ارائه مدل مفهومی ظرفیت مالیات بر تجارت الکترونیک و مالیات فروش‌های اینترنتی در شناسایی، اندازه‌گیری و جلوگیری از اجتناب مالیاتی: مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی شهر و استان تهران

فرشاد رضایی‌نژاد[۱]
مهدی صالحی[۲]
محمود همت‌فر[۳]
محمدحسن جنانی[۴]

چکیده

مطالعه حاضر به وجود شکاف مطالعاتی داخلی و خارجی در زمینه شناسایی نقش ابعاد گوناگون مطالعات طراحی مدل ظرفیت‌های مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی به خصوص در اجتناب از مالیات عملکرد در اداره کل امور مالیاتی استان تهران پرداخته است. جامعه آماری در پژوهش حاضر کلیه خبرگان و مدیران اداره امور مالیاتی تهران می‌باشند. در بخش کیفی این مطالعه از نمونه‌گیری هدفمند که به آن نمونه‌گیری غیراحتمالی، هدف‌دار یا کیفی نیز می‌گویند، به معنای انتخاب هدف‌دار واحدهای پژوهش برای کسب دانش یا اطلاعات استفاده شده است. در بخش کمّی، ۱۸۰ نفر از کارکنان اداره امور مالیاتی استان تهران به عنوان نمونه در دسترس در نظر گرفته شدند. روش‌های گردآوری اطلاعات در این پژوهش به دو دسته کتابخانه‌ای و میدانی تقسیم می‌شود. در خصوص جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش از روش‌های کتابخانه‌ای و جهت گردآوری اطلاعات برای تأیید یا ردّ فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی استفاده شده است. در این پژوهش برای گردآوری داده‌های پژوهش از مصاحبه و ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. در مطالعه اول روش تجزیه و تحلیل داده‌ها پس از جمع آوری اطلاعات از تحلیل محتوا در پی تحلیل و تفسیر نتایج و پیاده سازی مدل کیفی تلاش خواهد شد. در مطالعه دوم که از روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است از روش مدلسازی ساختاری-تفسیری استفاده شد. تحلیل داده‌های کیفی در این مطالعه با روش تحلیل تم انجام شده است. برای تحلیل محتوای کیفی از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است. همچنین مدل یابی معادلات ساختاری با نرم‌افزار SMARTPLS صورت پذیرفته است.

واژه‌های کلیدی: تجارت الکترونیکی، مالیات الکترونیکی، مالیات بر تجارت الکترونیکی، ظرفیت مالیاتی، فروش اینترنتی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۰۲، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۸/۰۳

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران، farshad.rezaeenejad@gmail.com
۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران، (نویسنده مسئول)، Mehdi.salehi@um.ac.ir
۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران، DR.HEMATFAR@yahoo.com
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران، mhjanani@yahoo.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

۱- مقدمه

تجارت الکترونیکی امر مشاهده اطلاعات و اجرای مالیات را برای متصدیان مالیاتی سخت و یا نشدنی کرده است. پرداخت‌کنندگان مالیات ممکن است در فضای مجازی ناپدید شوند و کسی نداند که آن‌ها واقعاً در کجا قرار دارند. حتی هنگامی‌که موقعیت بنگاه دائمی یك تاجر اینترنتی تشخیص داده می‌شود، گرفتن مالیات از آن کار دشواری خواهد بود چراکه زمان و مکانی که معامله رخ می‌دهد، نامشخص است (McLure., 1999: 10). در حال حاضر، میزان مبادلات الکترونیکی در کشور ما به حدی نیست که نگران از دست رفتن مالیات این‌گونه مبادلات می‌باشند، اگرچه این میزان در کشورهای توسعه‌یافته نیز در حال حاضر چندان زیاد نیست اما باید گفت که این‌گونه مبادلات به علت جذابیت و مطلوبیتی که برای افراد و شرکت‌ها ایجاد می‌کنند به‌صورت تصاعدی در حال رشد و توسعه است و لذا لازم است که ما پیش از آنکه در مقابل عمل انجام‌شده قرار گیرند، به فکر راه چاره می‌باشند. بسیاری از اقتصاد دان های مالیه عمومی بر این عقیده‌اند که باید سه معیار عمومی کارایی، عدالت و هزینه‌های اجرایی را جهت ارزیابی یک نظام مالیاتی بکار برد (Udomvitid., 2003: 25).

در نظام مالیاتی برای تساوی یا عدالت، دو جنبه متمایز وجود دارد. «عدالت افقی» که مربوط می‌شود به مالیات یکسان برای افراد با موقعیت یکسان و «عدالت عمودی» که مربوط می‌شود به رفتار مالیاتی متفاوت با افراد در موقعیت‌های متفاوت زیرا خانوارهای با درآمد پایین، عموماً بخش می‌رسد مالیات بر ارزش‌افزوده بیشتری از درآمدشان را مصرف می‌کنند و لذا درصد بیشتری از درآمدشان را به‌صورت مالیات می‌پردازند (Argils et al., 2020: 41). دیجیتالی کردن هر جنبه‌ای از یك مبادله الکترونیکی، عدالت عمودی را متأثر می‌سازد، زیرا مصرف‌کنندگان پردرآمد احتمال بیشتری دارد که به اینترنت دسترسی داشته باشند و لذا شانس بیشتری برای اجتناب از پرداخت مالیات دارند؛ اما معاف کردن تجارت الکترونیکی (یا تولیدات الکترونیکی) از مالیات مصرف، ممکن است کاهندگی را تشدید کند زیرا معافیت به ثروتمندان بیشتر از فقرا سود می‌رساند. اعمال مالیاتی که تعادل بین کارایی اقتصادی و عدالت را حفظ کند، کار چندان بی هزینه‌ای نیست. جمع‌آوری مالیات نیازمند مصرف منابع توسط متصدیان مالیاتی است. ضمناً مؤدیان مالیاتی نیز هزینه‌هایی را جهت تمکین نظام مالیاتی وارد می‌آورند. هزینه جمع‌آوری مالیات برابر است با مجموع بودجه عامل جمع‌آوری‌کننده مالیات، ارزش وقت و پول پرداخت‌شده توسط مؤدیان مالیاتی و هزینه فرآیند جمع‌آوری توسط شخص سوم، نظیر کارفرمایانی که مالیات کارگرانشان را پرداخت می‌کنند. لذا در انتخاب یك نظام مالیاتی باید صورتحساب اداری و هزینه‌های تمکین را در نظر گرفت (Udomvitid., 2003: 27).

درنهایت اینکه برای طراحی یك نظام مالیاتی خوب، لازم است که بین کارایی اقتصادی، عدالت و هزینه‌های

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

اجرایی تعادل برقرار شود. دولت‌ها و سازمان‌های بین‌المللی نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[1] به‌طور معمول معتقدند که تجارت الکترونیکی باید مطابق با اصول استاندارد حاکم بر مالیات ستانی از تجارت سنتی مالیات‌بندی شود. ازآنجایی‌که فروشگاه‌های اینترنتی، یک فعال اقتصادی در فضای مجازی در نظر گرفته می‌شوند و خرید و فروش کالا صرفاً در فضای اینترنت انجام می‌شود و نوع معاملات خیلی تفاوتی با دنیای واقعی ندارد، پس دارنده فروشگاه اینترنتی هم به‌مانند فروشندگان در فروشگاه‌های فیزیکی باید قوانین و مقررات مربوطه را رعایت کنند (Faezi & Norouzi., 2015:4). بر این اساس مرکز، مالیات در ایران و سایر کشورها به دلیل ایجاد امنیت در جامعه اخذ می‌شود و مالیات مستقیم یکی از مالیات‌هایی است که از صاحبان کسب‌وکار نیز اخذ می‌شود و کسب‌وکارهای الکترونیک باید این نوع مالیات را بپردازند اما نحوه محاسبه آن بر اساس پارامترهایی است که با کسب‌وکارهای سنتی به دلیل فضای متفاوت فعالیت تفاوت دارد؛ از سویی دیگر معافیت‌های مالیاتی در کشورهای دنیا به‌منظور سیاست‌گذاری‌های کلان همچون رشد مناطق یا برخی صنایع خاص ارائه می‌شود و در ایران نیز بیشترین عمده مشوق‌های مالیاتی از نوع معافیت مالیاتی است که برای کسب‌وکارهای الکترونیک و دانش‌بنیان نیز در نظر گرفته می‌شود (khosravi&pazhohan., 2014: 12).

گزارش چالش‌های مالیاتی کسب‌وکارهای الکترونیک حاکی از آن است که هزینه کسب‌وکارهای آنلاین با کسب‌وکارهای سنتی یا آفلاین متفاوت است. از سویی دیگر در کسب‌وکارهای الکترونیک باید به‌صورت دائم از فناوری‌های جدید و آموزش استفاده شود این در حالی است که سازمان امور مالیاتی این موارد را رد می‌کند و این هزینه‌ها را مقبول نمی‌داند. از طرفی دیگر، آگاهی مدیران و مسئولان دولتی به ویژه در بخش مالیات، مهم‌ترین موضوعی است که در باب کسب‌وکارهای مجازی مطرح است. بر اساس اعلام مرکز توسعه تجارت الکترونیک، فرار مالیاتی در کسب‌وکارهای مجازی نسبت به سایر کسب‌وکارها کمتر است چراکه آن‌ها به‌صورت کاملاً شفاف فعالیت می‌کنند و قابلیت رصد این دسته از کسب‌وکارها وجود دارد؛ مرکز توسعه تجارت الکترونیک وزارت صمت تأکید کرده که آماده همکاری برای رفع چالش‌های مالیاتی کسب‌وکارهای الکترونیک است؛ این کسب‌وکارها باید مانند سایر کسب‌وکارها مالیات پرداخت کنند اما باید مدل پرداخت مالیات آن‌ها مناسب باشد تا در حقوق کسب‌وکارهای مجازی تضییع ایجاد نشود.

