. (Palil et al, 2020:179) وذلك بسبب غياب التشريعات والقواعد الضريبية المحددة للتجارة الإلكترونية؛ إذ يستغل بعض التجار هذه الثغرات لتحقيق أرباح كبيرة مع تجنب دفع الضرائب المستحقة، مما يؤدي إلى عدم تكافؤ الفرص بين التجارة الإلكترونية والتقليدية وبالتالي التأثير سلباً على الإيرادات الحكومية (فراج، 2011: 172). وتطبيقاً لمبدأ العدالة فقد أكدت معظم الدراسات على تطوير التشريعات الضريبية بما يتلاءم مع التطورات التكنولوجية الحديثة وفرض ضريبة الأرباح على معاملات التجارة الإلكترونية مبكراً لإتاحة الفرصة للإدارة الضريبية لاكتساب الخبرة من الواقع العملي، والتعرف على المشكلات والصعوبات التي تواجههم عند تحصيل ضريبة الأرباح على المعاملات الإلكترونية وعرضها حتى تدرس وتوجد الحلول لها (محمد، 2016: 2). وانطلاقاً مما سبق، وباعتبار أن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ضرورة من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية حيث تعد الضرائب أحد أهم الموارد الأساسية لتمويل خزينة الدولة، وعلى هذا الأساس لا بد من أن تحدد أهم التحديات التي تعوق فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية واقتراح الحلول لتفاديها (بوالفاني وبن مولا، 2020: ب).

وتبرز المشكلة المراد دراستها في ظهور هذا المجال الجديد الذي يمثل تطوراً مهماً في مجال التجارة وتبسيط التعاملات، إلا أنه في الوقت نفسه يمثل تحدياً أمام المحاسبين القانونيين والمراجعين الضريبيين، إذ يكون من السهل إخفاء هذه العمليات أو التلاعب بها. وتمثل مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجه الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين؛ حيث إن هناك جزءاً من النشاط غير منظور متمثل في معاملات

التجارة الإلكترونية. وتجد الإدارة الضريبة نفسها عاجزة أمام هذا النوع من النشاط بسبب العديد من التحديات التي تواجهها.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي:

ماهي التحديات المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين؟

ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

1- ما تأثير التحديات المتعلقة بطبيعة عمليات التجارة الإلكترونية في تحديد الضريبة على التجارة

الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين؟

2- ما تأثير التشريعات الضريبية في مجال التجارة الإلكترونية في تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية

في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين؟

3- ما تأثير امتلاك الإدارة الضريبية للبنية التحتية للتعامل مع التجارة الإلكترونية في تحديد الضريبة على

التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين؟

4- ما تأثير تأهيل وتدريب الموظفين في تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية

للضرائب على كبار المكلفين؟

أهداف الدراسة

يمثل الهدف الرئيس للدراسة في الآتي:

التعرف على التحديات المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.

ويتفرع منه الأهداف الفرعية الآتية:

• معرفة تأثير التحديات المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية

في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين.

• معرفة تأثير التشريعات الضريبية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية

للضرائب على كبار المكلفين.

- معرفة تأثير امتلاك الإدارة الضريبة البنية التحتية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين.
- معرفة تأثير تأهيل وتدريب الموظفين الضريبيين على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين.

أهمية الدراسة

الأهمية العلمية: تكمن أهمية الدراسة من الناحية العلمية في توفير مادة علمية تسهم في مناقشة المشكلة المحاسبية للتجارة الإلكترونية وأساليب المحاسبة والمراجعة عنها؛ لأن التجارة الإلكترونية من المجالات الجديدة الناشئة التي تحتاج إلى الدراسة والبحث، كما أنها تمثل إضافة للمكتبة اليمنية؛ نظراً لندرة الدراسات في هذا الجانب على المستوى المحلي.

الأهمية العملية:

إن نتائج هذه الدراسة قد تفيد الفاحصين الضريبيين في تحديد الأوعية الضريبية للمعاملات الإلكترونية بصورة صحيحة، وفي لفت انتباه المسؤولين في الإدارة الضريبية إلى مواجهة التحديات التي تواجه تحديد الضريبة على المعاملات الإلكترونية واقتراح التشريعات التي تنظم فرض الضريبة عليها.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية:

أجريت الدراسة بالوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، مصلحة الضرائب، بأمانة العاصمة صنعاء.

الحدود الزمانية:

طبقت الدراسة للفترة من 2023م إلى 2025م.

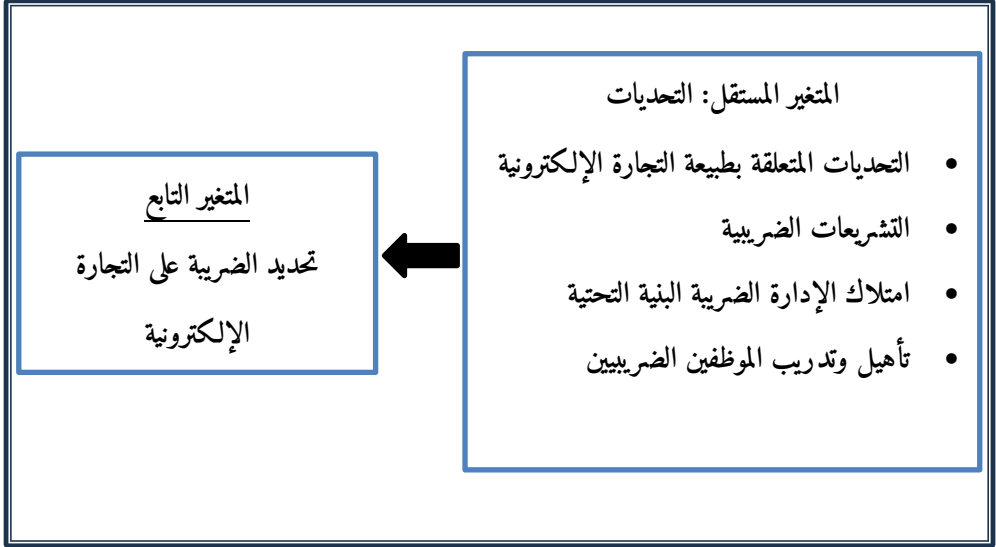
الحدود الموضوعية:

اقتصرت الدراسة على التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.

نموذج الدراسة:

بالنظر إلى مشكلة الدراسة فقد صُمم نموذجاً للدراسة يوضح العلاقة بين متغيري الدراسة والتأثير فيما بينهما، وذلك كما يأتي:

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة:



فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة صيغت الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحديات التي تواجه الإدارة الضريبية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين".
وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الأولى: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحديات المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين".
الفرضية الثانية: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات الضريبية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين".

الفرضية الثالثة: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لامتلاك الإدارة الضريبية للبنية التحتية على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين".

الفرضية الرابعة: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتأهيل وتدريب الموظفين الضريبيين على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين".

منهجية الدراسة واداتها:

لوقوف على إجابات منطقية للأسئلة المطروحة، وفي سبيل اختبار صحة الفرضيات المذكورة، ومن أجل إتمام هذا البحث والتطرق لجميع جوانبه، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمناقشة موضوع البحث كونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وذلك من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة، إضافة إلى الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة للإلمام بموضوع الدراسة وتقديم تفصيلات عن أهم جوانبها.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يمثل مجتمع الدراسة في المأمورين والمراجعين والعاملين في القطاعات الفنية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين. أمانة العاصمة، وقد بلغ عدد مجتمع الدراسة بحسب البيانات التي حصلنا عليها من إدارة الموارد البشرية بالوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين (342) موظفاً. عينة الدراسة: بلغت عينة الدراسة (170) فاحصاً ومراجعاً ضريبياً.

الدراسات السابقة:

1) دراسة (أبو هلال وشعبان) 2022م بعنوان: "التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التجارة الإلكترونية ومدى فرض ضريبة على تعاملات التجارة الإلكترونية، والتعرف على المشكلات والحلول لفرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية، والتعرف على التهرب الضريبي في معاملات التجارة الإلكترونية، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي دائرة الضريبة، واختيرت عينة مكونة من (40) موظفاً، وتوصلت

الدراسة إلى العديد من النتائج، أهمها: أن التشريعات والقوانين والأنظمة الضريبية المطبقة خصصت للتجارة التقليدية ولا تناسب التجارة الإلكترونية، وأن الطواقم الضريبية غير مؤهلة وغير مدربة على التعامل مع تعاملات التجارة الإلكترونية، وأن التجارة الإلكترونية مرحلة متقدمة تعتمد على المزج بين تكنولوجيا المعلومات والتجارة وتميز التجارة الإلكترونية بالانفصال الزماني والمكاني بين البائع والمشتري وتفقد للمستندات والأوراق الثبوتية.

2) دراسة (Salameh at el, 2021) بعنوان: "The Possibility Of Applying The Tax Accounting System And Its Effectiveness On Electronic Commerce In Jordan"

"إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الضريبية وفعالته على التجارة الإلكترونية في الأردن." هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الضريبية وفعالته على التجارة الإلكترونية في الأردن وتحديد تأثير الأنظمة والقوانين الضريبية وفعاليتها على التجارة الإلكترونية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج الاستدلالي، وتم تحديد مجتمع الدراسة بفاحصي ضريبة الدخل والمبيعات المعتمدين داخل العاصمة عمان، والبالغ عددهم (293) فاحصاً وتكونت العينة من (250) فرداً، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الضريبية بأبعاده على التجارة الإلكترونية في الأردن على الرغم من وجود فجوة بين البنية التحتية لأنظمة المحاسبة الضريبية وتشريعاتها والتطور الكبير في تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية، مما سيؤثر سلباً على الاقتصاد والإصلاح الاقتصادي. وأن هناك تأثيراً لتطبيق نظام المحاسبة الضريبية بأبعاده (اللوائح والقوانين الضريبية، النظام الضريبي المحوسب، الفوترة الإلكترونية) على التجارة الإلكترونية.

