شناسایی ابعاد و کشف روابط ساختاری شاخص‌های مؤثر بر ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد

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

چکیده

مطالعه حاضر به شناسایی ابعاد و کشف روابط ساختاری شاخص‌های مؤثر بر ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد در سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران پرداخته است. جامعه آماری در پژوهش حاضر مجموعه‌ای از خبرگان و مدیران سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران می‌باشند که با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند، از دیدگاه ۱۲ نفر از خبرگان و مدیران سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران، استفاده گردید. در خصوص گردآوری اطلاعات برای تأیید یا ردّ فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی به کمک مصاحبه و ابزار پرسشنامه استفاده شده است. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها پس از جمع‌آوری اطلاعات از تحلیل محتوا در پی تحلیل و تفسیر نتایج و پیاده‌سازی مدل کیفی استفاده گردید. در مطالعه دوم که از روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است از روش مدلسازی ساختاری- تفسیری استفاده شده است. تحلیل داده‌های کیفی در این مطالعه با روش تحلیل تم با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA صورت پذیرفته است. با استفاده از تکنیک دلفی، ۵۵ معیار شناسایی‌شده مورد ارزیابی و غربالگری قرار گرفتند و تمامی موارد مورد تائید خبرگان قرار گرفت.

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۷ ، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۶

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

10.52547/taxjournal.30.56.2 doi
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

مقدمه

مطرح‌شدن تجارت الکترونیکی سؤالات جدیدی را برای ادارات مالیاتی و سیاست‌های مربوط آن ایجاد نموده و گسترش تجارت الکترونیکی نظام مالیاتی کشورهای مختلف را با چالشی جدید روبه‌رو ساخته است. ویژگی‌های حاکم بر نحوه تبادل کالا و خدمات در محیط مجازی، حسابرسان مالیاتی را در شناسایی، برآورد درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات کسب‌وکارهای الکترونیکی با مشکل روبه‌رو ساخته است. درآمد مالیاتی دولت نقش بسیار مهمی در تأمین هزینه‌های دولت دارد و این امکان را فراهم می‌کند که دولت در راستای شکوفایی، رشد و توسعه اقتصادی سرمایه‌گذاری و گام بردارد. به همین دلیل رسیدگی به موضوعات و مشکلات مالیاتی و کمک به رفع آن‌ها می‌تواند نقش بسزایی برای اقتصاد کشور ایفا کند که امروز مالیات بر تجارت الکترونیکی یکی از آن‌ها است . لزوم نگاه سیستمی به مقوله مبادلات تجاری الکترونیکی و درآمدهای حاصل از مالیات متعلقه به‌عنوان یک‌پایه و منبع مالیاتی جدید و عمده بسیار حیات است. [2] (Brown et al., 2019:31)

دولت‌ها درصددند که میزان از دست رفتن مالیات بر مبادلات تجارت الکترونیکی را به حداقل برسانند لذا اعمال یك مالیات جدید هدفمند، بر فروش‌های اینترنتی می‌تواند راه چاره‌ای برای ممانعت از کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها باشد. در حال حاضر، میزان درآمدهای مالیاتی ناشی از مبادلات الکترونیکی در کشور ما در مقایسه با سایر منابع مالیاتی به حدی نیست که نگران از دست رفتن مالیات این‌گونه درآمدهای مالیاتی ناشی از مبادلات باشند. گرچه 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 پیش از آنکه در مقابل عمل انجام‌شده قرار بگیرند، به فکر راه چاره می‌باشند. سازمان‌های مالیاتی حتی در کشورهای پیشرفته نیز هنوز نتوانسته‌اند خود را با سرعت شگفت‌آور گسترش دانش الکترونیکی و حاصل آن یعنی تجارت الکترونیکی همگام سازند و پا به‌پای آن آمادگی‌های لازم را پیدا کنند اما همه به فکر جبران این عقب‌ماندگی هستند. دلیل آن‌هم واضح است. تجارت الکترونیکی سال‌به‌سال قطعه بزرگ‌تری از منابع مالیاتی را به کام خود می‌کشد و اگر سازمان‌های مالیاتی نتوانند این نوع از تجارت را کنترل کنند و از آن کسب درآمد نمایند، در آینده، همه با مشکل کسری درآمد، مواجه خواهند شد. (Dillard, J., & Vinnari, E., 2017:27)[3]