وقتی‌که دولتی یك مالیات جدید را به‌نظام مالیاتی‌اش اضافه می‌کند، لازم است مطمئن شود که سهم مالیات مضاعف نسبت به درآمد مالیاتی کل، به‌اندازه کافی بزرگ است. برای دانستن بزرگی درآمد مالیاتی جدید، از معیار ارزیابی تنزی استفاده خواهیم کرد. این معیار بیان می‌کند که درآمد اضافی ناشی از یك مالیات جدید باید بیشتر از یك درصد از کل درآمد مالیاتی باشد. به‌علاوه، اگر مالیات بر مصرف تجارت الکترونیکی، با نرخ‌های چندگانه‌ای

1.OECD

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

تعیین شود دولت باید نگران شاخص تمرکز نیز باشد (Gheraeinezhad &, Chapardar., 2012: 10). مسئله دیگری که به هزینه‌های اجرایی مربوط می‌شود، عبارت است از گریز و فرار مالیاتی تفاوت بین گریز مالیاتی و فرار مالیاتی این است که اولی قانونی است درحالی‌که دومی غیرقانونی است. اندازه‌گیری فرار مالیاتی امری دشوار است چراکه افراد به علت اینکه درآمدهای نامشروعی را از کسب‌وکارهای غیرقانونی نظیر فروش مواد مخدر و یا فحشا کسب کرده‌اند، آن را مخفی کرده و یا به متصدیان مالیاتی گزارش نمی‌دهند. به‌طور خلاصه، مطالعه حاضر قرار است به وجود شکاف مطالعاتی داخلی و خارجی در زمینه شناسایی نقش ابعاد گوناگون مطالعات طراحی مدل ظرفیت‌های مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی به‌خصوص در شناسایی، اندازه گیری و جلوگیری از اجتناب مالیاتی در سازمان امور مالیاتی استان تهران موردمطالعه قرار داد و در راستای بهره‌برداری تجارت الکترونیک در زمینه مواجه با مسائل و مشکلات محیطی اجتناب از مالیات کار می‌پردازد. در این مطالعه به بررسی این سؤال می‌پردازند که طراحی مدل ظرفیت‌های مالیاتی تجارت الکترونیک با نقش مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات کار در سازمان مالیاتی چگونه است؟

۲- مروری بر پیشینه پژوهش

طیب نیا و سیاوشی (۱۳۸۸) پژوهشی با عنوان «مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی در ایران»، انجام دادند. آنها بیان نمودند یکی از فعالیتهای تجاری جدیدی که در سالهای اخیر ظهور پیدا کرده است، ایجاد و توسعه تجارت الکترونیکی است. با گسترش تجارت الکترونیکی احتمال فرار و گریز مالیاتی در درآمدهای جدیدی که قبلا به صورت سنتی اخذ می شد، وجود دارد. یکی از زیرساختهای لازم برای تجارت الکترونیکی تامین امنیت می باشد، که از موارد بسیار پراهمیت در دنیای تجارت الکترونیکی به شمار می رود، و طالبان زیادی دارد. عدم وجود امنیت در فضای مجازی می تواند مانعی برای رشد و توسعه تجارت الکترونیکی باشد. الگوی پیشنهادی نویسندگان برای اعمال و اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی بر مبنای استفاده از یک پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی است که در آن، دولت ضمن ارایه امنیت به کاربران و مبادله کنندگان، از آنان مالیات اخذ می کند. در این مقاله، با استفاده از روش دلفی و آزمونهای ناپارامتری علامت و فریدمن، به ارزیابی این الگو پرداخته شد. نتایج این پژوهش نشان داد که: بهترین نوع مالیات برای تجارت الکترونیکی، مالیات بر ارزش افزوده است اما این قوانین در کشور ما نیاز به تغییر دارند. ایجاد پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی از سوی دولت دارای توجیه اقتصادی می باشد. افراد و شرکتها تمایل کافی به استفاده از این پایگاه الکترونیکی را دارند. برای شناسایی و ردگیری افراد و شرکتها در محیط الکترونیکی باید از کد اقتصادی استفاده شود. بهترین روش تامین امنیت در یک پایگاه الکترونیکی استفاده از امضا و گواهی دیجیتالی است. فروشندگان بهترین واسطه ها برای جمع آوری و بازپرداخت مالیات به دولتها هستند.

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

همچنین برقراری توافقاتی با سایر دولتها در زمینه تبادل اطلاعات مبادلات و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف امری ضروری است (Tayyebnia & Siyavashi .,2010:17).

محمودزاده و حسن‌زاده (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان «مالیات بر تجارت الکترونیکی: مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران»، به این نتیجه رسیدند که تجارت الکترونیکی تأثیر اندکی بر مالیات بر ثروت و بیشترین تأثیر را بر مالیات بر فروش دارد. بنگاهها و مصرف‌کنندگان می‌توانند از این طریق، کالاهای دیجیتالی را بدون ثبت مبادله کنند. تجارت الکترونیکی با وجود قوانین بین‌المللی مشخص، مالیات بر واردات را بهبود می‌بخشد. در کوتاه‌مدت، معافیت بر تجارت الکترونیکی کاهش اندکی بر درآمدهای مالیاتی داشته ولی در بلندمدت هزینه‌های زیادی در بردارد. در این راستا انجام اقداماتی از سوی دولت جهت شناسایی شرکتها، مشاغل، ثبت فروشگاههای اینترنتی و استفاده از ابزارهای الکترونیکی در جمع‌آوری مالیاتها و قوانین بین‌المللی سبب افزایش درآمدها و گسترش تجارت می‌شود. از این رو لازم است به سادگی قوانین، توانایی اجرا، سازگاری، جلوگیری از وصول مالیات بیشتر، نبود تبعیض و امنیت مبادلات توجه شود (Mahmudzadeh& Hassnazadeh., 2006: 113).

طاهری بروجنی و حسینی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «بررسی چالش‌های فراروی اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک» انجام دادند. یکی از منابع جدید و بالقوه مالیاتی اخذ مالیات از این حجم گسترده تجارت الکترونیک می‌باشد، البته مالیات ستانی از مبادلات الکترونیک در کشورمان با چالش‌های عدیده‌ای مواجه می‌باشد که با توجه به اهمیت این موضوع، پژوهش آن‌ها به بررسی و مطالعه چالش‌های فرا روی اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی پرداخته است. درنهایت عدم وجود سامانه‌های شناسایی فعالیت‌های تجاری، عدم وجود ضرایب و نرخ‌گذاری مالیات اعمالی بر درآمد مشمول مالیات تجارت الکترونیک و نبود قوانین و آیین‌نامه‌های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص وصول مالیات از چالش‌های جلوگیری از فرار مالیاتی در کشور معرفی گردیدند (Taheri Boroujeni& Hoseini., 1399: 18)

نبی‌زاده (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان «بررسی میزان تأثیر آموزش روش‌های الکترونیکی (روش‌های مجازی، مالیات الکترونیک، تجارت الکترونیک)، بر مؤدیان در پیشبرد اهداف سازمان امور مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی جنوب استان تهران) انجام داد. نتایج نشان داد استفاده از روش‌های الکترونیکی در پیشبرد فرآیندهای مالیاتی، سبب کاهش چشمگیر هزینه‌ها و افزایش بازدهی و ارتقاء کیفیت و حداقل رساندن مخاطرات می‌گردد (Nabizadeh., 2019: 1).

نوروزی جویباری (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان «تأثیر محیط تجاری، محیط اجتماعی و محیط قانونی بر مالیات ستانی از تجارت الکترونیک» انجام داد. نتایج حاکی از اثر مثبت و معنادار هر سه شاخص بر امکان مالیات ستانی

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mut.ac.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

از تجارت الکترونیک می‌باشد. به‌عبارت‌دیگر: به‌کارگیری هریک از عوامل که شامل: محیط تجاری، محیط اجتماعی، محیط قانونی بر مالیات ستانی از تجارت الکترونیک تأثیر مثبت داشته است؛ و نتایج تحقیق حاضر و همچنین در سطح اطمینان ۵۵٪ قابل‌اطمینان می‌باشد؛ و می‌توان نتایج تحقیق حاضر را به جامعه آماری موردبررسی، یعنی در سازمان امور مالیاتی استان مازندران جهت مالیات ستانی از تجارت الکترونیک تعمیم داد (Norouzi Jouybari., 1393:16). آرگیل (۲۰۲۰)، در مقاله پژوهشی خود تحت عنوان «تجارت الکترونیک و اجتناب از مالیات»، این پژوهش به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه تجارت الکترونیک بر اجتناب از مالیات بر کار تأثیر می‌گذارد که بر پایه نمونه‌ای از تجارت الکترونیک فرانسه و شرکت‌های خرده‌فروشی سنتی است. نتایج برای تمام معیارهای اجتناب از مالیات در کار مورداستفاده در این مطالعه، به روش‌های تخمین مختلف، معیارهای انتخاب نمونه و تجزیه‌وتحلیل حساسیت، مقاوم هستند. ما در مورد تأثیرات زیان‌آور اقتصاد دیجیتال و تجارت الکترونیک بر رفاه کارکنان و رفاه اجتماعی به بحث و گفتگو خواهند پرداخت (Argils et al., 2020: 41). میکولا (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان اجتناب مالیاتی در تجارت الکترونیک انجام داد. در این پژوهش نشان داد که قانون به‌طور مداوم برای جلوگیری از سو استفاده از مالیات در همه اشکال خودتنظیم می‌شود. تجارت آنلاین منطقه‌ای است که سو استفاده در آن رواج دارد. ازآنجایی‌که جهان دیجیتال به‌سرعت در حال تغییر است، بسیاری از موارد اجتناب از مالیات به دلیل ناکافی بودن قوانین، وجود داشته و دارد. در این پژوهش استفاده از روش‌های مختلف تجارت آنلاین، ارز رمزنگاری شده، خرده‌فروشی آنلاین و تجارت آنلاین بازی‌های ویدیویی بررسی گردید. سه نوع اصلی تجارت آنلاین انتخاب شد تا نشان دهد چگونه اجتناب از مالیات در گذشته و حال انجام‌شده است (Mikkola., 2020:1-36). هاربولت (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «اجتناب از مالیات از طریق تجارت الکترونیکی و خرید بین مرزی» انجام داد. نتایج نشان داد که تغییر رژیم، باهدف کاهش اجتناب از مالیات فروش از طریق خریدهای از راه دور، تأثیر متفاوتی دارد که بر اساس صلاحیت مالیات متفاوت است. همچنین در حوزه‌های مالیاتی نزدیک مرز ایالت‌های کم‌فروش (اورگن و آیداهو) مصرف‌کنندگان نسبت به همتایان خود در داخل کشور به تفاوت نرخ مالیات فروش در مرزها پاسخ می‌دهند؛ که این به‌عنوان جایگزینی مصرف‌کنندگان در مرز اورگان و آیداهو از خرید تجارت الکترونیکی به خرید مرزی تفسیر می‌شود تا از مالیات دهی جلوگیری شود (Harbolt & Benjamin.,2019:14).