3) دراسة (Hartanto, 2021) بعنوان: "Tax Challenges Of Digital Economy In Indonesia"

"التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي في إندونيسيا".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تحديات ضرائب التجارة الإلكترونية في إندونيسيا، وذلك من خلال دراسة وجهة نظر مكلفي الضرائب ورأيهم في ضرائب التجارة الإلكترونية، ودراسة الوضع الحالي للضرائب وآلية الضرائب الخاصة بالتجارة الإلكترونية. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتكون مجتمع الدراسة وعينتها من مسؤولي الضرائب في المديرية العامة للضرائب في جاكرتا - إندونيسيا، قسم ضريبة الدخل وقسم ضريبة القيمة المضافة، كما شملت العينة (20) فرداً من دافعي الضرائب في قطاع التجارة الإلكترونية و(20) فرداً من دافعي الضرائب في قطاع التجارة غير الإلكترونية. وتوصلت الدراسة إلى أن الضرائب في قطاع التجارة الإلكترونية لم تُطبق بشكل جيد، وأن هناك صعوبات في الكشف عن معاملات التجارة الإلكترونية وهذا هو أكبر التحديات في معاملات التجارة الإلكترونية، وأن هناك صعوبات لدى الحكومة في وضع قواعد ضريبية واضحة وعادلة للتجارة الإلكترونية، وأنه من خلال الدراسة المقارنة للمتعاملين بالتجارة الإلكترونية وغير المتعاملين بها، أتضح أنه لم يكن لدى معظم تجار التجارة الإلكترونية رقم ضريبي، كما لم يكن لدى معظمهم أي معرفة بالضرائب بوجه عام، مما أثر على قاعدة العدالة الضريبية بسبب وجود وضع غير عادل بين المتاجر التقليدية والمتاجر الإلكترونية.

4) دراسة (رمزي و بشان، 2021م) بعنوان: "جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر الآفاق والتحديات - دراسة استقصائية".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى تطبيق جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر وأهم الحلول المساعدة في تطويرها، واتبعت المنهج الاستقصائي، واخذت عينة من المستهدفين وعممت النتيجة على الكل، وأجريت الدراسة على عينة من الفاحصين الضريبيين وأساتذة الجامعة، وتوصلت إلى عدة نتائج، أهمها: غياب واضح للمواد القانونية الضريبية التي تتماشى مع المعاملات الإلكترونية والتي تسمح بفرض معدلات ضريبية عليها، وأن الإمكانيات المادية والتقنية والبشرية الموجودة حالياً في الإدارة الضريبية غير كافية وغير ملائمة لرقنة الإدارة الضريبية، وأن المجتمع الضريبي في الجزائر لا يمتلك ثقافة ضريبية تؤهله لتقبل معدلات ضريبية على معاملات التجارة الإلكترونية بسبب غياب الإطار المفاهيمي للعمليات التجارية الإلكترونية من جهة وغياب الوعي الضريبي بصفة عامة من جهة أخرى باعتبار أن الضريبة عبء يتحمل كاهل المكلف وهو ما يدفعه إلى إتباع طرق التهرب الضريبي.

5) دراسة (بوبر وزهار، 2021) بعنوان: "جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر بين الواقع والمأمول".

تناولت الدراسة التجارة الإلكترونية وما تفرضه من تحديات على الإدارة الضريبية في ظل ازدياد توسعها مع التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات والاتصال، فقد أصبحت النظم الضريبية القائمة لا تنفي بالغرض لاسيما في ظل التغيرات المتسارعة في النشاط التجاري والاقتصادي، وتطرت إلى أبرز عوائق تطبيق الضريبة على التجارة الإلكترونية، واستعرضت واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر وواقع تحصيلها وبعض المقترحات لإخضاعها للضرائب في الجزائر، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى عدة نتائج، أهمها: أن التجارة الإلكترونية في الجزائر في مراحلها الأولى وذلك بسبب ضعف البنية الأساسية، وأنه لا يوجد اهتمام بفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية؛ إذ لا يوجد قانون خاص بمعاملات التجارة الإلكترونية، وأن السبب في عدم تطبيق جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر يرجع إلى افتقار الإدارة الضريبية للموظفين المؤهلين والأكفاء في استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والافتقار لثقافة وسائل الدفع الإلكترونية التي تعد أحد العناصر الأساسية في عدم انتشار التجارة الإلكترونية، وأن هناك انخفاضاً في نسبة الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية وأن هناك ضعفاً في البنية التحتية في مواكبة التطورات التكنولوجية.

6) دراسة (PALIL et al، 2020) بعنوان: "Challenges In Implementing Taxes "On E-Commerce Transactions In Malaysia

"تحديات تطبيق الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية في ماليزيا".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على المشكلات التي تسببها التجارة الإلكترونية لا سيما في مجال الضرائب، فقد حددت (6) تحديات رئيسة تتكون من (22) بنداً في تنفيذ الضرائب على التجارة الإلكترونية في ماليزيا، استخدام المنهج الكمي لضمان تعميم الآراء حول تحديات تنفيذ الضرائب المناسبة، وتمثل مجتمع الدراسة من الموظفين في النظام الضريبي الماليزي، ووزعت الاستبانة على عينة مكونة من (73) فرداً، وتوصلت الدراسة إلى أن أكبر تحدٍ هو التحكم في النظام الضريبي وضعف الرقابة على النظام الضريبي،

والتحدي الآخر هو المعلومات المتعلقة بالأعمال التجارية التي يديرها الأفراد، حيث إن المعلومات غير مكتملة، ومن ثم تحدي مراجعة عمليات التجارة الإلكترونية من قبل موظفي الإدارة الضريبية، ثم تحدي معرفة هوية المتعاملين بالتجارة الإلكترونية وتحدي الدفع بالوسائل الإلكترونية.

(7) دراسة (Sigadah، 2018) بعنوان: "Challenges Faced By The Current

"Kenyan Tax Law In Dealing With Electronic Commerce

"التحديات التي يواجهها قانون الضرائب الكيني الحالي في التعامل مع التجارة الإلكترونية". هدفت هذه الدراسة إلى توضيح التحديات التي تواجه القانوني الضريبي الكيني بسبب التعامل بالتجارة الإلكترونية، ومعالجة التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية على الضرائب، ومقارنة قوانين ضريبة التجارة الإلكترونية في بلدين هما الهند وجنوب إفريقيا وذلك بسبب الطبيعة المتشابهة مع كينيا في استخدام التجارة الإلكترونية، واستخدمت الدراسة منهج التحليل المقارن وتمت مقارنة قوانين وإرشادات الضرائب على التجارة الإلكترونية في الهند وجنوب إفريقيا مع القوانين والإرشادات المماثلة في كينيا، وتوصلت الدراسة إلى أنه من الضروري صياغة تشريعات ضريبية تتفق مع بيئة التجارة الإلكترونية؛ حيث أن التشريعات القديمة لم تعد مناسبة للتعامل مع التجارة الإلكترونية، وأن النمو الهائل للتجارة الإلكترونية هو الذي أدى إلى إعادة تقييم القوانين الضريبية في البلاد بحيث تشمل التجارة الإلكترونية.

(8) دراسة (محمد، 2016م) بعنوان: "محددات قياس ضريبة أرباح أعمال التجارة الإلكترونية وأثرها في تحديد الوعاء الضريبي في ديوان ضرائب السودان".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة القصور في التشريعات الضريبية والسلع والخدمات المتداولة في التجارة الإلكترونية والبنية التحتية والكوادر البشرية، وتأثيرها في قياس ضريبة أرباح عمليات التجارة الإلكترونية، واتبعت المنهج التحليلي الوصفي، وأجريت الدراسة على عينة مكونة من (200) فرد من مجتمع الدراسة المتمثل بالفاحصين الضريبيين، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج، أهمها: أن التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية يتطلب لوائح وإجراءات تختلف عن التجارة التقليدية، وأن خطوات تحديد الضريبة المطبقة على التجارة التقليدية لا تفي بمتطلبات التجارة الإلكترونية، أن هنالك حاجة إلى وجود إقرار ضريبي

نموذجي لمعاملات التجارة الإلكترونية، وأن الأساليب والنظم المستخدمة في إدارة الضرائب لا تتواءم مع التطورات في مجال التجارة الإلكترونية. كما توصلت الدراسة الى عدم وضوح المبدأ الضريبي الواجب التطبيق على التجارة الإلكترونية، وصعوبة متابعة السلع والخدمات المتبادلة الكترونياً التي تتضمن سلعاً وخدمات غير ملموسة، لأنها لا تمر عبر المنافذ الجمركية.

(9) دراسة (السلي، 2011م) بعنوان: "مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية في دائرة الضريبة الكويتية من وجهة نظر مديري الضرائب وفاحصيها، والتعرف على درجة العلاقة بين التحديات الضريبية التي تواجه التجارة الإلكترونية في دولة الكويت وإمكانية تطوير النظام الضريبي ليتضمن التجارة الإلكترونية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع مديري وفاحصي الضرائب في دائرة الضرائب الكويتية، والبالغ عددهم (121) مديراً وفاحصاً، وتوصلت الدراسة إلى أن الطبيعة غير الملموسة للتجارة الإلكترونية وغياب التوثيق لأغلب عملياتها أسهماً مباشراً في إيجاد مشكلتين رئيسيتين واجهتا مهنتي المحاسبة والمراجعة، هما آلية التحقق والاعتراف بالإيراد المتولد من عمليات التجارة الإلكترونية، وآلية تخصيص الضرائب على مبيعات وإيرادات عمليات التجارة الإلكترونية، كما أن من أبرز التحديات: صعوبة مواكبة أحدث الأساليب والنظم الإدارية والتكنولوجيا وتطبيقاتها على الإدارة الضريبية، وصعوبة إدراك معظم العاملين للتطورات التي أحدثتها ثورة المعلومات ونظام التجارة الإلكترونية، وعدم فاعلية إجراءات حصر المجتمع الضريبي في التجارة الإلكترونية والتقشير في الهياكل التنظيمية والإجراءات ونظم العمل في الدائرة الضريبية.

(10) دراسة (فراج، 2011م) بعنوان: "مشكلات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية وطرق علاجها (دراسة ميدانية)".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مشكلات المعالجة الضريبية للتجارة الإلكترونية من خلال حصر المشكلات التي تواجه الضرائب في ظل التجارة الإلكترونية، وتقديم حلول مقترحة لكيفية إخضاع صفقات

التجارة الإلكترونية للضريبة، واتبعت المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين العاملين في البنوك التجارية في مصر والمحاسبين العاملين بمصلحة الضرائب، وأخذت عينة من المحاسبين العاملين بالبنوك قوامها (100) مفردة وعينة من المحاسبين العاملين بمصلحة الضرائب قوامها (50) مفردة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، أهمها: صعوبة إجراء الرقابة الخارجية على عمليات التجارة الإلكترونية وعدم توافر مستندات وأدلة الإثبات الكافية لحصر التجارة الإلكترونية وعائداتها، والتناقض بين تسهيل إجراءات التجارة الإلكترونية والمساهمة في تميمتها والمعالجة الضريبية لها وخلق عوائق لنموها. كما توصلت الدراسة إلى عدم مواكبة التشريعات الضريبية المحلية على مستوى الدولة للنمو السريع في التجارة الإلكترونية، كما أن التجارة الإلكترونية تتطلب معاملة ضريبية مختلفة عن تلك التي يتعاملون بها مع التجارة التقليدية.