اعمال یک سیستم مالیاتی کارآمد که بتواند 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، پذیرش و مشارکت در سیستم مالیاتی کارآمد را بر نظام مالیاتی وآرد می‌آورند. هزینه جمع‌آوری مالیات برابر است با: مجموع بودجه عامل جمع‌آوری‌کننده مالیات، ارزش وقت و پول پرداخت‌شده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

توسط مؤدیان مالیاتی و هزینـه فرآینـد جمع‌آوری توسط شخص سوم، نظیر کارفرمایانی که مالیات کارگرانشان را پرداخت می‌کنند. لذا در انتخاب یك نظام مالیاتی باید هزینه های اداری، هزنیه های اجرای سیستم های مالیاتی و هزینه‌های مشارکت مؤدیان مالیاتی را در نظر گرفت. [5](Noamna, S., & Kiattisin, S 2020:21). گزارش چالش‌های مالیاتی کسب‌وکارهای الکترونیکی حاکی از آن است که هزینه کسب‌وکارهای آنلاین با کسب‌وکارهای سنتی یا آفلاین متفاوت است. از سویی دیگر در کسب‌وکارهای الکترونیکی 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 به‌ویژه در بخش مالیات، مهم‌ترین موضوعی است که در باب کسب‌وکارهای مجازی مطرح است.

به‌طور خلاصه، مطالعه حاضر قرار است به شناسایی ابعاد و شاخص‌های مؤثر بر ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی و کشف روابط ساختاری به‌منظور دستیابی به اجتناب از مالیات عملکرد در سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران مورد مطالعه قرار داد و در راستای بهره‌برداری تجارت الکترونیکی در زمینه مواجه با مسائل و مشکلات محیطی اجتناب از مالیات عملکرد می‌پردازد.

پیشینه تحقیق

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 می‌شد، وجود دارد. یکی از زیرساختهای لازم برای تجارت الکترونیکی تامین امنیت می‌باشد، که از موارد بسیار پراهمیت در دنیای تجارت الکترونیکی به شمار می‌رود، و طالبان زیادی دارد. عدم وجود امنیت در فضای مجازی می‌تواند مانعی برای رشد و توسعه تجارت الکترونیکی باشد. الگوی پیشنهادی نویسندگان برای 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 می‌کند. 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 می‌باشد. 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

دیجیتالی است. فروشندگان بهترین واسطه ها برای جمع آوری و بازپرداخت مالیات به دولتها هستند. همچنین برقراری توافقاتی با سایر دولتها در زمینه تبادل اطلاعات مبادلات و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف امری ضروری است. [10] (Tayyebnia & Siyavashi., 2010:34)

شاهوران (۱۳۹۴)، در مقاله پژوهشی تحت عنوان «بررسی مالیات الکترونیکی در ایران»، بیان داشتند در سال‌های اخیر با پیشرفت روزافزون فنّاوری و افزایش حرفه‌های الکترونیکی، مالیات الکترونیکی نیز ابداع گردید که در اغلب کشورها به عنوان یک منبع مالی، موردتوجه قرار گرفته است؛ اما این پدیده با چالش‌هایی نیز مواجه گردیده که دول، با شناخت آن‌ها می‌توانند به این امر انسجام داده و آن را به بهترین وجه پیاده‌سازی و اجرا نمایند. ایران نیز از این قاعده مستثنا نیست. [7](Shahoran, F., 2014:6)

رئیسی (۱۳۹۸)، در مقاله پژوهشی خود تحت عنوان «پولشویی و راهکارهای مالیاتی مبارزه با آن»، امروزه پولشویی یکی از جرائم عمده مالی در سطح جهان محسوب می‌شود و عبارت است از تبدیل یا انتقال یک دارایی با هدف پنهان کردن منشأ غیرقانونی آن دارایی یا کمک به هر شخصی که با چنین جرائمی سروکار دارد. این پژوهش در دو فصل تهیه و تنظیم گردیده است و نتیجه‌ای را که می‌توان بیان نمود این است که مهم‌ترین ویژگی اقتصاد کشور در رابطه با مدیریت اقتصادی، تعدد مراکز تصمیم‌گیری است و از جمله راهکارهایی که می‌توان با پدیده پولشویی مبارزه کرد بحث سیستم مالیاتی و فرار مالیاتی می‌باشد. [6] (Raisi, Ch., & Sediqian, A.M., 2018:7)