تنبیرول (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «فرار مالیاتی توسط مشاغل تجارت الکترونیکی در بنگلادش» انجام داد. یافته‌ها نشان داد که نرخ مالیات‌های سفارشی دلیل اصلی اختلاف قیمت بین فروشگاه‌های آجر و ملات و فروشگاه‌های رسانه‌های اجتماعی است. این نتیجه از توضیحات صاحبان مشاغل در مورد روش‌های واردات محصولات و روش‌های جلوگیری از پرداخت مالیات گمرکی و مدل‌های قیمت‌گذاری که به‌وضوح شامل

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

مالیات گمرکی نیستند (Tanbirul., 2020:104)، حاصل شد. جالی هم دان (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر تجارت الکترونیک بر مالیات» انجام داد. این مطالعه اصول مختلف مالیات را بررسی نمود که برای سیستم‌عامل‌های مالیات تجارت الکترونیکی بسیار مهم است. مطالعه نشان داد که مالیات کالاهای فیزیکی قابل‌استفاده با استفاده از بستر دیجیتال امکان‌پذیر است. با این‌وجود این امر مستلزم استفاده از اصول MEC OECD است که راهنمایی‌های لازم برای مالیات را برای برخی از نهادهای تجاری مشخص ارائه می‌دهد (Alilhamdan., 2019:74).

بریستول (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر تجارت الکترونیکی بر درآمد مالیاتی در جامعه کارائیب» انجام داد. در این مقاله نتایج احتمالی تجارت الکترونیک بر درآمد مالیاتی در جامعه کارائیب تجزیه‌وتحلیل گردید و نشان داد به دلیل گسترش بازارهای صادراتی، درآمد مالیات احتمالاً افزایش می‌یابد. درآمد مالیاتی و تعرفه‌ای به دلیل افزایش واردات کالاها و خدمات سنتی افزایش خواهد یافت. درآمد مالیاتی و تعرفه‌ای از محصولات دیجیتالی شده از بین می‌رود؛ و درآمدهای مالیاتی از جابه‌جایی شرکت‌ها در سطح متوسط از بین خواهد رفت (Bristol, 2019:27). مریگل-باش و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «تجارت الکترونیکی و اجتناب از مالیات کار» انجام دادند. این مطالعه یکی از تأثیرات سوء تجارت الکترونیکی بر اجتناب از مالیات کار و به‌طور دقیق‌تر در از دست دادن کمک‌های اجتماعی شرکت‌ها را نشان داد. نتایج در مورد تمام اقدامات اجتناب از مالیات کار استفاده‌شده در این مطالعه، به روش‌های مختلف تخمین، اجتناب از مالیات کار را بررسی کردیم. نتایج نشان داد هرچه درآمد سایت تجارت الکترونیک بیشتر باشد، توانایی شرکت‌ها در پول‌شویی و اجتناب مالیاتی بیشتر خواهد گشت (Margilés-Bosch et al., 2020:41)

۳- چارچوب نظری پژوهش

در سال‌های اخیر ظهور اینترنت شیوه تجارت و مبادلات اقتصادی را تحت تأثیر قرار داده است. این شیوه نوین تجارت، نظام‌های اقتصادی را در بعد داخلی و محلی همچنین در بعد بین‌المللی تحت تأثیر قرار می‌دهد. واقعیت این است که در تجارت الکترونیکی فروشندگان کالا ممکن است از نظر فیزیکی فقط در یک مکان مستقر باشند اما در کل جهان به فروش کالا و خدمات اقدام کنند. در این صورت باوجود اینکه صدها مکان فروش برای یک بنگاه وجود دارد اما فقط یک مکان برای پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. بعضی از کارشناسان معتقدند که به‌این‌ترتیب تعداد مکان‌های پرداخت‌کننده مالیات در مقایسه با تعداد مکان‌های فروش بسیار کمتر بوده و درنتیجه درآمد مالیاتی دولت در مقایسه با حجم تجارت الکترونیکی بسیار اندک است. درآمد مالیاتی مهم‌ترین منبع درآمد دولت در بسیاری از کشورهای جهان بوده و در ایران نیز پس از درآمدهای نفتی، بیشترین سهم را در تأمین

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mt.ac.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

هزینه‌های دولت دارد. تجارت الکترونیکی با نرخ بالایی در سطح جهان افزایش می‌یابد. بررسی‌ها نشان می‌دهد حجم تجارت الکترونیکی جهان در سال ۲۰۰۳ معادل ۳/۹ هزار میلیارد دلار است و پیش‌بینی می‌شود در سال ۲۰۰۶ با ۹۵ درصد رشد به ۸/۱۲ هزار میلیارد دلار برسد که ۲۶ درصد کل تجارت را به خود اختصاص خواهد داد. با در نظر گرفتن چنین رشدی در تجارت الکترونیکی پرداختن به مسئله مالیات بر تجارت الکترونیکی مهم به نظر می‌رسد (Unctad., 2002:2).

۳-۱ انواع مالیات‌ها در تجارت الکترونیکی و مشکلات دریافت آن

مالیات‌های تجارت الکترونیکی به سه دسته تقسیم می‌شوند:

مالیات بر تجارت مشهود

این نوع مالیات مانند مالیات بر کالاهای مشهود در تجارت متعارف و فروشگاه‌های سنتی وضع می‌شود. در این مالیات لزومی به تغییر روش‌های جمع‌آوری مالیات به دلیل ورود عصر اینترنت وجود ندارد. میزان مالیات‌هایی که وصول می‌شود باید بدون توجه به تغییر ابزار و روش‌های فروش بر اساس حجم تجارت و سود حاصل از فروش اینترنتی باشد.

مالیات بر تجارت نامشهود

تجارت نامشهود به خدمات آنلاین یا خدمات ارائه‌شده روی سرورها می‌گویند، به‌طوری‌که مشتریان این سرورها ممکن است خدماتی نظیر اطلاعات، خواسته و در برابر آن نیز پول پرداخت کنند. مالیاتی که بر این نوع تجارت وضع می‌شود بر اساس پرداخت یا جریان پول است.

مالیات بر اطلاعات دیجیتالی

با اطلاعات دیجیتالی شده به انواع نرم‌افزارها، کتاب‌ها، موسیقی و تصاویری اطلاق می‌شود که از طریق اینترنت به فروش می‌رسد. در بررسی مشکلات احتمالی در مورد دریافت مالیات در اقتصاد الکترونیکی باید آن را از ابعاد مختلف موردمطالعه قرار داد. در بعد اول، رفتارهای مالیاتی قانونی و غیرقانونی مالیات‌دهندگان است که باید بین آن‌ها تمایز قائل شد. به دلیل ویژگی‌های نهادی و فنی اینترنت نظیر تمرکززدایی، بدون نام بودن، تجارت بدون رسید و حذف واسطه‌ها، توانایی تولید نامحدود کالاهای دیجیتالی، حضور نداشتن مقامات مالیاتی کشورها در شبکه و نظایر آن، فرار مالیاتی با کمترین ریسک میسر می‌شود. در چنین شرایطی رسیدن به اهداف سیاست مالی و عدالت مالیاتی مشکل خواهد بود.

وضع مالیات بر تجارت الکترونیکی بر اساس مفاهیم سنتی، به دلیل ویژگی‌های خاص حاکم بر فضای دیجیتالی مشکل است. در تجارت الکترونیکی فقط گاهی از کاغذ استفاده می‌شود و چون خریدوفروش کالاها و خدمات در چنین فضایی اغلب بی‌نام است به‌ویژه زمانی که از ابزارهای جدید پرداخت نظیر پول الکترونیکی

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

استفاده می‌شود، تعیین محل وقوع معامله، حجم معامله و مبلغ آن، موقعیت فیزیکی فروشنده و نظایر آن برای یک مقام مالیاتی ممکن نیست. نبود مرزهای جغرافیایی در تجارت الکترونیکی مسائل حقوقی را مطرح می‌کند که روش‌های قدیمی انجام کسب‌وکار هرگز با آن روبرو نبوده‌اند و چون آدرس‌های تحت وب منعکس‌کننده آدرس واقعی شخص نیستند، به‌راحتی نمی‌توان کشوری را که مالیات به آن تعلق می‌گیرد یا باید مالیات بدهد مشخص کرد. این امر ردیابی معاملات الکترونیکی را برای مقامات مالیاتی پرهزینه و حتی غیرممکن می‌کند. علاوه بر این تجارت الکترونیکی در حصار مرزهای فیزیکی محصور نبوده و افراد می‌توانند در کشورهای مختلف اقدام به تجارت کنند. این دو مسئله می‌توانند تهدیدی برای درآمده‌ای مالیاتی کشورها باشند. (Lee Peter et al., 2002:8)

مسئله مهم‌تر، انحرافات رقابتی بین اقتصاد نوین و اقتصاد سنتی است که در صورت وجود فرارهای مالیاتی قابل‌توجه در تجارت الکترونیکی، موجب کاهش قیمت‌های ناخالص در این نوع تجارت در مقایسه با روش‌های سنتی تجارت می‌شود. بعد دوم، تفکیک تجارت الکترونیکی در سطح ملی و بین‌المللی است. اینترنت موجب جهانی‌شدن اقتصاد می‌شود درحالی‌که قلمرو شمولیت سیاست‌های مالی به مرزهای جغرافیایی کشورها محدود می‌شود. این امر به پیدایش نظام‌های مالیاتی متفاوت در سطح بین‌المللی منتهی شده که از یک‌سو به‌عنوان عامل رقابتی بین کشورها از آن استفاده می‌شود و از سوی دیگر به‌منظور پرهیز از گرفتن مالیات‌های ناخواسته بیشتر در تجارت الکترونیکی، لازم است با یکدیگر همکاری کنند

سومین بعدی که در ارتباط با مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی باید موردبررسی قرار گیرد مربوط به انواع مالیات‌هایی است که تحت تأثیر تجارت الکترونیکی قرار می‌گیرند. نگرانی دیگر این است که گسترش تجارت الکترونیکی ممکن است به حذف برخی از پایه‌های مالیاتی منتهی شود. طبق مقررات مالیاتی در بسیاری از کشورها، مالیات بر اساس مصرف آن کشور وضع می‌شود اما به نظر می‌رسد تجارت الکترونیکی قلمروهای سنتی مالیات را به مبارزه می‌طلبد. در بین مالیات‌هایی که بر کالاها با استفاده از درآمد مالیات‌های غیرمستقیم وضع می‌شود، نظیر مالیات بر نوشیدنی‌ها، سیگار، فراورده‌های نفتی و نظایر آن مشکل زیادی به وجود نمی‌آید. احتمال این امر بیشتر در کشورهایی است که تعداد عمده‌فروشان و تولیدکنندگان محدود است. علاوه بر مالیات بر استفاده از درآمد، مالیات‌های مستقیم یا مالیات بر ایجاد درآمد وجود دارد که در ایران به سه گروه کلی مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت تقسیم می‌شود. برای جمع‌آوری منظم این‌گونه مالیات‌ها، وضع حقوقی، محل قانونی شرکت با هویت و محل سکونت اشخاص مشمول مالیات باید معلوم باشد. درحالی‌که بی‌نام بودن معاملات اینترنتی مشکلاتی را برای وصول مالیات ایجاد می‌کند. در مالیات ستانی از معاملات اینترنتی حتی با در نظر گرفتن رفتار قانونی مالیاتی باز مشکلاتی در مورد مالیات‌دهندگان حقوقی فعال در سطح بین‌المللی به وجود می‌آید. در اینجا تعیین سود مشمول مالیات و توزیع آن بین کشورهای درگیر در تجارت از

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

مسائل موردبحث خواهد بود (Bach and Muller., 2001:20).