(11) دراسة (زيود وآخرون، 2007) بعنوان: "التحديات الضريبية للتجارة الإلكترونية العربية وإمكانية تطويرها".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية معاملة الصفقات التي تجري من خلال التجارة الإلكترونية والأرباح الناتجة عنها من الناحية الضريبية، وإلقاء الضوء على الجوانب النظرية والفكرية في موضوع التجارة الإلكترونية كثورة تقنية جديدة، واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي مصلحة الضرائب في سوريا، ووزعت الاستبانة على عينة مكونة من (100) فرداً، وتوصلت إلى العديد من النتائج، أهمها: أن النظام الضريبي السوري في حينه يواجه العديد من المشكلات المحاسبية والإدارية والسلوكية، التي ترتبط بطبيعة النظام وتؤثر على كفاءته، مثل: استغلال ثغرات قانون الضرائب بقصد تخفيف المبالغ الواجبة الاستحقاق وعدم توفر العناصر الفنية والإدارية المؤهلة علمياً وعملياً في المصلحة وعدم تناسبها مع حجم التهرب الضريبي، كما يواجه النظام مجموعة من المشكلات التي تعود إلى طبيعة التجارة الإلكترونية وهذه المشكلات تعوق قدرة هذا النظام الضريبي على مواكبة التجارة الإلكترونية كثورة تقنية جديدة، ومن هذه المشكلات عدم قدرة التشريعات الضريبية المحلية الحالية على مواكبة النمو السريع في التجارة الإلكترونية.

أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسة والدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة إمكانية تطبيق التجارة الإلكترونية، والعقبات التي تحول دون تنفيذها، إضافة إلى مستقبل هذا النوع من التجارة في بعض الدول. كما تناولت هذه الدراسات موضوع فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية، من خلال دراسة كيفية إجراء الصفقات والأرباح الناتجة عنها من المنظور الضريبي، مع استعراض الآراء المتباينة حول مسألة الخضوع للضريبة مقابل الإعفاء منها.

كما ناقشت الصعوبات التي تعترض فرض الضرائب، وإمكانية تكييف الأنظمة الضريبية الحالية لتناسب مع خصوصيات التجارة الإلكترونية، وتطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي والمشكلات الناجمة عنها والحلول المقترحة في هذا المجال. وقد تناولت بعض الدراسات التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية نتيجة للنمو المتسارع للتجارة الإلكترونية، ومدى قدرة مراجعي الحسابات على المراجعة في حسابات الشركات العاملة بهذا القطاع، في حين ركزت دراسات أخرى على القصور في التشريعات الضريبية والنظم المحاسبية وأساليب تنفيذ العمليات التجارية الإلكترونية.

أما الدراسة الحالية، فقد شملت جوانب متعددة؛ إذ أولت اهتماماً خاصاً بالفحص والمراجعة الضريبية في إطار التجارة التقليدية والإلكترونية، من خلال تفصيل مبحث مستقل لكل منهما، كما تناولت التحديات التي تواجه فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية من خلال أربعة أبعاد رئيسة: التحديات الضريبية المرتبطة بطبيعة التجارة الإلكترونية، والتحديات التشريعية والقانونية، والتحديات المتعلقة بالبنية التحتية، والتحديات المتعلقة بتوفر الكادر الضريبي المؤهل. وقد نوقشت هذه الأبعاد ومدى تأثيرها على تحديد الضريبة المناسبة للتجارة الإلكترونية. كما ركزت الدراسة على التحديات الخاصة بتحديد الضرائب على التجارة الإلكترونية في اليمن؛ إذ يعد هذا المجال من القطاعات التي شهدت ازدهاراً ملحوظاً في الفترة الأخيرة ومن المتوقع أن يستمر في النمو خلال الفترة القادمة.

الإطار النظري للدراسة:

تناول الإطار النظري للدراسة الفحص الضريبي في ظل التجارة التقليدية، والفحص الضريبي في ظل التجارة الإلكترونية، والتحديات المتعلقة بتحديد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في ظل التجارة الإلكترونية، وذلك كما يلي:

أولاً: الفحص الضريبي في ظل التجارة التقليدية:

سوق يتم هنا تناول مفهوم المحاسبة الضريبية، الفحص الضريبي، وأهمية الفحص الضريبي وأهدافه، وأنواعه ومقوماته، وإجراءات التحاسب الضريبي

مفهوم الفحص الضريبي:

عملية تهدف إلى تحديد مدى التزام المكلفين بالقواعد واللوائح الضريبية. وتشمل هذه العملية مراجعة سجلات ووثائق المكلفين للتأكد من كفايتها في توضيح وتبرير المعاملات المتعلقة بالدخل والنفقات بشكل دقيق وعادل (Bagdad et al. 2017: 150). كما عرفه (البنّا وإبراهيم، 2021: 15) أنه الجهد الذي يقوم به الفاحص لمراجعة الحسابات لضمان صحة ما ورد في الإقرار الضريبي، بما يسهم في تحديد الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي.

أهمية الفحص الضريبي وأهدافه:

تُستخدم الضرائب في تحقيق مجموعة متنوعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية. ويُعد الفحص الضريبي أداة رئيسة لتحقيق هذه الأهداف؛ إذ يسهم في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم احتساب الضريبة المستحقة على المكلفين. ويهدف هذا الفحص إلى تعزيز فعالية الإدارة الضريبية بما يتماشى مع القوانين والتشريعات ذات الصلة، مما يضمن حماية حقوق كل من الدولة والمكلفين. كما يساعد الفحص الضريبي في زيادة مستوى الالتزام بالقوانين الضريبية، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي، ويسهم في رفع حصيلة الضرائب. وتدعم هذه الإجراءات النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية (الهوبل، 2013: 28؛ مشكور وآخرون، 2014: 148).

مقومات الفحص الضريبي:

يستند الفحص الضريبي إلى عدة مقومات تعد الأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي، ويمكن تحديد هذه المقومات على النحو التالي (زواق وبوعلام، 2012: 5؛ خالد وعمر، 2019: 353؛ عيدان، 2023: 44):

- 1- التشريع الضريبي.
- 2- الإدارة الضريبية.
- 3- الفاحص الضريبي.
- 4- المجتمع الضريبي.

أساليب الفحص الضريبي:

تتعدد أساليب الفحص الضريبي، ويمكن تصنيفها طبقاً لنطاق الفحص ونوعه، إضافة إلى مكان الفحص. وينقسم الفحص الضريبي من حيث النطاق إلى فحص شامل وفحص انتقائي، كما ينقسم من حيث النوع إلى فحص في حالة وجود سجلات ودفاتر محاسبية وفحص في حالة عدم وجودها، وهو المعروف بالفحص التقديري. كما يُصنف الفحص الضريبي بحسب مكانه إلى فحص مكنتي وفحص ميداني (زناقي، 2016؛ إبراهيم، 2016). ويمكن بيان هذه الأساليب على النحو الآتي:

أ- أساليب الفحص من حيث الشمول:

1- الفحص الضريبي الشامل.

2- الفحص الضريبي الانتقائي (بالعينة).

ب - اساليب الفحص من حيث مكان إجراء الفحص:

1- الفحص المكنتي.

2- الفحص الميداني.

إجراءات التحاسب الضريبي:

يُعد التحاسب الضريبي جوهر عمل الإدارة الضريبية، ولا يمكن إجراء هذا التحاسب إلا في وجود المستندات والدفاتر المنتظمة. ويمكن وصف التحاسب الضريبي بأنه عملية تسوية الحساب بين الإدارة الضريبية والمكلفين (فضل الله، 2018: 111). وعادة ما تمر عملية التحاسب الضريبي بثلاث مراحل تتمثل في الآتي: (الخطيب وشامية، 2003: 188؛ علاوي ومجبل، 2015: 45):

المرحلة الأولى: تحديد الوعاء الضريبي (التقدير الضريبي).

المرحلة الثانية: ربط الضريبة.

المرحلة الثالثة: تحصيل الضريبة.

أدلة الإثبات في ظل الفحص الضريبي للتجارة التقليدية

تعد الدفاتر التجارية التي يحتفظ بها المكلف ذات أهمية كبيرة كأدلة إثبات؛ إذ تعكس نتائج نشاط المكلف ومركزه المالي، مما يساعد في إظهار الأرباح أو الخسائر الناتجة عن نشاطه. كما أن الإقرار الضريبي المستند إلى

هذه الدفاتر يعد مصدرًا رئيسًا يعتمد عليه الفاحص الضريبي في تحديد الربح الضريبي، وهو وسيلة تستخدمها الإدارة الضريبية لفحص وربط الضريبة على المكلف (أحمد وحسين، 2017: 419).

ثانياً: الفحص الضريبي في ظل التجارة الإلكترونية
التجارة الإلكترونية والضرائب

إن النظام الضريبي الحالي غير كافٍ؛ نظراً للطبيعة المتنوعة للتجارة الإلكترونية مقارنة بالتجارة التقليدية. وتطرح التجارة الإلكترونية مشكلات وتعقيدات تختلف عن تلك التي تواجه التجارة المادية التقليدية (Sigadah, 2018: 13). ومع اعتبار التجارة الإلكترونية مجالاً جديداً، تظل الحاجة ملحة إلى توفير المستندات الكافية لفرض ضريبة عادلة عليها (الأشهب، 2014: 17).