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. [8] (Taheri Boroujeni& Hoseini. 1399: 18)

هل (۲۰۱۸)، در مقاله پژوهشی خود تحت عنوان» فنّاوری، سیاست و تجارت الکترونیک: مالیات فروش اینترنتی و همکاری بین‌ایالتی»، به این نتیجه رسیدند که مشارکت دولتی با قابلیت فن‌آوری موجود و از دست دادن الزامات برای حاکمیت مشترک و مسئولیت‌های اجرایی مشترک ارتقا می‌یابد. مشارکت با اجرای گسترده تجارت الکترونیکی و عوامل خاص سیاسی پرورش می‌یابد. عوامل مالی دولت و اجرای دولت الکترونیکی قابل‌توجه نیستند. [4] (Hale, K., & McNeal, R., 2018:265)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

تیلور (۲۰۱۹)، در مقاله پژوهشی خود تحت عنوان» آیا بین ناکارآمدی سرمایه‌گذاری کار اینترنتی و اجتناب از مالیاتی کار رابطه وجود دارد؟»، نشان دادند که نکات مهم و ناکارآمدی سرمایه‌گذاری کار اینترنتی به طور قابل‌توجهی به اجتناب از مالیات مربوط است. نتایج وی نشان داد که یک انحراف استاندارد از ناکارآمدی سرمایه‌گذاری کار منجر به کاهش نرخ مالیات در نرخ مالیات مؤثر حسابداری می‌شود. به طور کلی، نتایج نشان داد که ناکارآمدی سرمایه‌گذاری کار یک عامل تعیین‌کننده مهم اجتناب از مالیات اینترنتی است. [9] (Taylor et al., 2019:196) آرگیل (۲۰۲۰)، در مقاله پژوهشی خود تحت عنوان «تجارت الکترونیکی و اجتناب از مالیات»، به بررسی این موضوع پرداخته است که چگونه تجارت الکترونیکی بر اجتناب از مالیات بر کار تأثیر می‌گذارد که بر پایه نمونه‌ای از تجارت الکترونیکی 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 الکترونیکی بر رفاه کارکنان و رفاه اجتماعی به بحث و گفتگو خواهند پرداخت. [1] (Argilés et al., 2020:41)

مبانی نظری

مالیات بر تجارت الکترونیکی

در سال‌های اخیر ظهور اینترنت شیوه تجارت و مبادلات اقتصادی را تحت تأثیر قرار داده است. اینترنت این امکان را برای بنگاه‌ها و عاملان تجاری فراهم کرده تا روش‌های جدیدی را برای بازاریابی و فروش کالاهای خود انتخاب کنند. در کنار این بنگاه‌ها، مصرف‌کنندگان نیز می‌توانند کتاب، سی دی، کامپیوتر و بسیاری از وسایل موردنیاز خود را از طریق اینترنت و در منزل خود خریداری کنند. 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 با وجود اینکه صدها مکان فروش برای یک بنگاه وجود دارد اما فقط یک مکان برای پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. بعضی از کارشناسان معتقدند که با توجه تعداد زیاد پایانه های فروش های اینترنتی ، اگر متناسب با آنها پایانه های اخذ مالیات وجود نداشته باشد، درآمدهای مالیاتی دولت در مقایسه با حجم تجارت الکترونیک بسیار اندک خواهد بود. 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. بررسی‌ها نشان می‌دهد حجم تجارت الکترونیکی جهان در سال ۲۰۰۳ معادل ۳/۹ هزار میلیارد دلار است و پیش‌بینی می‌شود در سال ۲۰۰۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

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. [11] (UNCTAD, 2003:23)