۳-۲- اثر تجارت الکترونیکی بر واردات

مالیات در تجارت الکترونیک یکی از اقلام مهم درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد و به خاطر ویژگی‌هایی مانند حمایت از محصولات داخلی، جلوگیری از ورود کالاهای غیرضروری و تجملی و کسب درآمد برای دولت مهم است. تجارت الکترونیکی به خاطر دارا بودن ویژگی‌هایی نظیر حذف فواصل جغرافیایی، بی‌نیازی به حضور فیزیکی برای انجام معامله، کاهش یا حذف واسطه‌ها و نبود امکان کنترل فیزیکی باعث می‌شود که حجم مبادلات بین‌المللی و در پی آن واردات افزایش یابد و مالیات بر واردات و اثر تجارت الکترونیکی بر آن از چند بعد باید موردبررسی و مطالعه قرار گیرد. بعد اول، تفکیک تجارت الکترونیکی در سطح ملی با تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی است. کمبود قوانین مالیاتی برای تجارت در سطح بین‌المللی، یکی از مسائلی است که کشورها را با کاهش درآمدهای مالیات بر واردات روبرو می‌کند. اتخاذ سیاست‌های مالی مختلف مثل تعیین نرخ مالیات بر واردات توسط کشورها، موجب پیدایش نظام‌های مالیاتی متفاوت در سطح بین‌المللی شده است. همچنین این امر، درآمدهای حاصل از مالیات بر واردات که توسط تجارت الکترونیکی انجام می‌گیرد تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ بنابراین دولت‌ها می‌توانند برای تجارت الکترونیکی در سطح ملی، به‌صورت آزادانه سیاست‌های اقتصادی موردنظر خود را به‌کارگیرند ولی برای تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی چنین امکانی همواره وجود ندارد. با گسترش تجارت الکترونیکی و ارتباط و تعامل هر چه بیشتر اقتصاد کشورها با یکدیگر، اتخاذ سیاست‌های اقتصادی در هر کشور، اقتصاد کشورهای دیگر را با شدت بیشتری تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ بنابراین یکی از چالش‌هایی که تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی با آن روبرو است، به‌کارگیری قوانین بین‌المللی است که توسط همه کشورها پذیرفته‌شده است.

بعد دوم، مربوط به حجم کالاهای دیجیتالی است که توسط تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی مورد مبادله قرار می‌گیرند. افزایش حجم این نوع کالاها موجب افزایش حجم مبادلات غیرملموس شده و امکان فرار از پرداخت مالیات بر واردات نیز افزایش می‌یابد که این امر احتمال کاهش درآمدهای مالیات بر واردات را به همراه دارد. البته همان‌طور که گفته شد، تجارت الکترونیکی با ایجاد یک فضای رقابتی باعث ایجاد گسترش و پایداری بازارها در سطح بین‌المللی می‌شود و حجم واردات را افزایش می‌دهد که این امر موجب افزایش درآمدهای مالیات بر واردات می‌شود. باوجود قوانین بین‌المللی مشخص و معین برای کشورها و همچنین امکان شناسایی هر چه بیشتر فعالیت‌های انجام‌شده در سطح بین‌المللی، تجارت الکترونیکی می‌تواند افزایش حجم درآمدهای مالیات بر واردات را به دنبال داشته باشد.

نکته آخر آنکه تجارت الکترونیکی هم تهدیدی برای مالیات ستانی و هم کمکی برای آن محسوب می‌شود. انجام فعالیت‌هایی نظیر پر کردن اظهارنامه‌ها، فرم‌های مالیاتی و پرداخت الکترونیکی مالیات‌ها می‌توانند به

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

کاهش هزینه‌های جمع‌آوری، پردازش و وصول مالیات کمک کنند و درنتیجه بهبود کارایی نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی را ایجاد کنند. همچنین گسترش تجارت الکترونیکی به خاطر ایجاد یک فضای رقابتی، موجب افزایش حجم معاملات و مبادلات و درنتیجه افزایش درآمدهای مالیاتی شود اما این امکان هم وجود دارد که گسترش تجارت الکترونیکی به خاطر کاهش احتمال شناسایی و ردیابی معاملات انجام‌شده توسط افراد و شرکت‌ها به کاهش درآمدهای مالیاتی منتهی شود؛ بنابراین نیاز است که با ایجاد شرایطی که امکان شناسایی وضع حقوقی، محل قانونی شرکت‌ها، هویت و محل سکونت اشخاص را ایجاد می‌کند همچنین تدوین قانون مالیات در تجارت الکترونیکی مناسب، جلوی کاهش درآمدهای مالیاتی را گرفت.

۳-۳ فعالیت‌های ایران در زمینه مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی

در مورد مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی، در سیاست تجارت الکترونیکی جمهوری اسلامی ایران دو بند اساسی ذکرشده است که بر اساس آن‌ها تأسیس مراکز تجارت الکترونیکی معاف از مالیات است اما در مبادلات انجام‌شده از طریق اینترنت، وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و بازرگانی موظف هستند ترتیبی اتخاذ کنند که مالیات‌ها و حقوق گمرکی اخذشده از کالاها و خدمات مبادله شده در این روش بیشتر از سایر روش‌ها نباشد. به‌عبارت‌دیگر هنوز بر تجارت الکترونیکی مالیاتی وضع نمی‌شود و در عمل، سیاست معافیت مالیاتی اعمال می‌شود. میزان مالیات بر آن‌ها بعدها مشخص خواهد شد که زمان دقیق آن نیز معلوم نیست. سؤال این است که اجرای این سیاست (معافیت مالیاتی) چه فواید و چه هزینه‌هایی دارد و در این سیاست به چه مسائلی باید دقت شود؟ برای پاسخگویی به این سؤال در ادامه، گزارش هزینه‌ها و فواید معافیت مالیاتی ارزیابی می‌شود اما پیش از آن یادآوری این نکته لازم است که در این مباحث، میان برنامه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت تفاوت‌های اساسی وجود دارد؛ بنابراین مشخص کردن زمان وضع مالیات بر تجارت الکترونیکی امر بسیار مهمی است. به‌عنوان‌مثال بسیاری از فواید اصلی مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی مانند حصول درآمد مالیاتی و جلوگیری از انحراف در تجارت سنتی، در بلندمدت مفهوم می‌یابند درحالی‌که در کوتاه‌مدت مسائلی مانند حمایت از صنایع نوزاد، آثار خارجی و نظایر آن مطرح است.

در تجارت الکترونیکی نیز این مسائل باید به‌طورجدی مطرح‌شده و راهکارهای متناسبی در پیش‌گرفته شود تا با بسترسازی‌های مناسب، زمینه رشد این شیوه تجارت فراهم شود؛ اما پیش از ارائه هر راهکاری این سؤال مطرح است که آیا تجارت الکترونیکی باید مالیات‌بندی شود؟ دریافت نکردن مالیات یا اجرای سیاست معافیت مالیاتی چه پیامدهایی می‌تواند داشته باشد؟ با توجه به اینکه در کشور ما تجارت الکترونیکی در سطح بسیار محدودی است بنابراین انتظار بر این است که حداقل در دوره کوتاه‌مدت دولت درآمد قابل‌توجهی را از دست ندهد. فقط پس از یک دوره متوالی در رشد تجارت الکترونیکی مسئله درآمد مالیاتی بر مبادلات آنلاین اهمیت خواهد داشت. با توجه به

[Downloaded from tax.mt.at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

مبانی پیش‌گفته شده، سؤالات زیر طرح و مورد آزمون قرارگرفته است:

۱. ابعاد مؤثر بر مدل طراحی، ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات کار کدام‌اند؟

۲. شاخص‌ها و زیرشاخه‌های مؤثر بر مدل طراحی، ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات کار کدام‌اند؟

۳. تأثیرگذاری ابعاد و شاخص‌های در طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات کار چگونه است؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این تحقیق طرح‌های اکتشافی است؛ مانند طرح‌های ترکیبی تبیینی، هدف طرح‌های دومرحله‌ای اکتشافی آن است که نتایج روش نخست (کیفی) به نتایج و تحلیل‌های روش دوم (کمی) کمک نماید. در بخش کمی تحقیق نیز ازنظر روش، توصیفی- پیمایشی می‌باشد. پژوهش حاضر، بر اساس هدف یک پژوهش بنیادی است و از سوی دیگر بر اساس روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش پیمایشی-مقطعی است. درنهایت باید اشاره کرد این مطالعه بر اساس دو رویکرد کمی و کیفی انجام خواهد شد. در بخش نخست بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و سپس مصاحبه‌های تخصصی به شناسایی شاخص‌های الگوی جامع طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد مبادرت ورزیده خواهد شد. پس از مرحله تحلیل کیفی به توزیع پرسشنامه و گردآوری داده‌ها از خبرگان در حیطه مدیریت سازمان اداره امور مالیات تهران و صاحب‌نظران رشته حسابداری پرداخته می‌شود و پژوهش وارد فازی کیفی می‌شود؛ بنابراین از این منظر مطالعه حاضر یک پژوهش آمیخته می‌باشد.

جامعه آماری در پژوهش حاضر کلیه خبرگان و مدیران سازمان اداره امور مالیات تهران می‌باشند. در بخش نهایی مطالعه حاضر چون از رویکردهای ساختاری تفسیری و تحقیق در عملیات استفاده‌شده است بنابراین جامعه موردبررسی را خبرگان و کارشناسان ارشد حوزه موردمطالعه تشکیل می‌دهند. از تکنیک دیمتل برای شناسایی روابط معیارها استفاده‌شده است. در بخش کیفی این مطالعه از نمونه‌گیری هدفمند که به آن نمونه‌گیری غیر احتمالی، هدف‌دار یا کیفی نیز می‌گویند برای کسب دانش یا اطلاعات است، استفاده‌شده است. در مطالعات مبتنی بر نظرات و قضاوت‌های خبرگان، تعداد افراد نمونه آماری اهمیت چندانی ندارد. بر این اساس در این مطالعه از دیدگاه ۱۱ نفر از خبرگان و مدیران سازمان اداره امور مالیات تهران با قیدهای اعمال‌شده، استفاده‌شده است. در بخش کمی کارکنان سازمان اداره امور مالیات تهران هستند که حدوداً ۱۸۰ نفر به‌عنوان نمونه در دسترس در نظر گرفته شدند.