أطراف معاملات التجارة الإلكترونية:

تعتمد التجارة الإلكترونية على إزالة مفهوم الموقع الجغرافي، مما يصعب تحديد مصدر النشاط التجاري. وهذا الأمر يطرح تحديات كبيرة فيما يتعلق بالضرائب، التي تُعد أحد مظاهر سيادة الدولة. وفيما يلي بعض الحالات التي تبرز عند دراسة موضوعات التجارة الإلكترونية (سمل وأحمد، 2021: 17؛ زيود وآخرون، 2007: 137؛ عبدالعزيز، 2005: 66):

- طرفا التعامل التجاري الإلكتروني ينتميان إلى بلد واحد (تجارة إلكترونية داخلية):
- طرفا التعامل التجاري (مورد وزبون، مصدر ومستورد) ينتميان إلى بلدين مختلفين
- طرفا التعامل التجاري الإلكتروني مؤسستان أجنبيتان ووسيط محلي (ويكل بالعمولة)
- طرف تجارة الخدمات والاستشارات الإلكترونية
- طرف مؤسسات الأعمال والحكومة أو بين المستهلكين والحكومة

الوعاء الضريبي لمعاملات التجارة الإلكترونية

تواجه السلطات الضريبية موقفاً معقداً؛ فمن جهة، تفتح تكنولوجيا المعلومات الجديدة فرصاً لتعزيز كفاءة الإدارة الضريبية عبر تحسين تبادل المعلومات بطرق آمنة وفي الوقت المناسب، مما يسهم في تحسين التعامل مع المكلفين. ومن جهة أخرى، يتيح استخدام الإنترنت في التجارة الإلكترونية فرصاً جديدة للتهرب الضريبي، مما يشكل تهديداً على قاعدة الإيرادات الضريبية (Cash and Scholar, 1999: 7).

ولذلك يرى (16: Kerimov, 2002) أن التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية تتطلب إعادة النظر في السياسات الضريبية والتشريعات الحالية، إذ يجب على الدول تطوير آليات ضريبية تتماشى مع طبيعة التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي، لضمان فعالية فرض الضرائب والحد من التهرب منها، مع الاستفادة من المزايا التي تقدمها التكنولوجيا لتعزيز الرقابة الضريبية وتحسين إدارة الإيرادات.

التجارة الإلكترونية بين الإعفاء والخضوع:

أثار وجود التجارة الإلكترونية إشكالية أساسية للأنظمة الضريبية؛ إذ لم يستقر الرأي بعد حول إخضاعها للضريبة أو إبقائها خارج دائرتها، وقد أفرز هذا النقاش اتجاهين بين مؤيد ومعارض وحاول كل اتجاه الاستناد إلى الحجج والمبررات التي تدعم موقفه. (بوبرك وزهار، 2021: 50؛ العيد، 2021: 9) مبررات إعفاء التجارة الإلكترونية من نطاق الضريبة:

ركز أصحاب هذا الرأي على إمكانية إعاقة نمو التجارة الإلكترونية، ففرض الضرائب على التجارة الإلكترونية يعوق نموها وتطورها لاسيما في المراحل الأولى لظهورها. كما أن هناك صعوبة في فرض الضريبة من الناحية العملية نتيجة عدم القدرة على تطبيق القواعد التقليدية للضريبة على التجارة الإلكترونية وصعوبة مراجعة ومراقبة معاملات التجارة الإلكترونية.

حجج وجوب إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة:

في مواجهة الداعين إلى إعفاء التجارة الإلكترونية من الضريبة ظهرت آراء تدعو إلى فرض ضريبة عليها، وایضاح ضرورة القيام بذلك وتقدم حججاً تدعم بها موقفها وتؤكد، فقد أشارت هذه الآراء إلى أن عدم فرض ضريبة على التجارة الإلكترونية سيثبته سلوك المستهلكين، فالأشخاص الذين يعيشون في دول ذات ضرائب مرتفعة سيقبلون على الشراء عن طريق شبكة الإنترنت للتهرب من دفع تلك الضرائب مما يؤدي إلى تفاقم وزيادة خسائر الدول من العوائد الضريبية. كما أن عدم فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية سيؤدي إلى عدم المساواة والعدالة بين التجارة الإلكترونية والتجارة التقليدية.

الفحص الضريبي لمعاملات التجارة الإلكترونية:

يشير الفحص الضريبي الإلكتروني إلى دراسة وتحليل وفحص النظم الحاسوبية الإلكترونية، بما في ذلك القوائم والتقارير المالية، المعدة في إطار نظام محاسبي غير ورقي. ويستند هذا الفحص إلى القواعد المنصوص

عليها في التشريع الضريبي، مع الالتزام بالمبادئ المحاسبية المعتمدة مهنيًا، بهدف التأكد من صحة الأرباح المحسوبة وفق المعايير المحاسبية، والتحقق من دقة الضرائب المستحقة طبقًا للإقرارات المقدمة (عبدالحليم، 2018: 90).

أدلة الإثبات في ظل معاملات التجارة الإلكترونية:
تعد أدلة الإثبات في بيئة التجارة الإلكترونية معلومات تُنشأ وتُنقل وتُعالج وتُسجل وتُحفظ بشكل إلكتروني، ويعتمد عليها المراجع لتدعيم رأيه في تقرير المراجعة النهائي. ولا يمكن الحصول على هذه المعلومات إلا باستخدام معدات وتقنيات معينة، مثل: أجهزة الكمبيوتر. وتشمل أدلة الإثبات السجلات المحاسبية والمستندات الأولية، مثل: العقود الإلكترونية والوثائق المتعلقة بالفوترة والدفع والمصادقات الإلكترونية فقد تكون في شكل نص أو صوت أو شكل أو فيديو (منصر وآخرون، 2018: 29). وقد صاحب التطور الكبير في استخدام الحاسوب تغيران هامين أديا إلى تعقيد عملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات، الأول هو تسجيل البيانات المحاسبية بطريقة لا يمكن قراءتها إلا عبر أجهزة الحاسب ذاتها، والثاني هو الزيادة الهائلة في حجم البيانات المحاسبية المطلوب مراجعتها (الجمال، 2014: 252).
إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات الإلكترونية:

تواجه الإدارة الضريبية العديد من التغيرات نتيجة لتطور التجارة الإلكترونية، فقد انتقلت من المعاملات الورقية التي تتيح تتبع المعاملات وإثباتها، مثل العقود والفواتير، إلى المعاملات الإلكترونية التي يصعب تحديدها. إضافة إلى ذلك، يُمكن أن تحمل النقود الإلكترونية محل النقود التقليدية كوسيلة للتسوية في عمليات الشراء عبر الإنترنت، مما يزيد من صعوبة إثبات وتتبع هذه الصفقات التجارية (زيد، 2014: 82).

ثالثًا: التحديات المتعلقة بتحديد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في ظل التجارة الإلكترونية
التحديات المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية:

تواجه المعاملات الضريبية للتجارة الإلكترونية العديد من الإشكاليات التي تحد من قدرة الأنظمة الضريبية على إخضاعها للضريبة، وذلك بسبب اختلاف طبيعة هذه المعاملات عن تلك الخاصة بالتجارة التقليدية (معتوق وإيمان، 2019: 125). وتكمن المشكلة في أن جزءًا كبيرًا من الاقتصاد الرقمي غير مرئي، فقد تجري معظم العمليات عبر مواقع الإنترنت، وتزداد الصعوبة بحسب نوع السلعة أو الخدمة المعنية. فعلى سبيل

المثال، تعد الخدمات المقدمة عبر الإنترنت تحدياً حقيقياً في تتبعها وحصرها ضريبياً، إذ قد لا تسجل هذه الخدمات في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولا توجد مستندات تدعمها، كما أنها لا تتطلب وجود بيان مادي ملهوس (المعصراوي، 2022: 20).

ويمكن بيان أهم التحديات المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية على النحو الآتي:

- صعوبة الحصر وتحديد هوية المكلفين.
- صعوبة إثبات التعاملات والعقود وعدم القدرة على الاطلاع.
- صعوبة ربط الضريبة وتحصيلها.
- وسائل الدفع الإلكترونية.
- مشكلة السيادة الضريبية.
- الازدواج الضريبي.

التحديات التشريعية والقانونية المتعلقة بقياس الضريبة على التجارة الإلكترونية:

من الواضح أن التشريعات الضريبية الحالية صُممت لتناسب التجارة التقليدية، وهو ما لم يعد كافياً لمواكبة التطورات الحديثة في أساليب التجارة (السهلي، 2011: 10). فقد أثر التطور التكنولوجي على جميع جوانب الحياة، بما في ذلك الجانب الاقتصادي، مما أدى إلى تغييرات في المعاملات التجارية والإجراءات التعاقدية ووسائل إثبات الحقوق، مستخدماً أدوات التبادل الإلكتروني. كما أثار هذا التطور تحديات قانونية عديدة، مثل: ظهور العقود الإلكترونية وضمائم موثوقيتها (المغربي، 2016: 105).

تحديات البنية التحتية لقياس الضريبة على التجارة الإلكترونية:

نظراً لاعتماد التجارة الإلكترونية على البرمجيات والحاسبات الإلكترونية، يتعين على الإدارة الضريبية توفير بنية تحتية تتناسب مع التطورات السريعة (Yangyue, 2018: 443). ويؤكد (زكريا وآخرون، 2020: 305) أن الإدارة الضريبية، بوصفها الجهة المعنية بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية، يجب أن تستفيد من التطورات التكنولوجية لضمان كفاءة النظام الضريبي في مجالات الحصر والفحص والتحصيل، مما يستدعي تطوير أساليب ونظم العمل المستخدمة في هذه المهام. كما أن الأنظمة المحاسبية المعمول بها حالياً

أصبحت محوسبة تقريباً، مما يتطلب إعادة هيكلة البنية التحتية لتتوافق مع بيئة التجارة الإلكترونية، وتكون قادرة على التكيف مع التغييرات السريعة وتطوير سياسات محاسبية وضريبية فعالة (أحمد، 2016: 198). تحديات الكادر الضريبي المؤهل على قياس الضريبة على التجارة الإلكترونية:

أثرت التجارة الإلكترونية تأثيراً كبيراً على مهام المحاسب الضريبي، مما زاد من تعقيدها بسبب التوسع الكبير في المعاملات الإلكترونية وسهولة التهرب الضريبي؛ إذ يؤدي غياب التوثيق المستندي لهذه المعاملات إلى صعوبة تتبعها وفرض الضرائب عليها (عيدة والدنيوري، 2019: 109). ويتطلب هذا التحول من الإدارات الضريبية تطوير مهارات موظفيها لمتابعة العمليات الإلكترونية المعقدة، والتعامل مع الحسابات الإلكترونية ومراجعة التقارير والسجلات الإلكترونية بدقة (إنجاد، 2012: 209).

الدراسة الميدانية:

منهجية الدراسة واداتها:

لوقوف على إجابات منطقية للأسئلة المطروحة، وفي سبيل اختبار صحة الفرضيات المذكورة، ومن أجل إتمام هذا البحث والتطرق لجميع جوانبه، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمناقشة موضوع البحث كونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وذلك من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة، إضافة إلى الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة للإلمام بموضوع الدراسة وتقديم تفصيلات عن أهم جوانبها.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في المأمورين والمراجعين والعاملين في القطاعات الفنية في الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين. أمانة العاصمة، وقد بلغ عدد مجتمع الدراسة بحسب البيانات التي حصلنا عليها من إدارة الموارد البشرية بالوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين (342) موظفاً.