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mt.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

روش‌های گردآوری اطلاعات در این پژوهش به دو دسته کتابخانه‌ای و میدانی تقسیم می‌شود. در خصوص جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش از روش‌های کتابخانه‌ای و جهت گردآوری اطلاعات برای تائید یا رد فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی استفاده‌شده است. در این پژوهش برای گردآوری داده‌های پژوهش از مصاحبه و ابزار پرسشنامه استفاده گردیده است. به‌منظور آشنایی و کسب آگاهی و شناخت از طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد و همچنین هماهنگی بیشتر و تشخیص متغیرهای پژوهش با تعدادی از مدیران و کارشناسان سازمان اداره امور مالیات تهران مصاحبه‌هایی انجام‌شده است. در این روش نتایج قابل‌قبول و تأثیرگذاری در جهت شناخت مؤلفه‌ها حاصل گردید. در فاز تحقیق کمی از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده‌شده است. پرسشنامه شماره ۱، پرسشنامه دلفی فازی برای شناسایی و غربال شاخص‌های شناسایی‌شده است. پرسشنامه شماره ۲، پرسشنامه در مرحله مدل ساختاری تفسیری برای شناسایی الگوی روابط علی میان شاخص‌های شناسایی‌شده است. پرسشنامه شماره ۳ مرتبط با تکنیک معادلات ساختاری است.

در این مطالعه تکنیک اصلی برای برقراری قابلیت اطمینان و قابلیت تائید از طریق رسیدگی فرآیندها و یافته‌های تحقیق بوده است. قابلیت اطمینان به‌وسیله‌ی بررسی کردن ثبات فرایندهای مطالعه و قابلیت تائید توسط سنجیدن انسجام داخلی و درونی ماحصل تحقیق، یعنی، داده‌ها، یافته‌ها، تفاسیر و پیشنهادها صورت می‌گیرد. عناصری که می‌تواند در این رسیدگی‌ها مورداستفاده قرار گیرد شامل داده‌های خام، یادداشت‌های دامنه، نکته‌های تئوری، راهنمای رمزگذاری، نکات فرآیند و غیره می‌باشد. فرآیند رسیدگی بر اساس ۵ مرحله انجام‌شده است: پیش ثبت کردن، تعیین توانایی رسیدگی، توافق رسمی، اعتمادپذیری (قابلیت اطمینان و تائید) و مذاکرات. در پرسشنامه خبره که مبتنی بر مقایسه زوجی تمامی عناصر با یکدیگر است احتمال اینکه یک متغیر در نظر گرفته نشود صفر است؛ بنابراین چون تمامی معیارها در این سنجش موردتوجه قرارگرفته است و طراح قادر به جهت‌گیری خاصی در طراحی سؤالات نمی‌باشد بنابراین پرسشنامه‌های مبتنی بر مقایسه زوجی فی‌نفسه از روائی برخوردار هستند. دلیل اینکه در پرسشنامه تمامی عوامل مدل در نظر گرفته‌شده و با یکدیگر مقایسه می‌گردند لذا تمام احتمالات مرتبط با در نظر نگرفتن یک متغیر از بین خواهد رفت. از طرفی چون پرسشنامه تمامی معیارها را به‌صورت دوبه‌دو مقایسه و سنجش می‌کند لذا حداکثر سؤالات ممکن با ساختاری مطلوب از مخاطب پرسیده می‌شود و چون تمامی معیارها در این سنجش موردتوجه قرارگرفته است و طراح قادر به جهت‌گیری خاصی در طراحی سؤالات نمی‌باشد نیازی به سنجش پایایی وجود نخواهد داشت.

پژوهش حاضر بر اساس طی چند مرحله و با استفاده از تکنیک‌های متعددی صورت گرفته است. در این پژوهش، از تکنیک دلفی، تحلیل سلسله مراتبی و مدل‌سازی ساختاری تفسیری برای شناسایی و طراحی الگوی

[Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

روابط شاخص‌ها استفاده‌شده است. با استفاده از تکنیک سلسله مراتبی رتبه و وزن متغیرها شناسایی‌شده است. جهت انجام محاسبات از محیط نرم‌افزار اکسل استفاده‌شده است. روش‌های تجزیه‌وتحلیل داده در دو مطالعه متفاوت می‌باشد. در مطالعه اول روش تجزیه‌وتحلیل داده‌ها پس از جمع‌آوری اطلاعات از تحلیل محتوا در پی تحلیل و تفسیر نتایج و پیاده‌سازی مدل کیفی تلاش خواهد شد. در مطالعه دوم که روش توصیفی پیمایشی استفاده‌شده است از روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری استفاده خواهد شد. تحلیل داده‌های کیفی در این مطالعه با روش تحلیل تم انجام‌شده است. برای تحلیل محتوای کیفی از نرم‌افزار MAXQDA استفاده‌شده است. همچنین مدل یابی معادلات ساختاری با نرم‌افزار SMARTPLS صورت پذیرفته است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- تحلیل کیفی مصاحبه‌ها به روش تحلیل محتوا

یکی از مهم‌ترین استراتژی‌های پژوهش کیفی، تحلیل محتوا است. با ارائه سؤالات مصاحبه پژوهش و جداول مقوله‌های مصاحبه‌شونده‌ها به کدگذاری متون مصاحبه در نرم‌افزار MAXQDA پرداخته‌شده است. در این بخش از پژوهش، کدگذاری گزینشی در خصوص طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد ارائه گردید. سپس با مقایسه مفاهیم مختلف مشخص گردید که مفاهیم طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد به‌صورت واضح که در مطالعات مختلف مطرح‌شده بود، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد به آن تخصیص یافت.

با توجه به مفاهیم به‌دست‌آمده از مرحله قبل، با انجام بارها مطالعه و بررسی مجدد و فرآیند رفت‌وبرگشت بین مفاهیم و مقولات، با در نظر گرفتن مطالعات مختص به هر مقوله، نتایج مطالعات اصلی و اساسی مربوط به آن مقوله در کنار هم قرارگرفته و با بررسی نقش عوامل و اثر آن بر ارتباط بین مقولات و استراتژی‌ها شناسایی و تحلیل شد. در جدول ۱ کدهای ایجادشده همراه با مقوله‌های اصلی منسوب به هر دسته آورده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

جدول (۱)- مقوله‌بندی کدهای شناسایی‌شده

مقوله	مفهوم
عوامل اقتصادی	فرار مالیاتی
	حساب‌سازی
	پول‌شویی
	استفاده از تعرفه‌های ارزی
	استفاده از معافیت‌های مالیاتی
	استفاده از رانت‌های اطلاعاتی
	نرخ بالای مالیات
عوامل قانونی	پیچیدگی قوانین و مقررات حاکم بر مالیات
	عدم وجود ضرایب و نرخ‌گذاری مالیات اعمالی بر درآمد مشمول تجارت الکترونیک و پایه‌های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیک
	نبود آئین‌نامه‌های مربوط به شیوه نگهداری اسناد، دفاتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیک
	تغییر سریع قوانین مالیاتی
	فقدان تعریف دقیق، مشخص و واضح از شرکت‌های اینترنتی در قوانین
	عدم وجود آئین‌نامه‌های مربوط به شناسایی منابع درآمدی در تجارت الکترونیک
	نبود مقررات و آئین‌نامه‌های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص و وصول مالیات بر درآمد کسب‌وکارها و مبادلات الکترونیک
	عدم وجود مقررات و استانداردهای مربوط به حسابرسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیک
عوامل اجتماعی	سوءاستفاده از اعتماد جامعه
	عدم شفافیت مصارف مالیاتی
	وضعیت انتقادی جامعه
	عدم وجود فرهنگ مالیاتی
	عدم کارکرد رسانه‌ها در فرهنگ‌سازی مالیاتی
	تمایل به هنجارشکنی در متن جامعه
	عدم وجود عدالت در توزیع بار مالیاتی
انگیزه‌های فردی	فرصت‌طلبی مدیران
	عدم آگاهی مدیران از قوانین مالیاتی
	سهل‌انگاری مدیران و حسابداران شرکت

[Downloaded from tax.iau.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

مقوله	مفهوم
انگیزه‌های فردی	عدم وجود فرهنگ مالیاتی در میان مدیران شرکت‌ها
	عدم اعتماد نهادی مدیران به سازمان‌های مالیاتی
	اثرپذیری از گروه‌های اجتماعی
	نارضایتی فردی از سیستم مالیاتی
عوامل اجرایی	عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیک
	عدم امکان تعیین اقامتگاه قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیک
	عدم وجود سازوکار مناسب جهت احراز اصالت صورت‌حساب‌های تجارت الکترونیک
	عدم وجود آموزش‌های تخصصی ویژه کادر مالیاتی به‌منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و شیوه‌های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک
عوامل انسانی	-عدم تجربه کافی کارشناس مالیاتی در زمینه تجارت الکترونیک
	-سهل‌انگاری و بی‌دقتی ممیز مالیاتی در تجارت الکترونیکی
	-عدم وجود واحد مشاوره واجد شرایط در اداره مالیات
	-عدم پاسخگویی ممیزی به مؤدی مالیاتی در تجارت الکترونیکی
روابط و تعاملات	عدم شفافیت انتظارات مدیران از کارکنان
	وجود سیستم همکاری و کار گروهی
	راهنمایی و مساعدت لازم از جانب مدیران در انجام امور محوله به زیردستان
سیاست‌گذاری	عدم وجود سامانه‌های شناسایی فعالیت‌های تجاری الکترونیک
	عدم ایجاد سامانه‌های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیک به شکل برخط
	عدم وجود سیاست‌گذاری مناسب برای برقراری تعاملات بین‌المللی مربوط به مالیات ستانی الکترونیکی
	عدم سیاست‌گذاری مناسب برای ضابطه‌مند نمودن ثبت دامنه و URL
چالش‌های ارز مجازی	عدم الزام امضاء الکترونیک در مبادلات برخط و الکترونیک
	عدم پشتیبانی زیرساخت‌های کشور از ارز مجازی
	مشکلات ناشی از عدم تطابق تبادلات مالی بین‌المللی
	چندوجهی بودن ارزهای مجازی و چالش تنظیم‌گری
	مشکلات عدم ثبات مقررات در عدم‌حمایت کافی از ارز مجازی
	ضعف‌های مقرراتی در حوزه استانداردهای کیفی استخراج ارز مجازی
ملزومات	تصویب قوانین و سیاست‌های حمایت‌کننده و الزام‌آور
	استفاده از جدیدترین زیرساخت‌های لازم برای استقرار تجارت الکترونیکی نظیر پهنای باند و سرعت دسترسی
	استفاده از بخش خصوصی در تأمین امنیت شبکه
	لزوم توافق با سایر دولت‌ها و کشورها در زمینه اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی

[Downloaded from tax.mt.at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

۵-۲- غربالگری شاخص‌های پژوهش (دلفی فازی)

بر اساس تحلیل محتوایی مصاحبه‌های تخصصی انجام‌شده درنهایت ۵۵ شاخص شناسایی شد. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی‌شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده‌شده است. برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده‌شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری‌شده است. در راند نخست تکنیک دلفی، دیدگاه ۱۹ خبره پیرامون هر شاخص تجمیع گردید و تمامی موارد موردقبول قرار گرفتند. تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌ها در راند دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۲۶ شاخص بر اساس دیدگاه ۱۹ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت. بر اساس مقدار قطعی به دست آمده در راند دوم هیچ عاملی حذف نشد.