عينة الدراسة: بلغت عينة الدراسة (170) فاحصاً ومراجعاً ضريبياً وقد تم توزيع استبانة على عينة الدراسة وكما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (1)

م	صفة الاستبانة	العدد	النسبة
1.	الاستبانات الموزعة	170	100%
2.	الاستبانات المستردة	152	89.41%
3.	الاستبانات غير المستردة	18	10.59%
4.	الاستبانات المستردة الصالحة للتحليل	143	84.12%
5.	الاستبانات المستردة غير الصالحة للتحليل	9	5.29%

أساليب جمع المعلومات:

أساليب جمع المعلومات: تم الاعتماد في جمع البيانات على مصدرين:
المصادر الأولية: تم إعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة للتعرف على التحديات المحاسبية التي تواجه المراجع الضريبي أثناء فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية.
المصادر الثانوية: تمثل في الكتب والمراجع العلمية والقوانين الضريبية والدراسات السابقة والمستندات والوثائق الرسمية.

درجة المقياس المعتمدة في الدراسة:

تمثلت في درجات مقياس ليكرت الخماسي والمتوسط والوزن المقابل لكل درجة كما موضح في الجدول التالي:

جدول (2): درجات مقياس ليكرت الخماسي والمتوسط والوزن المقابل لكل درجة:

درجة المقياس	المتوسط المرجح لأوزان الإجابات	المستوى
1	من 1.00 إلى 1:80	منخفض جداً
2	من 1.81 إلى 2:60	منخفض
3	من 2.61 إلى 3:40	متوسط
4	من 3.41 إلى 4.20	مرتفع
5	من 4.21 إلى 5.00	مرتفع جداً

- الصدق الظاهري: خضعت الدراسة الى تحكيم علمي من قبل سبعة محكمين في مجال المحاسبة.
- صدق الاتساق الداخلي: تم فيه استخدام معامل الارتباط بيرسون وكما يلي:-
جدول رقم (3) يوضح معامل الارتباط يبين درجات الارتباط بين درجات كل محور والدرجة الكلية.

معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation)	التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية	التحديات التشريعية والقانونية	تحديات البنية التحتية	تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي	تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية
التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية	1	.511**	.523**	.537**	.486**
التحديات التشريعية والقانونية	.511**	1	.651**	.601**	.485**
تحديات البنية التحتية	.523**	.651**	1	.750**	.566**
تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي	.537**	.601**	.750**	1	.581**
تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية	.486**	.485**	.566**	.581**	1

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

- ثبات اداة الدراسة: تم استخدام معامل الفا كرونباخ وكانت نتائجه في الجدول رقم (4) كما يلي :
جدول (4) معامل الفا كرونباخ

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha - ألفا كرونباخ	Stability - الثبات	N of Items - عدد الفقرات
0.944	0.972	44

- نتائج التحليل الوصفي لعينة الدراسة:
اولاً:- تحليل بيانات الدراسة بحسب التغيرات الديمغرافية كما هو موضح بالجدول رقم (5)-

جدول (5) نتائج تحليل بيانات الدراسة بحسب التغيرات الديمغرافية.

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
1. المؤهل العلمي	1. دبلوم	4	2.8%
	2. بكالوريوس	125	87.4%
	3. ماجستير	12	8.4%
	4. دكتوراه	1	0.7%
	5. أخرى	1	0.7%
	الإجمالي	143	100%
2. المركز الوظيفي	1. مدير إدارة	6	4.2%
	2. نائب مدير إدارة	7	4.9%
	3. رئيس قسم	19	13.3%
	4. مراجع	33	23%
	5. مأمور	57	39.9%
	6. مهندس حاسوب	1	0.7%
	7. أخرى	20	14.0%
	الإجمالي	143	100.0%
3. التخصص العلمي	1. محاسبة	117	81.8%
	2. إدارة	10	7%
	3. شريعة وقانون	8	5.6%
	4. حاسوب	5	3.5%
	5. أخرى	3	2.1%

الإجمالي	143	%100
1. أقل من 5 سنوات	22	%15.4
2. من 6 إلى 10 سنوات	55	%38.4
3. من 11 إلى 15 سنة	17	%11.9
4. سنوات الخبرة العملية	49	%34.3
الإجمالي:	143	%100

ويتضح من الجدول (5) الآتي:

1. المؤهل العلمي: جميع المستجيبين حاصلون على مؤهلات علمية لا تقل عن درجة دبلوم، وهذا يشير إلى تمتع المشاركين بالتأهيل العلمي المناسب.

2. المركز الوظيفي: يلاحظ من الجدول (6) أن أعلى نسبة من المستجيبين كانت من المأمورين والمراجعين ورؤساء الأقسام، فقد كانت نسبة المأمورين في العينة (39.9%) ونسبة المراجعين (23%) ونسبة رؤساء الأقسام (13.3%)، وهذا يدل على أن الدراسة الميدانية نجحت في استهداف المعنيين والمتخصصين في المجال مما سينعكس على نتائج الدراسة.

3. التخصص العلمي: يتضح من الجدول (6) أن نسبة (81.8%) من المستجيبين حاصلون على شهادات في تخصص المحاسبة، ونسبة (7%) حاصلون على شهادات في تخصص ادارة، ونسبة (5.6%) حاصلون على شهادات في تخصص شريعة وقانون، ونسبة (3.5%) حاصلون على شهادات في تخصص حاسوب. وهذا يدل على أن المستجيبين حاصلون على تخصصات لها علاقة بموضوع الدراسة. فيما بلغ الحاصلون على تخصصات أخرى نسبة (2.1%) فقط.

4. سنوات الخبرة العملية: معظم المستجيبين يتمتعون بخبرة عالية الى متوسطة.

يتضح من خلال البيانات الديمغرافية للمستجيبين الموضحة في الجدول (5) أن هناك مؤشراً إيجابياً على إمكانية الاعتماد على آراء أفراد عينة الدراسة بدرجة كبيرة نسبياً.

ثانياً: التحليل الوصفي لبيانات الدراسة:

يبين الجدول رقم (6) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبانة الخمسة:

جدول (6): قيم المتوسطات الحسابية بحسب المتغيرات:

م	محاور ومتغيرات الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى
1.	تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.	4.1613	.53165	83.2%	مرتفع
2.	التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية.	4.1523	.55158	83%	مرتفع
3.	التحديات التشريعية والقانونية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.	4.1696	.52604	83.4%	مرتفع
4.	تحديات البنية التحتية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.	4.2727	.52015	85.5%	مرتفع جداً
5.	تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.	4.0711	.61904	81.4%	مرتفع
	إجمالي محاور الاستبانة:	4.1654	70.549	83.3%	مرتفع

يتضح من الجدول (6) أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي هي (4.27) وأهمية نسبية (85%) للمتغير المستقل (تحديات البنية التحتية)، وأدنى قيمة للمتوسط الحسابي هي (4.071) وأهمية نسبية (81%) للمتغير المستقل (تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي). كما أظهر الجدول أن إجمالي المتوسط الحسابي لجميع المتغيرات بلغ (4.16) بأهمية نسبية (83%). في حين بلغت أعلى قيمة للانحراف المعياري (0.619) للمتغير المستقل (تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي)، وأدنى قيمة (0.520) للمتغير المستقل (تحديات البنية التحتية)، وبلغ إجمالي قيمة الانحراف المعياري (0.5497) لجميع المتغيرات. ويتضح أيضاً من الجدول (6) أن هناك مجموعة من التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية، إضافة إلى تحديات تشريعية

وقانونية وأخرى تتعلق بالبنية التحتية، كما تظهر تحديات تتعلق بتدريب وتأهيل الكوادر الضريبية. وهذه التحديات كافة تواجه عملية تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية..

3. التحليل بحسب فقرات كل محور:

سوف يتم في هذه الفقرة تحليل جميع تساؤلات الاستبانة بصورة تفصيلية بحسب كل محور كالآتي:

أ: التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية:

يوضح الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المتغير المستقل (التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية):

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية:

م	فقرات التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
1	هناك حاجة إلى وجود ربط شبكي بين مصلحة الضرائب وكل الجهات القائمة على امر التجارة الإلكترونية لتسهيل حصر عمليات التجارية الإلكترونية.	4.566	0.67	3.91%	مرتفع جداً	1
2	هناك صعوبة في الاطلاع على بيانات المكلفين المتعاملين بالتجارة الإلكترونية نتيجة لإمكانية إخفاء أو تعديل تلك البيانات.	4.280	0.74	6,85%	مرتفع جداً	2
3	هناك صعوبة في متابعة السلع والخدمات المتبادلة إلكترونياً التي تتضمن خدمات غير ملهوسة لأنها لا تمر عبر المنافذ الجمركية.	4.238	0.77	8,84%	مرتفع جداً	3
4	التجارة الإلكترونية غير منظورة ومن ثم يسهل التهرب الضريبي منها.	4.168	0.91	4,83%	مرتفع	4
5	هناك صعوبة في حصر وتحديد المجتمع الضريبي المتعامل بالتجارة الإلكترونية.	4.042	0.91	8,80%	مرتفع	5

6	مرتفع	8,80%	0.90	4.042	من التحديات الكبيرة التي تواجه التجارة الإلكترونية سهولة التغير للمستندات الرقمية وتعديلها وحذفها دون ترك أي أثر.	6
7	مرتفع	3,80%	0.94	4.014	هناك صعوبات في فرض الضرائب على تعاملات التجارة الإلكترونية بموجب الإجراءات الضريبية الحالية.	7
8	مرتفع	3,80%	0.91	4.014	هناك صعوبة في اثبات المعاملات والعقود في التعاملات التجارية الإلكترونية نتيجة غياب السجلات والمستندات الورقية اللازمة.	8
9	مرتفع	80%	0.92	4.007	عدم وجد لوائح واجراءات للفحص الضريبي تتبع عند فرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية.	9
	مرتفع	83%	0.852	4.152	إجمالي فقرات الأسئلة:	

يتضح من الجدول (7) الآتي:

- أن جميع فقرات متغير (التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية) حصلت على درجة موافقة (مرتفعة جداً ومرتفعة) من قبل أفراد عينة الدراسة، وحصلت على متوسطات حسابية بين (4.566 و4.007)، وأهمية نسبية تتراوح بين (91,3% و80%). وإجمالاً بلغ المتوسط الحسابي للتحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية (4,152) والأهمية النسبية (83%)، والانحراف المعياري (0.852)، ودرجة الموافقة (مرتفعة).
- أن الفقرة رقم (5) التي تنص على: "هناك حاجة إلى وجود ربط شبكي بين مصلحة الضرائب وكل الجهات القائمة على أمر التجارة الإلكترونية لتسهيل حصر العمليات التجارية الإلكترونية"، حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.566) وأهمية نسبية (91,3%) وانحراف معياري (0.67) ودرجة موافقة مرتفعة جداً. في حين أن الفقرة رقم (6) التي تنص على: "عدم وجود لوائح وإجراءات للفحص

الضريبي تتبع عند فرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية"، حصلت على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.007) وأهمية نسبية (80%) وانحراف معياري (0.92) ودرجة موافقة مرتفعة. أن الفقرة رقم (5) التي تنص على: "هناك حاجة إلى وجود ربط شبكي بين مصلحة الضرائب وكل الجهات القائمة على أمر التجارة الإلكترونية لتسهيل حصر العمليات التجارية الإلكترونية"، حصلت على أدنى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.67). في حين أن الفقرة رقم (1) التي تنص على: "هناك صعوبات في فرض الضرائب على تعاملات التجارة الإلكترونية بموجب الاجراءات الضريبية الحالية"، حصلت على أعلى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.94).