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی‌مانده در راند سوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۵۵ شاخص بر اساس دیدگاه ۱۹ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت. بر اساس مقدار قطعی به دست آمده در راند دوم هیچ عاملی حذف نشد. در دور سوم هیچ سؤالی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. به‌طورکلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سؤالات دو راند آخر باهم مقایسه شوند. درصورتی‌که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۱/۹) کوچک‌تر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. بر اساس نتایج مندرج در جدول ۲ مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچک‌تر از ۱/۹ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

جدول (۲)- اختلاف نتایج راند سوم و دوم

	نتیجه راند سوم	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
A1	۱/۲۱۴	۱/۲۷۹	۱/۱۳۹	پذیرش
A2	۱/۷۳۲	۱/۷۷۲	۱/۱۴	پذیرش
A3	۱/۲۹۲	۱/۷۶۱	۱/۱۶۷	پذیرش
A4	۱/۷۷۷	۱/۷۴۴	۱/۱۳۳	پذیرش
A5	۱/۲۱۳	۱/۲۹۵	۱/۱۹۹	پذیرش
A6	۱/۲۲۱	۱/۷۴۱	۱/۱۴۲	پذیرش
A7	۱/۲۱۲	۱/۷۲۱	۱/۱۳۷	پذیرش
A8	۱/۲۶۶	۱/۲۱۴	۱/۱۳۲	پذیرش
A9	۱/۲۳۹	۱/۲۲۱	۱/۱۴۹	پذیرش
A10	۱/۲۴۷	۱/۲۶۶	۱/۱۱۲	پذیرش
A11	۱/۲۲۶	۱/۲۴۷	۱/۱۴۲	پذیرش
A12	۱/۷۷۲	۱/۷۷۲	۱	پذیرش
A13	۱/۷۴۱	۱/۷۳۲	۱/۱۱۳	پذیرش

	نتیجه راند سوم	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
A14	۱٫۲۱۳	۱٫۷۷۷	۱٫۱۳۶	پذیرش
A15	۱٫۲۹۲	۱٫۲۱۳	۱٫۱۱۵	پذیرش
A16	۱٫۷۷۲	۱٫۲۱۳	۱٫۱۹۵	پذیرش
A17	۱٫۷۳۱	۱٫۲۹۲	۱٫۱۲۷	پذیرش
A18	۱٫۷۱۲	۱٫۲۲۱	۱٫۱۲۹	پذیرش
A19	۱٫۲۳۹	۱٫۷۷۲	۱٫۱۵۴	پذیرش
A20	۱٫۲۹۷	۱٫۲۱۳	۱٫۱۱۴	پذیرش
A21	۱٫۷۵۹	۱٫۲۱۲	۱٫۱۶۶	پذیرش
A22	۱٫۲۷۹	۱٫۷۳۱	۱٫۱۴۱	پذیرش
A23	۱٫۷۶۱	۱٫۲۶۶	۱٫۱۱۵	پذیرش
A24	۱٫۷۴۴	۱٫۷۱۲	۱٫۱۳۶	پذیرش
A25	۱٫۲۱۲	۱٫۷۷۲	۱٫۱۴	پذیرش
A26	۱٫۲۶۶	۱٫۲۳۹	۱٫۱۶۶	پذیرش
A27	۱٫۲۳۹	۱٫۲۴۷	۱٫۱۲۵	پذیرش
A28	۱٫۲۴۷	۱٫۲۹۷	۱٫۱۹	پذیرش
A29	۱٫۲۲۶	۱٫۲۲۶	۱	پذیرش
A30	۱٫۷۷۲	۱٫۷۵۹	۱٫۱۹۶	پذیرش
A31	۱٫۷۴۱	۱٫۲۳۹	۱٫۱۲۱	پذیرش
A32	۱٫۲۱۳	۱٫۲۷۹	۱٫۱۵۲	پذیرش
A33	۱٫۲۹۲	۱٫۲۲۹	۱٫۱۳۶	پذیرش
A34	۱٫۷۷۲	۱٫۷۴۴	۱٫۱۳۴	پذیرش
A35	۱٫۷۳۱	۱٫۷۲۴	۱٫۱۶۳	پذیرش
A36	۱٫۷۱۲	۱٫۲۹۵	۱٫۹۱۷	پذیرش
A37	۱٫۲۳۹	۱٫۲۷۵	۱٫۱۵۷	پذیرش
A38	۱٫۲۹۷	۱٫۷۲۱	۱٫۱۴۶	پذیرش
A39	۱٫۷۵۹	۱٫۷۷۶	۱٫۱۹۴	پذیرش
A40	۱٫۲۷۹	۱٫۷۷۷	۱٫۱۲۵	پذیرش
A41	۱٫۷۶۱	۱٫۲۱۳	۱٫۱۴۹	پذیرش
A42	۱٫۲۲۱	۱٫۲۲۱	۱	پذیرش
A43	۱٫۲۱۲	۱٫۲۱۲	۱	پذیرش
A44	۱٫۲۱۴	۱٫۲۷۹	۱٫۱۳۹	پذیرش
A45	۱٫۷۳۲	۱٫۷۷۲	۱٫۱۴	پذیرش

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

	نتیجه راند سوم	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
A46	۱٫۲۹۲	۱٫۷۶۱	۱٫۱۶۷	پذیرش
A47	۱٫۷۷۷	۱٫۷۴۴	۱٫۱۳۳	پذیرش
A48	۱٫۲۱۳	۱٫۲۹۵	۱٫۱۹۹	پذیرش
A49	۱٫۲۲۱	۱٫۷۴۱	۱٫۱۴۲	پذیرش
A50	۱٫۲۱۲	۱٫۷۲۱	۱٫۱۳۷	پذیرش
A51	۱٫۲۶۶	۱٫۲۱۴	۱٫۱۳۲	پذیرش
A52	۱٫۲۳۹	۱٫۲۲۱	۱٫۱۴۹	پذیرش
A53	۱٫۲۴۷	۱٫۲۶۶	۱٫۱۱۲	پذیرش
A54	۱٫۲۲۶	۱٫۲۴۷	۱٫۱۴۲	پذیرش
A55	۱٫۷۷۲	۱٫۷۷۲	۱	پذیرش

۵-۳- مدل‌سازی تفسیری- ساختاری

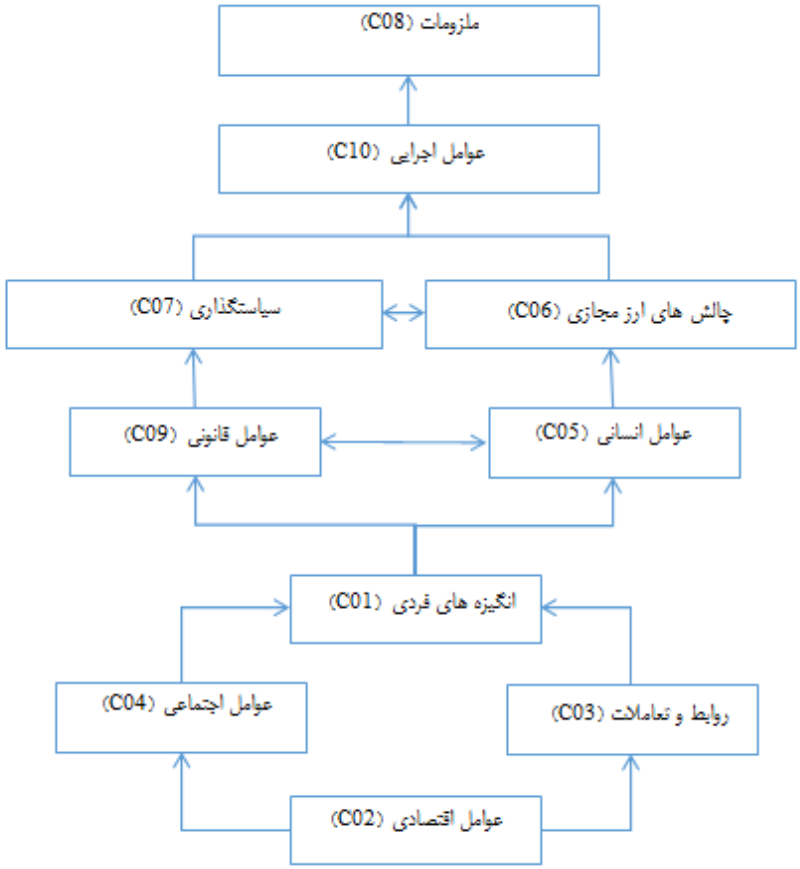
برای طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد، از روش مدل‌سازی ساختاری- تفسیری استفاده‌شده است. مدل‌سازی ساختاری- تفسیری یکی از روش‌های اکتشافی طراحی مدل در مدیریت است که سازه‌های موردبررسی جهت ارائه طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد، عبارت‌اند از: انگیزه‌های فردی، عوامل اقتصادی، روابط و تعاملات، عوامل اجتماعی، عوامل انسانی، چالش‌های ارز مجازی، سیاست‌گذاری، ملزومات، عوامل قانونی و عوامل اجرایی.

عوامل	نمادگذاری
انگیزه‌های فردی	C۰۱
عوامل اقتصادی	C۰۲
روابط و تعاملات	C۰۳
عوامل اجتماعی	C۰۴
عوامل انسانی	C۰۵
چالش‌های ارز مجازی	C۰۶
سیاست‌گذاری	C۰۷
ملزومات	C۰۸
عوامل قانونی	C۰۹
عوامل اجرایی	C۱۰

[Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]
[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

الگوی نهائی سطوح متغیرهای شناسایی‌شده در شکل زیر نمایش داده‌شده است. در این نگاره فقط روابط معنادار عناصر هر سطح بر عناصر سطح زیرین و همچنین روابط درونی معنادار عناصر هر سطر در نظر گرفته‌شده است. عنصر سطح هفت یعنی عوامل اقتصادی (C۰۲) بیشترین تأثیر را در مدل‌سازی دارد و به همین ترتیب از میزان تأثیرگذاری در سطوح بعد کاسته می‌شود و متغیرهای هم‌سطح یعنی تعامل متقابل باهم دارند.

شکل (۱)- الگوی طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد بامطالعه موردی در سازمان امور مالیات استان تهران



منبع: یافته‌های تحقیق

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

۵-۴- اعتبارسنجی مدل با روش حداقل مربعات جزئی

۵-۴-۱- ارزیابی اعتبار مدل

برای اعتبارسنجی مدل از تکنیک حداقل مربعات جزئی استفاده‌شده است. ابتدا برای ارزیابی اعتبار مدل بیرونی از سه شاخص روایی همگرا، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده‌شده است. میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) بزرگ‌تر از ۱/۵ است بنابراین روایی همگرا وجود دارد. آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۱/۷ بوده بنابراین پایایی مورد تأیید است. مقدار پایایی ترکیبی (CR) نیز بزرگ‌تر از AVE است و در تمامی موارد از آستانه ۱/۷ بزرگ‌تر است بنابراین شرط سوم نیز برقرار است.

جدول (۳)- اعتبار درونی سازه‌های پژوهش

عوامل	نمادگذاری	روایی همگرا (AVE)	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
انگیزه‌های فردی	C۰۱	۴۷۶/۱	۸۹۲/۱	۸۳۹/۱
عوامل اقتصادی	C۰۲	۸۱۸/۱	۹۲۷/۱	۸۸۱/۱
روابط و تعاملات	C۰۳	۷۴۱/۱	۹۲۷/۱	۸۹۸/۱
عوامل اجتماعی	C۰۴	۷۲۷/۱	۹۱۶/۱	۸۷۸/۱
عوامل انسانی	C۰۵	۸۱۴/۱	۸۱۸/۱	۴۸۱/۱
چالش‌های ارز مجازی	C۰۶	۸۹۲/۱	۸۸۱/۱	۷۴۸/۱
سیاست‌گذاری	C۰۷	۷۸۴/۱	۹۳۴/۱	۹۱۹/۱
ملزومات	C۰۸	۸۹۱/۱	۸۸۲/۱	۷۴۸/۱
عوامل قانونی	C۰۹	۸۶۲/۱	۸۶۶/۱	۷۴۶/۱
عوامل اجرایی	C۱۰	۸۹۱/۱	۸۸۲/۱	۷۴۸/۱

منبع: یافته‌های تحقیق

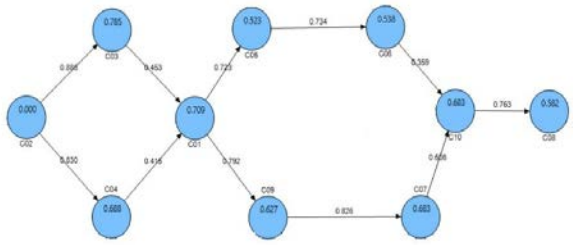
۵-۴-۲ - مدل درونی پژوهش (آزمون فرضیه‌ها)

رابطه متغیرهای موردبررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. مدل کلی پژوهش در ۲ نمایش داده‌شده است. در این مدل که خروجی

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.tabrizu.ac.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

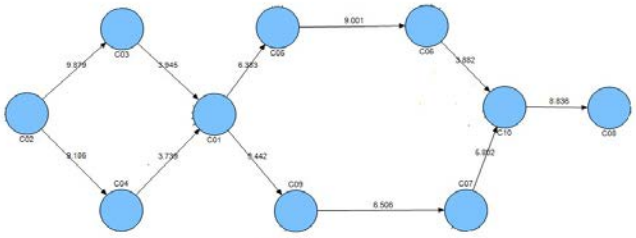
نرم‌افزار Smart PLS است خلاصه نتایج مربوط به بار عاملی استاندارد متغیرها ارائه‌شده است. آماره t و مقدار بوت استراپینگ برای سنجش معناداری روابط نیز در شکل ۳ آمده است.

شکل (۲)- خروجی اعتبارسنجی مدل با روش حداقل مربعات جزئی



منبع: یافته‌های تحقیق

شکل (۳)- معناداری روابط متغیرها با روش حداقل مربعات جزئی (بوتاستراپینگ)



منبع: یافته‌های تحقیق

۵-۴-۳- ارزیابی برازش مدل

در نهایت برازش مدل بیرونی مورد بررسی قرارگرفته است. در این پژوهش برای برازش مدل ساختاری از شاخص‌های زیر استفاده‌شده است:

- شاخص ضریب تعیین ($2R$) شاخص استون-گیزر ($2Q$)
- شاخص نیکویی برازش GOF

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، ضریب تعیین ($2R$) سازه‌های درون‌زای مدل پژوهش مطلوب می‌باشد. مقدار ضریب تعیین مدل ۱/۵۲۹ گزارش‌شده است که مقدار قابل قبولی است. اعداد مثبت نشان‌دهنده کیفیت مناسب

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mtat.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

مدل هستند. این مقادیر برای تمامی سازه‌های پژوهش مثبت به‌دست‌آمده است. همچنین مقادیر متغیرها عموماً در رنج ۱/۱۵ تا ۱/۳۵ یا بزرگ‌تر از ۱/۳۵ به‌دست‌آمده است.؛ نابراین قدرت پیش‌بینی سازه‌های پژوهش به‌صورت متوسط تا قوی برآورد می‌شود. مهم‌ترین شاخص برازش مدل در تکنیک حداقل مجذورات جزئی شاخص GOF است. این شاخص برای بررسی برازش مدل کلی که هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را ارزیابی می‌کند. شاخص GOF برابر ۱/۵۱۵ به‌دست‌آمده است بنابراین مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

۶- نتیجه‌گیری

مصاحبه‌های انجام‌شده با صاحب‌نظران، مدیران و کارکنان و نیز بررسی مطالعات پیشین در زمینه طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد، عوامل متعددی را برای هر متغیر نمایان ساخت که این عوامل راه را برای دستیابی به راهکارهای مناسب هموار کرد. این عوامل به‌صورت کد تعریف شدند.۵۵ کد شناسایی شدند که بر اساس کدگذاری محوری در ۱۱ دسته قرار گرفتند. این عوامل عبارت‌اند از: انگیزه‌های فردی، عوامل اقتصادی، روابط و تعاملات، عوامل اجتماعی، عوامل انسانی، چالش‌های ارز مجازی، سیاست‌گذاری، ملزومات، عوامل قانونی و عوامل اجرایی. با استفاده از تکنیک دلفی، ۵۵ معیار شناسایی‌شده مورد ارزیابی و غربالگری قرار گرفتند و تمامی موارد مورد تائید خبرگان قرار گرفت. این تکنیک در سه راند انجام شد و اختلاف نظرات نامحسوس منجر به تائید تمامی معیارها شد. بنابراین معیارهای شناسایی‌شده از مصاحبه‌ها و متون مرتبط مورد تائید خبرگان بوده است.

به‌منظور طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد استفاده شد. درواقع با استفاده از این روش تأثیر یک سازه بر سایر سازه‌ها بررسی شد. از این‌رو می‌توان روابط سازه‌ها را شناسایی کرد و مدلی ساختاری- تفسیری از سازه‌ها ارائه کرد و درنهایت سازه‌ها را بر اساس قدرت نفوذ و میزان وابستگی طبقه‌بندی نمود. سازه‌های موردبررسی جهت الگوی جامع طراحی بیمارستان با رویکرد پدافند غیرعامل عبارت‌اند از: انگیزه‌های فردی، عوامل اقتصادی، روابط و تعاملات، عوامل اجتماعی، عوامل انسانی، چالش‌های ارز مجازی، سیاست‌گذاری، ملزومات، عوامل قانونی و عوامل اجرایی.

بر اساس نمودار قدرت نفوذ- وابستگی متغیرهای عوامل اقتصادی (C02)، روابط و تعاملات (C03)، عوامل اجتماعی (C04) و انگیزه‌های فردی (C01) قدرت نفوذ بالایی داشته و تأثیرپذیری کمی دارند و در ناحیه متغیرهای مستقل قرارگرفته است. متغیرهای در چالش‌های ارز مجازی (C06)، سیاست‌گذاری (C07) و ملزومات (C08) نیز از وابستگی بالا اما نفوذ اندکی برخوردار هستند بنابراین متغیرهای وابسته محسوب می‌شوند. متغیرهای عوامل قانونی (C09) و عوامل انسانی (C05) قدرت نفوذ و میزان وابستگی مشابهی دارند بنابراین متغیرهای پیوندی

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.tabrizu.ac.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

هستند. لازم به تذکر است هیچ متغیری نیز در ربع اول یعنی ناحیه خودمختار قرار نگرفته است.

بر اساس مدل پیشنهادی مهم‌ترین معیار دسترسی نشان داده‌شده است که بر دیگر سازه‌ها تأثیرگذار است. توسعه تجارت الکترونیک به چارچوب مناسب قانونی نیاز دارد تا شرکت‌ها و افراد را در موردحفاظت کافی آن‌ها در هنگام تبادلات مالی مطمئن سازد. باوجود تدوین برنامه جامع توسعه تجارت الکترونیک ایران توسط معاونت برنامه‌ریزی و امور اقتصادی وزارت بازرگانی در قالب برنامه چهارم توسعه کشور، هنوز این برنامه مصوب شده چالش‌های فراوانی در هماهنگی با دستگاه‌های مختلف ذی‌ربط داشته و با اجرایی کردن آن با تهیه زیرساخت‌های لازم فاصله دارد. از طرفی ضعف قوانین موجود در زمینه مسائل حقوقی، گمرک و مالیات و نیز عدم وجود قوانین مدون مناسب در زمینه برخورد با جرائم الکترونیکی، مانع جدی در این راه محسوب می‌شود.