وتعطي نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة عن فقرات التحديات المحاسبية المتعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية دلالة على أن هناك تحديات محاسبية مرتفعة تحد من تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية. ب: التحديات التشريعية والقانونية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية: يوضح الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المتغير المستقل (التحديات التشريعية والقانونية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية): جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات التحديات التشريعية والقانونية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية:

م	فقرات التحديات التشريعية والقانونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
5	يتطلب التشريع الضريبي الحالي تطوراً في مجال إجراءات ربط وتحصيل الضريبة لمواكبة التجارة الإلكترونية.	4.329	0.658	86.6%	مرتفع جداً	1
8	غياب التشريعات القانونية الخاصة بمعاملات التجارة الإلكترونية يؤدي إلى فقدان إيرادات مهمة للدولة.	4.301	0.722	86.0%	مرتفع جداً	2
4	هناك قصور في مواكبة التشريعات الضريبية ومستجدات تقنيات المعلومات.	4.182	0.718	83.6%	مرتفع	3

4	مرتفع	82.9%	0.760	4.147	لا يوجد تحديد دقيق لمفهوم معاملات التجارة الإلكترونية في القانون الضريبي اليمني.	7
5	مرتفع	82.7%	0.816	4.133	التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية يتطلب لوائح وإجراءات تختلف عن تلك التي يتم التعامل بها في فرض الضريبة على التجارة التقليدية.	1
6	مرتفع	82.1%	0.748	4.105	خطوات تحديد الضريبة المطبقة على التجارة التقليدية لا تفي بمتطلبات التجارة الإلكترونية.	2
7	مرتفع	82.1%	0.794	4.105	تفتقر القوانين الضريبية إلى نصوص توضح المعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإلكترونية.	3
8	مرتفع	81.1%	0.690	4.056	أثر التطور التكنولوجي على معاملات التجارة الإلكترونية وما يتعلق بها من إجراءات تعاقدية وإثباتات قانونية وما يكفل للمتعاملين حقوقهم.	6
	مرتفع	83.4%	0.738	4.170	إجمالي فقرات الأسئلة:	

يتضح من الجدول (8) الآتي:

- أن جميع فقرات متغير (التحديات التشريعية والقانونية) حصلت على درجة موافقة (مرتفعة جداً ومرتفعة) من قبل أفراد عينة الدراسة، وحصلت على متوسطات حسابية بين (4.329 و 4.056)، وأهمية نسبية تتراوح بين (86,6% و 81,1%). وإجمالاً بلغ المتوسط الحسابي للتحديات التشريعية والقانونية (4,17)، والأهمية النسبية (83,4%)، والانحراف المعياري (0,738)، ودرجة الموافقة (مرتفعة).
- أن الفقرة رقم (5) التي تنص على: "يتطلب التشريع الضريبي الحالي تطويراً في مجال إجراءات ربط وتحصيل الضريبة لمواكبة التجارة الإلكترونية"، حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.329)

وأهمية نسبية (86.6%) وانحراف معياري (0.658) ودرجة موافقة مرتفعة جداً. في حين حصلت الفقرة رقم (6) التي تنص على: "أثر التطور التكنولوجي على معاملات التجارة الإلكترونية وما يتعلق بها من إجراءات تعاقدية وإثباتات قانونية وما يكفل للمتعاملين حقوقهم"، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.056) وأهمية نسبية (81,1%) وانحراف معياري (0.69) ودرجة موافقة مرتفعة..

أن الفقرة رقم (5) التي تنص على: "يتطلب التشريع الضريبي الحالي تطويراً في مجال إجراءات ربط وتحصيل الضريبة لمواكبة التجارة الإلكترونية"، حصلت على أدنى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.658). في حين أن الفقرة رقم (1) التي تنص على: "التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية يتطلب لوائح وإجراءات تختلف عن تلك التي يتم التعامل بها في فرض الضريبة على التجارة التقليدية"، حصلت على أعلى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.816).

وتعطي نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة عن فقرات التحديات التشريعية والقانونية دلالة على أن هناك تحديات تشريعية وقانونية مرتفعة تحد من تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.

ج: تحديات البنية التحتية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية:

يوضح الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المتغير المستقل (تحديات البنية التحتية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية):

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات تحديات البنية التحتية المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية:

م	فقرات تحديات البنية التحتية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
1.	هناك حاجة إلى وجود شبكات تربط إدارة الضرائب بالشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية.	4.511	0.604	90.2%	مرتفع جداً	1
2.	هناك حاجة إلى وجود معدات وبرامج وأنظمة ملائمة للتعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية ضريبياً.	4.427	0.599	88.5%	مرتفع جداً	2
5.	هناك قصور في قاعدة البيانات الموجودة لدى الإدارة	4.294	0.740	85.9%	مرتفع جداً	3

م	فقرات تحديات البنية التحتية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
	الضريبة عن المكلفين المتعاملين بالتجارة الإلكترونية.					
3.	لا يتوفر لدى الإدارة الضريبية أحدث الأجهزة والبرامج اللازمة للتعامل مع التجارة الإلكترونية.	4.217	0.873	84.3%	مرتفع جداً	4
4.	ما زالت سرعة الاتصالات والإنترنت غير كافية لمتطلبات تطبيقات التجارة الإلكترونية.	4.140	0.939	82.8%	مرتفع	5
6.	لا تحرص الإدارة الضريبية على توفير بنية عمل مكانية وتجهيزات ملائمة للتعامل مع معاملات التجارة الإلكترونية.	4.049	0.914	81.0%	مرتفع	6
	إجمالي فقرات الأسئلة:	4.273	0.778	85.5%		

يتضح من الجدول (9) الآتي:

- أن جميع فقرات متغير (تحديات البنية التحتية) حصلت على درجة موافقة (مرتفعة جداً ومرتفعة) من قبل أفراد عينة الدراسة، وحصلت على متوسطات حسابية بين (4.511 و4.049)، وأهمية نسبية تتراوح بين (90,2% و81%). وإجمالاً بلغ المتوسط الحسابي لتحديات البنية التحتية (4,273)، والأهمية النسبية (85,5%)، والانحراف المعياري (0,778)، ودرجة الموافقة (مرتفعة).
- أن الفقرة رقم (1) التي تنص على: "هناك حاجة إلى وجود شبكات تربط إدارة الضرائب بالشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية"، حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.511) وأهمية نسبية (90,2%) وانحراف معياري (0.604) ودرجة موافقة مرتفعة جداً. في حين أن الفقرة رقم (6) التي تنص على: "لا تحرص الإدارة الضريبية على توفير بنية عمل مكانية وتجهيزات ملائمة للتعامل مع

معاملات التجارة الإلكترونية"، حصلت على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.049) وأهمية نسبية (81%) وانحراف معياري (0.914) ودرجة موافقة مرتفعة.

- أن الفقرة رقم (2) التي تنص على: "هناك حاجة لوجود معدات وبرامج وانظمة ملائمة للتعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية ضربياً"، حصلت على أدنى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.599). في حين أن الفقرة رقم (4) التي تنص على: "مازالت سرعة الاتصالات والإنترنت غير كافية لمتطلبات تطبيقات التجارة الإلكترونية"، حصلت على أعلى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.939).

وتعطي نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة عن فقرات تحديات البنية التحتية دلالة على أن هناك تحديات مرتفعة في البنية التحتية تحد من تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.

د: تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي المتعلقة بتحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية:

يوضح الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات

المتغير المستقل (تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي):

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي:

م	فقرات تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
6	من الضروري أن يتمتع المأمورون الضريبيون بمهارات متعددة في استخدام تكنولوجيا المعلومات، بصرف النظر عن الكفاءة والخبرة التي يتمتعون بها في مجال عملهم.	4.364	0.765	87.3%	مرتفع جداً	1
4	يجب على المأمور الضريبي أن يأخذ في الاعتبار تأثير التغييرات في بيئة التدقيق ومحتوى التدقيق ومخاطر التدقيق المرتبطة بمعاملات التجارة الإلكترونية.	4.245	0.641	84.9%	مرتفع جداً	2
1	لا يوجد مراكز تدريب ضريبية متطورة تساعد على رفع	4.077	0.972	81.5%	مرتفع	3

					كفاءة المأمورين الضريبيين للتعامل مع التجارة الإلكترونية.	
4	مرتفع	80.6%	0.956	4.028	لا تهتم الإدارة الضريبية بتطوير مهارات المأمور الضريبي لاسيما فيما يتعلق بالأنظمة الإلكترونية الحديثة.	5
5	مرتفع	80.1%	0.826	4.007	أثرت التجارة الإلكترونية على عمل المأمور الضريبي، فقد أصبحت المهمة أصعب، نتيجة لانتشار التجارة الإلكترونية.	2
6	مرتفع	74.1%	1.074	3.706	لا يوجد فريق ضريبي متخصص له القدرة على التعامل الضريبي من خلال الحواسيب وربطها بشبكة الإنترنت.	3
		81.4%	0.872	4.071	إجمالي فقرات الأسئلة:	

يتضح من الجدول (10) الآتي:

- أن جميع فقرات متغير (تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي) حصلت على درجة موافقة (مرتفعة جداً ومرتفعة) من قبل أفراد عينة الدراسة، وحصلت على متوسطات حسابية بين (4.364 و3.706)، وأهمية نسبية تتراوح بين (87.3% و74.1%). وإجمالاً بلغ المتوسط الحسابي لتحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي (4.071) والأهمية النسبية (81.4%)، والانحراف المعياري (0.872)، ودرجة الموافقة (مرتفعة).
- أن الفقرة رقم (6) التي تنص على: "من الضروري أن يتمتع المأمورون الضريبيون بمهارات متعددة في استخدام تكنولوجيا المعلومات، بصرف النظر عن الكفاءة والخبرة التي يتمتعون بها في مجال عملهم"، حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.364) وأهمية نسبية (87.3%) وانحراف معياري (0.765) ودرجة موافقة مرتفعة جداً. في حين أن الفقرة رقم (3) التي تنص على: "لا يوجد فريق ضريبي متخصص له القدرة على التعامل الضريبي من خلال الحواسيب وربطها بشبكة الإنترنت"،

حصلت على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.706) وأهمية نسبية (74.1%) وانحراف معياري (1.074) ودرجة موافقة مرتفعة.