سیستم مالیاتی الکترونیک با توسعه فناوری اطلاعات که سیستم مالیاتی را نیز تحت تأثیر قرار داده است، توجه زیادی را جلب کرده است. ظهور فناوری اطلاعات، امکان بهبود سیستم مالیات الکترونیک را برای مدیران مالیاتی از طریق ایجاد آگاهی در مورد ساختار مالیاتی که بیشتر مؤدیان اطلاعات محدودی در آن زمینه داشتند، فراهم می‌آورد. درک مدیران مالیاتی از سیستم مالیات الکترونیکی به‌منظور بهبود سطح خدمات ارائه‌شده و تشویق شهروندان به استفاده از سیستم مالیات الکترونیکی، موجب افزایش تولید درآمد به دلیل راحتی، صرفه‌جویی در زمان، اثربخشی هزینه برای مدیران مالیاتی و مالیات‌دهندگان می‌شود. انگیزه مالیات‌دهندگان به تسلیم اظهارنامه مالیاتی به‌موقع و درست، بستگی به تمایل استفاده آن‌ها از فناوری الکترونیکی دارد؛ بنابراین، برقراری ارتباط و ارائه پشتیبانی‌های درخواست شده توسط مقامات مالیاتی به‌صورت مؤثر، تمایل به همکاری مؤدیان را افزایش می‌دهد. ازآنجاکه مؤدیان مالیاتی به‌عنوان یکی از ارکان اساسی اجرای نظام‌های مالیاتی مطرح هستند، هر اقدامی که آگاهی و رضایت بیشتر این عاملان اقتصادی را در پی داشته باشد به اجرای کارآمدتر سیستم‌های مالیاتی کمک خواهد کرد. بی‌تردید بین کیفیت خدمات، رضایت مؤدیان و عملکرد سازمان امور مالیاتی ارتباط قوی و آشکاری حاکم است.

واقعیت این است که در تجارت الکترونیکی فروشندگان کالا ممکن است از نظر فیزیکی فقط در یک مکان مستقر باشند، اما در کل جهان به فروش کالا و خدمات اقدام کنند. در این صورت باوجود اینکه صدها مکان فروش برای یک بنگاه وجود دارد، اما فقط یک مکان برای پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. بعضی از کارشناسان معتقدند که به‌این‌ترتیب تعداد مکان‌های پرداخت‌کننده مالیات در مقایسه با تعداد مکان‌های فروش بسیار کمتر بوده و درنتیجه درآمد مالیاتی دولت در مقایسه با حجم تجارت الکترونیکی بسیار اندک است. درآمد مالیاتی مهم‌ترین منبع درآمد دولت در بسیاری از کشورهای جهان بوده و در ایران نیز پس از درآمدهای نفتی، بیشترین سهم را در تأمین هزینه‌های دولت دارد. تجارت الکترونیکی با نرخ بالایی در سطح جهان افزایش می‌یابد.

[Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

درنهایت با استفاده از مدل معادلات ساختاری مدل پیشنهادی به‌صورت کمّی مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گرفت. بر اساس بار عاملی استاندارد تأثیر عوامل اقتصادی بر عوامل اجتماعی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: عوامل اقتصادی بر عوامل اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر عوامل اقتصادی بر روابط و تعاملات با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: عوامل اقتصادی بر روابط و تعاملات، تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر عوامل اجتماعی بر انگیزه‌های فردی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد:

عوامل اجتماعی بر انگیزه‌های فردی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی، استاندارد تأثیر روابط و تعاملات بر انگیزه‌های فردی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: روابط و تعاملات بر انگیزه‌های فردی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر انگیزه‌های فردی بر عامل قانونی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: انگیزه‌های فردی بر عامل قانونی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر انگیزه‌های فردی بر عوامل انسانی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: انگیزه‌های فردی بر عوامل انسانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر عوامل قانونی بر سیاست‌گذاری با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: عوامل قانونی بر سیاست‌گذاری تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر عوامل انسانی بر چالش‌های ارز مجازی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: عوامل انسانی بر چالش‌های ارز مجازی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر سیاست‌گذاری بر عوامل اجرایی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: سیاست‌گذاری بر عوامل اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس بارعاملی استاندارد تأثیر در چالش‌های ارز مجازی بر عوامل اجرایی با اطمینان ۲۵٪ می‌توان ادعا کرد: چالش‌های ارز مجازی بر عوامل اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

در انتها با توجه به اینکه کشور ما هنوز در مراحل اولیه تجارت الکترونیکی قرار دارد و این نوع از تجارت هنوز سهم چندانی از کل تجارت را در کشور تشکیل نمی‌دهد، و این در حالی است که هر روز شاهد ظهور روش و شیوه‌های مختلف تجارت الکترونیک هستیم و همین عامل باعث از دست رفتن حجم عظیمی از درآمد مالیاتی ناشی از این نوع تجارت شده، لازم به نظر می‌رسد که، ضمن ایجاد و توسعه زیرساختهای لازم برای تدوین یك نظام مالیاتی مؤثر و کارا برای تجارت الکترونیکی، پیشنهاد می‌شود در طراحی سایت‌های مالیاتی، رعایت عوامل و ساختار تجارت الکترونیکی رعایت شود. همچنین توصیه می‌شود در جریان بهسازی و گسترش فضاهای سایت‌های مالیاتی، از تجربیات کشورهای موفق در این زمینه استفاده شود. پیشنهاد می‌شود که سیاست‌گذاران در تدوین سیاست مالیات بر تجارت الکترونیکی بر سادگی قانون، قابلیت اجرایی و سازگاری با شیوه سنتی تأکید کنند. همچنین بر اساس تجارب کشورهای موفق در این زمینه نسبت به همکاری‌های بین‌المللی در مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی، حمایت از این شیوه تجارت و اعمال نکردن مالیات مضاعف بر آن توجه خاصی شود و بر اساس

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87] Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021

برنامه‌ریزی و میزان بودجه، از تمهیدات اجرایی در مالیات ستانی استفاده شود. مسائل تکنولوژیکی و هزینه‌های مربوط به مالیات الکترونیکی باید در نظر گرفته شود. مالیات الکترونیکی نیازمند فناوری پیشرفته است تا بتواند امنیت مبادلات را تضمین و اعتماد و اطمینان مؤدیان مالیاتی را جلب کند. وزارت اقتصاد و دارایی می‌تواند زمینه لازم را برای الکترونیکی نمودن کارهایی نظیر پر کردن اظهارنامه‌ها و فرم‌های مالیاتی به شیوه آسان‌تر و با هزینه کمتر فراهم کند. این موضوع می‌تواند به‌عنوان یک عامل تشویقی برای شرکت‌ها باشد تا مالیات خود را به‌درستی و در زمان مشخص‌شده پرداخت کنند.

[Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

فهرست منابع

1. McLure, Ch. (1999). The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal : 2-10.
2. Udomvitid, K. (2003). The E-commerce Sales Tax: A Case Study of Thailand, Master Thesis, Colorado State University.
3. Argils-Bosch, J. M., Somoza, A., Ravenda, D., & García-Blandón, J. (2020). An Empirical Examination of the Influence of E-commerce on Tax Avoidance in Europe. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 41, 100339.
4. Faezi, M., Norouzi, H.(2015). An Investigation of the Effective Factors on Consumers' Tendency to Purchse from Virtual Shops (Case Study: All Digital Virtual Shop). Journal of Business Strategies. 22: 1-14. (Persian).
5. Khosravi T, Pazhohan J. (2014). The effect of the tax on entities and on the investment of the private entities with the usage of the Bounds test approach. financial Economics Vol. 7 Issue 25 Pages 95-121. (Persian).
6. Gheraeinezhad G, Chapardar E. (2012). Evaluation of the effective features on the tax revenues in Iran. financial Economics . Vol. 6 Issue 20 Pages 69-92. (Persian).
7. Tayyebnia A, Siyavashi S (2010). Taxation of E-commerce in Iran. Tax Research Journal, 17 (7) :9-44, (Persian).
8. Mahmudzadeh,M. Hassnazadeh. M. (2006). Taxation of E-Commerce: An Introduction to E-Tax Law in Iran. Quarterly Journal of Economic Research and Policies . Vol. 14 Issue 37 Pages 85-117. (Persian).
9. Taheri Boroujeni, R, Hoseini, R. (1399). Evaluating the Challenges of the Processing of Tax Collection on the E- commerce, Tax Research Journal, 28, (46): 129- 154. (Persian).
10. Nabizadeh Zahra. (2019).Evaluating the Impact of E-Learning Methods (Virtual MethodsElectronic-E-CommerceTaxes)inAdvancingthePurposesoftheTaxAffairs Organization (Case Study of the Tax Administration of Southern Tehran Province). Journal of New Research Approaches in Management and Accounting. (Persian).
11. Norouzi Jouybari, A. (1393). The Effect of the Commercial Environment , Social Environment and Legal Environment on the E-commerce Tax Gathering, Second International Conference of the Management, the Economic and the Human Science, the Effect of the Commercial Environment, Social Environment and

[Downloaded from taxjournal.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]

Legal Environment on the E-commerce tax gathering, (Persian).

12. Patrik Julius Mikkola (2020). Tax avoidance in online commerce, PhD's thesis Programme: Law, specialisation: European Union and International Law, Bachelor's thesis Programme: Law, specialisation: European Union and International Law. p. 1-36
13. Harbolt, Benjamin (2019) : Tax Avoidance through E-Commerce and Cross-Border Shopping, CESifo Working Paper, No. 7814, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich
14. Tanbirul Islam (2020) Tax Evasion by E-commerce Businesses in Bangladesh, Submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science, Goodman School of Business, Brock University's. Catharines, Ontario
15. Mohammad Abdul-JalilHamda (2019)The Impact of E-Commerce for Taxation International Journal of Latest Research in Humanities and Social Science (IJLRHSS) Volume 02 - Issue 09, PP. 74-91
16. Marlon A. Bristol, (2019).The impact of Electronic Commerce on Tax Revenues in the Caribbean Community* Regional Tax Policy and Administration Unit CARICOM Secretariat P.O. Box 10827 Georgetown Guyana, SA.
17. Josep MArgilés-Bosch, Diego Ravenda, Josep Garcia-Blandón, (2020) E-commerce and labour tax avoidance, Critical Perspectives on Accounting,102202,
18. UNCTAD (2002). «Ecommerce Development Report». UNCTAD (2003). «Ecommerce Development Report» UNCTAD (2004). «Ecommerce Development Report».
19. Lee, Peter (2002). «Towards a National Tax for E-Commerce», Philippine APEC Study Center Network (PASCN).Discussion Paper, No. 8. Mcafee, R. P. and J.
20. Bach, Stefan and Muller (2001). Taxation of E–Commerce: Persistent Problems and Recent Developments, Vierteljahrshefte, Berlin.

[Downloaded from tax.mefa.ir at 12:48 +0330 on Wednesday November 24th 2021]

[DOI: 10.52547/taxjournal.29.50.87]