أن الفقرة رقم (4) التي تنص على: "يجب على المأمور الضريبي أن يأخذ في الاعتبار تأثير التغييرات في بيئة التدقيق ومحتوى التدقيق ومخاطر التدقيق المرتبطة بمعاملات التجارة الإلكترونية"، حصلت على أدنى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.641). في حين أن الفقرة رقم (3) التي تنص على: "لا يوجد فريق ضريبي متخصص له القدرة على التعامل الضريبي من خلال الحواسيب وربطها بشبكة الإنترنت"، حصلت على أعلى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (1.074).

وتعطي نتائج تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات تحديات تأهيل وتدريب الكادر الضريبي دلالة على أن هناك تحديات مرتفعة في تأهيل وتدريب الكادر الضريبي تحد من تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.

هـ: تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية:

يوضح الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات المتغير التابع (تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية):

جدول (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية:

م	فقرات تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
1	غياب الربط الشبكي بين الإدارة الضريبية والجهات ذات العلاقة يترتب عليه ضعف في تحصيل الضرائب ومن ثم انخفاض الإيرادات الضريبية.	4.420	0.644	88.4%	مرتفع جداً	1
3	عدم توفر قاعدة بيانات مكتملة لدى الإدارة الضريبية عن المتعاملين بالتجارة الإلكترونية يؤثر سلباً في تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.	4.371	0.668	87.4%	مرتفع جداً	2

م	فقرات تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
9	عدم توفر برامج وأنظمة حديثة للتعامل مع التجارة الإلكترونية يضعف كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الإيرادات الضريبية.	4.301	0.732	86.0%	مرتفع جداً	3
10	عدم توفير بنية عمل مكانية وتجهيزات ملائمة للتعامل مع معاملات التجارة الإلكترونية يؤدي الى انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الإيرادات.	4.252	0.746	85.0%	مرتفع جداً	4
14	عدم تطوير مهارات المأمورين في الأنظمة الإلكترونية واستخدام تكنولوجيات المعلومات يضعف التحصيل ويقلل الإيرادات.	4.203	0.801	84.1%	مرتفع جداً	5
2	التهرب الضريبي بسبب الطبيعة غير الملموسة للتجارة الإلكترونية يترتب عليه تخفيض الإيرادات الضريبية.	4.196	0.684	83.9%	مرتفع	6
12	غياب مراكز التدريب الضريبية المتطورة يقلل من قدرة المأمورين على ربط وتحصيل الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية.	4.196	0.771	83.9%	مرتفع	7
6	قصور التشريعات في مواكبة تقنيات المعلومات وما يتعلق بها من إجراءات تعاقدية وإثباتات قانونية يضعف التحصيل ويقلل الإيرادات.	4.168	0.750	83.4%	مرتفع	8
1	عدم ملاءمة الإجراءات الحالية اللازمة للفحص الضريبي للتجارة الإلكترونية يعقد التحصيل ويخفض الإيرادات.	4.154	0.799	83.1%	مرتفع	9
11	ضعف سرعة الإنترنت يعوق تطبيقات التجارة	4.112	0.857	82.2%	مرتفع	10

م	فقرات تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
	الإلكترونية ويخفض من كفاءة تحصيل الإيرادات.					
7	عدم وجود تحديد دقيق لمفهوم معاملات التجارة الإلكترونية في القانون الضريبي اليمني يترتب عليه عدم دقة الحساب الضريبي ومن ثم تخفيض الإيرادات الضريبية.	4.105	0.811	82.1%	مرتفع	11
5	غياب التشريعات الخاصة بالتجارة الإلكترونية وعدم وجود نصوص قانونية توضح المعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإلكترونية يؤديان الى انخفاض الإيرادات الضريبية.	4.084	0.783	81.7%	مرتفع	12
13	عدم وجود فريق ضريبي متخصص بمعاملات التجارة الإلكترونية يخفض من كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الإيرادات الضريبية.	4.084	0.908	81.7%	مرتفع	13
15	عدم قدرة المأمورين على التعامل مع تغييرات بيئة المراجعة الإلكترونية يخفض من كفاءتهم في الحساب الضريبي ومن ثم انخفاض الإيرادات الضريبية.	4.021	1.031	80.4%	مرتفع	14
4	تطبيق اللوائح والإجراءات الخاصة بالتجارة التقليدية على التجارة الإلكترونية يقلل الإيرادات الضريبية.	3.755	0.936	75.1%	مرتفع	15
	إجمالي فقرات الأسئلة:	4.161	0.795	83.2%		

يتضح من الجدول (11) الآتي:

- أن جميع فقرات المتغير التابع (تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية) حصلت على درجة موافقة بين (مرتفعة جداً ومرتفعة) من قبل أفراد عينة الدراسة، وحصلت على متوسطات حسابية بين (4.420 و3.755)، وأهمية نسبية تتراوح بين (88.4% و75.1%). وإجمالاً بلغ المتوسط الحسابي للمتغير التابع تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية (4.161)، والأهمية النسبية (83.2%)، والانحراف المعياري (0.795)، ودرجة الموافقة (مرتفعة جداً).
- أن الفقرة رقم (3) التي تنص على: "غياب الربط الشبكي بين الإدارة الضريبية والجهات ذات العلاقة يترتب عليه ضعف في تحصيل الضرائب ومن ثم انخفاض الإيرادات الضريبية"، حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.420) وأهمية نسبية (88.4%) وانحراف معياري (0.644) ودرجة موافقة مرتفعة جداً. في حين أن الفقرة رقم (4) التي تنص على: "إن تطبيق اللوائح والإجراءات الخاصة بالتجارة التقليدية على التجارة الإلكترونية يقلل الإيرادات الضريبية"، حصلت على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.755) وأهمية نسبية (75.1%) وانحراف معياري (0.936) ودرجة موافقة مرتفعة.
- أن الفقرة رقم (3) التي تنص على: "غياب الربط الشبكي بين الإدارة الضريبية والجهات ذات العلاقة يترتب عليه ضعف في تحصيل الضرائب ومن ثم انخفاض الإيرادات الضريبية"، حصلت على أدنى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (0.644). في حين أن الفقرة رقم (15) التي تنص على: "عدم قدرة المأمورين على التعامل مع تغييرات بيئة المراجعة الإلكترونية يخفض من كفاءتهم في التحاسب الضريبي ومن ثم انخفاض الإيرادات الضريبية"، حصلت على أعلى مستوى للانحراف المعياري بقيمة (1.031). وتعطي نتائج تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات المتغير التابع (تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية) دلالة واضحة على أن هناك تحديات مختلفة تؤثر تأثيراً كبيراً في تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية.

اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار المتعدد:

يوضح الجدول رقم (12) استخدام اختبار الانحدار المتعدد للتنبؤ بقيمة المتغير التابع (تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية)، وذلك من خلال تمثيل العلاقة بين المتغير التابع ومحاور المتغير المستقل: جدول (12): ملخص تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة:

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	معامل الارتباط		دلالة		اختبار F	اختبار T	بيتا B
		R ²	R	F- sig				
تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية	التحديات المحاسبية	0.409	0.486	0.000	0.00	23.89	2.259	0.184
	التحديات التشريعية والقانونية		0.485				1.043	0.095
	تحديات البنية التحتية		0.566				1.886	0.203
	تحديات تدريب وتأهيل الكارد الضريبي		0.581				2.63	0.273

وأظهرت نتائج نموذج الانحدار المتعدد في الجدول (12) أن نموذج الانحدار معنوي، ما يعني أن هناك أثر ذا دلالة إحصائية لمحاور المتغير المستقل على تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، من خلال قيمة (F) البالغة (23,89) بدلالة (0.000) أصغر من مستوى المعنوية (0.01)، كما توضح النتائج أن أبعاد المتغير المستقل (المفسرة) تفسر (40,9%) من التباين الحاصل في تحديد الضريبة على التجارة الإلكترونية، وذلك بالنظر إلى معامل (R²).

الاستنتاجات:

- عدم وجود ربط شبكي بين مصلحة الضرائب والجهات المختلفة ذات العلاقة بالتجارة الإلكترونية.
- صعوبة الاطلاع على بيانات المكلفين بسبب إمكانية إخفائها أو تعديلها نتيجة للقصور في مواكبة التطورات الحاصلة في التجارة الإلكترونية من قبل الإدارة الضريبية مما ينتج عنه عدم القدرة على متابعة هذه العمليات ومن ثم تحصيل الضرائب منها.
- عدم تطوير التشريعات الضريبية وربط آليات تحصيل الضرائب بمستجدات التجارة الإلكترونية؛ حيث إن التشريع الضريبي الحالي لا يتماشى مع تطورات التجارة الإلكترونية.
- ضعف البنية التحتية التقنية لدى الإدارة الضريبية وعدم وجود معدات وبرامج وأنظمة ملائمة للتعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية ضريبياً.
- هناك قصور في قاعدة البيانات الموجودة لدى الإدارة الضريبية عن المكلفين المتعاملين بالتجارة الإلكترونية.
- عدم وجود فريق ضريبي متخصص لمتابعة عمليات التجارة الإلكترونية وحصرها والرفع بها للإدارة الضريبة ومن ثم إجراء الربط الضريبي عليها.
- عدم وجود مراكز تدريب وتأهيل للمأمورين الضريبيين للتعامل مع معاملات التجارة الإلكترونية وتتبعها وربط الضريبة عليها.

توصيات الدراسة:

- إنشاء نظام متكامل يربط الإدارات الضريبية بعضها بعضاً ويربط بين إدارة الضرائب والجهات المعنية بالتجارة الإلكترونية، بهدف تسهيل تبادل المعلومات وحصر المعاملات التجارية الإلكترونية بدقة.
- تحسين إجراءات المراجعة والرقابة على بيانات المكلفين لتفادي إخفاء المعلومات الضريبية أو التلاعب بها من خلال الربط الشبكي مع الجهات التنظيمية والتكنولوجية لتعزيز كفاءة التحصيل الضريبي.

- إعداد وتبني تشريعات جديدة أو تعديل التشريعات الحالية لتشمل خصوصيات معاملات التجارة الإلكترونية، مما يسهم في سد الثغرات القانونية التي تؤدي إلى فقدان الإيرادات.
- تطوير آليات ربط الضريبة وتحصيلها تماشياً مع متطلبات التجارة الإلكترونية.
- الاستثمار في تطوير أنظمة المعلومات وقواعد البيانات الشاملة الخاصة بالمعاملين بالتجارة الإلكترونية لتكون مرجعاً دقيقاً لتحديد الضريبة.
- تحديث المعدات والبرامج والأنظمة لضمان استمرارية الاتصال والتواصل بين إدارة الضرائب والجهات ذات العلاقة.
- تنظيم برامج تدريبية متخصصة لتعزيز مهارات المأمورين الضريبيين في استخدام تكنولوجيا المعلومات والتعامل مع بيانات التجارة الإلكترونية.
- إدراج موضوعات التجارة الإلكترونية وتحدياتها ضمن مناهج التدريب المستمر لضمان مواكبة التطورات الحديثة في مجال المراجعة والتحصيل.
- اعتماد نظم تحليلية وإحصائية متطورة لتقييم المعاملات الإلكترونية وتحديد الضريبة بدقة، مع التركيز على سد الثغرات الناجمة عن نقص البيانات أو عدم توافرها بشكل كامل.

قائمة المصادر

المصادر باللغة العربية

- ابراهيم، طه خيرى طه. (2016). مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية. جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 20، العدد 3، ص 567-642.
- أبو هلال، مروان وشعبان، شيرين. (2022). التجارة الإلكترونية والتهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الضرائب في فلسطين. المجلة العربية للإدارة، المجلد 42، العدد 2، صفحات 3-26.
- أحمد، تهاى أبو القاسم. (2016). المشاكل المحاسبية في بيئة التجارة الإلكترونية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 5، صفحات 186-210، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- أحمد، نضال رؤوف وحسين، أزهار حسن. (2017). أثر التدقيق الميداني في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الدفاتر التجارية: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب. مجلة كلية التراث الجامعية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، صفحات 425-428، العراق.
- الأشهب، نوال عبدالكريم. (2015). التجارة الإلكترونية. دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- إنجاد، عبدالستار حمد. (2012). الضريبة على الشركات الإلكترونية. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، صفحات 177-216، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة كركوك، العراق.
- البناء، بشير عبد العظيم محمد وإبراهيم، ناهد عبدالباسط. (2021). أثر تطبيق الإقرارات الإلكترونية والفحص الإلكتروني في تحديد الوعاء الضريبي: دراسة ميدانية. جامعة المنصورة، مصر. المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 45، عدد 2، ص 1-33.
- بوالفاني، عبلة وبن مولاها، مريم. (2020). تحديات الجباية على التجارة الإلكترونية: دراسة حالة الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، الجزائر.

- بوبكر، إدريس وزهار، عبدعلي. (2021). جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر بين الواقع والمأمول. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر.
- بوبكر، إدريس وزهار، عبدعلي. (2021). جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر بين الواقع والمأمول. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر.
- الجمل، جيهان عبدالمعز. (2014). المراجعة في البيئة الإلكترونية. دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة.
- خالد، عرباوي أحمد وعمر، أقاسم. (2019). متطلبات تطبيق الجباية الإلكترونية في الجزائر: دراسة ميدانية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بشار. مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 3، ص 349-363.
- الخطيب، خالد شحاتة وشامية، احمد زاهر. (2004). أسس المالية العامة. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- رمزي، سويبي وبشان، خالد. (2021). جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر: الآفاق والتحديات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر.
- زكريا، مناد بولنوار إلياس وحزمة، سايح وسمية، وصلعة. (2020). الضريبة على التجارة الإلكترونية: بين الفرض والإعفاء. مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، الصفحات 299-310.
- زناقي، فارس محمد. (2016) استخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي. المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030. مجلد 3، القاهرة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص 28 - 1.
- زيد، محمد عدنان أمين. (2014). التنظيم الضريبي للتجارة الإلكترونية ومقترحات لتبنيها في الواقع الفلسطيني. رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.
- زيود، لطف والأمين، ماهر ومنصور، جنان بهجت. (2007). التحديات الضريبية للتجارة الإلكترونية العربية وإمكانية تطويرها. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 1، ص 133-155.

- سمل، سامية أحمد، وأحمد، تهاني أبو القاسم. (2021). تحديات التحاسب الضريبي وأثرها على التجارة الإلكترونية - دراسة ميدانية على ديوان الضرائب في السودان. مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 9، العدد 2، ص 13-31.
- السهلي، خالد بداح. (2011). مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- عبدالحليم، الحمزة. (2018). الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية، العدد 12.
- عبدالعزيز، محمد عادل. (2005). التجارة الإلكترونية والفكر المحاسبي. شركة الوسيط التجاري، القاهرة، مصر.
- علاوي، خضير مجيد ومجبل، صباح حسن. (2015). أثر إدراك قواعد الضريبة الأساسية على إجراءات التحاسب الضريبي: دراسة استطلاعية. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، المحور المحاسبي، الصفحات 39-58.
- العيد، خيراني (2021). تحديات فرض الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية في الجزائر. "دراسة استشرافية على ضوء القانون 05-18". مجلة استراتيجية التحقيقات الاقتصادية والمالية جامعة الأغواط. المجلد 3، العدد 2، ص 01-14.
- عيدان، أفرح عبدالحميد. (2023). مهارات المقيم الضريبي وتأثيرها على جودة التحاسب الضريبي: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، جامعة بغداد، العراق.
- عيدة، أنور والدينوري، سالي محمد. (2019). الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية. مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، الصفحات 97-112.

- فراج، منال حامد. (2011). مشكلات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية وطرق علاجها (دراسة ميدانية)، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد الخامس، الصفحات 171-212. المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق. مصر.
- فضل الله، محمد الطيب إلياس. (2018). أثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقية في إعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على ديوان الضرائب، جامعة النيلين، ولاية الخرطوم، اطروحة دكتوراه.
- كريم، خلايفية. (2012). دور التجارة الإلكترونية في التنمية الاقتصادية. رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- محمد، تناصر الصادق بابكر. (2016). محددات قياس ضريبة أرباح أعمال التجارة الإلكترونية وأثرها في تحديد الوعاء الضريبي في ديوان الضرائب في السودان. اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- مشكور، سعود جايد والبجاج، قاسم محمد عبدالله والكرعاوي، نجم عبد عليوي. (2014). المحاسبة الضريبية: أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق. مطبعة دار الضياء، العراق.
- معتوق، جمال وإيمان كهوش. (2019). الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجمال الضريبي. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 1، الصفحات 120-130.
- المعصراوي، حماده السعيد. (2022). دراسة تحليلية لمشكلة الضرائب الرقمية في ظل جائحة كورونا. المؤتمر العلمي السادس لكلية التجارة جامعة طنطا، عدد خاص، المجلد 1، جامعة طنطا.
- المغربي، محمد الفاتح محمود بشير. (2016). التجارة الإلكترونية. دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن.
- منصر، صدام، حوامد، جمال، زقب، إبراهيم بن خليفة، عبدالمؤمن. (2018). استعمال الخبير وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الإلكترونية. رسالة ماجستير.
- الهويل، سعد بن محمد. (2013). المحاسبة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية. معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية.

المراجع باللغة الأجنبية

- Bagdad, Mohd Azrul, et al. (2017). Factors Affecting Tax Gap: Evidence from Tax Audit Cases, Global Conference on Business and Economics Research (GCBER), University Putra Malaysia, Malaysia : 149-156.
- Cash, Max and Scholar, Robert Schuman (1999). Electronic Commerce and Tax Base Erosion, UROPEAN PARLIAMENT Directorate General for Research Economic Affairs Division, Economic Affairs Series ECON 108 EN.
- Hartanto, Susanna (2021), Tax Challenges Of Digital Economy In Indonesia, Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, dan Keuangan Publ, Vol 16 No. 2 Juli 2021: 159 – 178. In the FACULTY OF ECONOMIC AND MANAGEMENT SCIENCES At the UNIVERSITY OF PRETORIA.
- Kerimov, Nuran (2002). Current Problems of International Taxation of Electronic Commerce, A Thesis Submitted to the Graduate Faculty of The University of Georgia in Partial Fulfillment of the Requirement for the Degree MASTER OF LAWS.
- OECD (2015). OECD Tax Policy Studies: E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation, ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) , No. 10.
- Palil, Mohd Rizal, Amin, Hod Bin, and Turmin, Siti Zaidah (2020). Challenges in Implementing Taxes on E-Commerce Transactions in Malaysia, JURNAL BISNIS DAN Akuntansi , Vol 22, No. 2: 179-200.
- Salameh, Rafat Salameh, AL Fatafta, Omar Khader and Al Shawawreh, Taha Barakat (2021), The Possibility Of Applying The Tax Accounting

System And Its Effectiveness On Electronic Commerce In Jordan,
Academy of Accounting and Financial studies journal, Volume 25 ,sue 1,
2021.

- **Sigadah, Marjiana Nekesa (2018). Challenges Faced by the Current Kenyan Tax Law in Dealing with Electronic Commerce, Submitted in partial fulfillment of the requirements of the master's of Laws Degree, Strathmore University Law School.**
- **Yangyue ,Zhang (2018). Risk Analysis of Auditing Caused by the Development of E-Commerce, Proceedings of the 2018 4th International Conference on Education Technology, Management and Humanities Science (ETMHS 2018) Series: Advances in Social Science, Education and Humanities Research.**