کالاهای دیجیتالی

با پیشرفت اینترنت و کارا شدن ارتباطات، فرصت برای کالاهای قابل‌مبادله افزایش‌یافته است. اطلاعات به عنوان کالای جدید در تجارت الکترونیکی در نظر گرفته می‌شود. اطلاعات اغلب همان نرم‌افزار و محصولاتی است که به آن «تفریح آموزشی[1]» می‌گویند و تولیدات مبتنی بر دانش که می‌تواند دیجیتالی و از طریق شبکه تحویل و دریافت شود. بیشترین دلالت آن در انتشارات عمومی است البته اطلاعات فراتر از کالای دیجیتالی است. اغلب کالاهای فیزیکی می‌توانند با اضافه کردن یک وسیله الکترونیکی به هوشمند تبدیل شوند و کارکردهای آن‌ها قابل‌کنترل شود. برای مثال ماشین‌ها و ابزارآلات هوشمند به کالاهای نیمه دیجیتالی تبدیل می‌شوند. پول‌های الکترونیکی و شکل‌های متنوع ابزارهای مالی از سایر موارد محسوب می‌شوند. حتی فرایند بازار دیجیتالی می‌شود برای مثال، به جای رفتن به فروشگاه‌ها، مصرف‌کنندگان فروشگاه‌های الکترونیکی را بازدید می‌کنند. پیام‌هایی نظیر بیان و دستور از طریق اینترنت ارسال می‌شوند زیرا این عمل می‌تواند با آگهی و سفارش در بازارهای فیزیکی انجام شود.

هر آنچه را بتوان از طریق اینترنت ارسال و دریافت کرد پتانسیل تبدیل‌شدن به کالای دیجیتالی را دارد فقط کافی است به مواردی که از طریق پیام الکترونیکی ارسال می‌شود فکر کنید نظیر نامه، کارت‌پستال، اخبار، دستورالعمل، آموزش، اطلاعات کارت اعتباری، تحقیق در مورد کالاها و نظایر آن. انواع کالاهای کاغذی[2] می‌توانند با اسکن کردن به کالاهای دیجیتالی تبدیل شوند. برای مثال بلیت‌های هواپیما، کنسرت یا بیس بال نیازی به چاپ کاغذی ندارند. به جای بلیت می‌توان با کارت شناسایی شخصی، عمل ذخیره و انتقال را به صورت الکترونیکی انجام داده و برای رزرو می‌توان به سایت مراجعه و به صورت الکترونیکی وجه موردنظر را پرداخت. به طور مشابه فرم‌های بنگاه‌ها و دولت که روزانه پر می‌شود می‌تواند دیجیتالی شود. درآمدهای مالیاتی می‌تواند به صورت الکترونیکی پرداخت شود و تمامی فرایندهای نگهداری اطلاعات مخارج، محاسبه مالیات‌ها، سیستم اظهارنامه الکترونیکی و پرداخت مالیات‌ها یا پیش‌پرداخت آن‌ها حتی بعضی از کالاهای غیر کاغذی نیز می‌توانند دیجیتالی شود.

1. Edutainment
2. Paper – based Products

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

فعالیت‌های ایران در زمینه مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی

در مورد مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی، در سیاست تجارت الکترونیکی جمهوری اسلامی ایران دو بند اساسی ذکر شده 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. به عنوان مثال بسیاری از فواید اصلی مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی مانند حصول درآمد مالیاتی و جلوگیری از انحراف در تجارت سنتی، در بلندمدت مفهوم می‌یابند در حالی که در کوتاه‌مدت مسائلی مانند حمایت از صنایع نوزاد، آثار خارجی و نظایر آن مطرح است.

الزامات مهم مرتبط با مالیات بر درآمد می‌تواند برای استراتژی مالی شرکت، سیاست‌ها و رویه‌های آن برشمرد که تأثیر آن‌ها در گزارشگری عمومی حائز اهمیت می‌باشد. ملاحظات برنامه‌ریزی مالیاتی عوامل محرک مهمی برای گزینه‌های حسابداری مالی به حساب می‌آیند و استراتژی‌های کاهش مالیات غالباً باعث کاهش درآمد گزارش‌شده می‌گردند. یکی از الزامات مالیاتی و گزارشگری در تحقیقات آن است که ملاحظات مالیاتی عوامل تعیین‌کننده مهمی برای تصمیم‌گیری مدیریتی درباره گزارشگری مالی به حساب می‌آیند. اهمیت ملاحظات مالیاتی در اثرگذاری بر مشوق‌های افشای مالی در شواهد تجربی انعکاس می‌یابد. ضرایب مالیاتی به عنوان یکی از ابزار مهم در تعیین مالیات تأثیر خود را بر افشای گزارش‌های مالی شرکت‌ها می‌گذارد. عملاً اگر وضعیتی به وجود آید که در تعیین ضرایب مالیاتی دقت و تمرکز کافی صورت نگیرد، در نتیجه، رسیدن به درآمدهای مالیاتی مطلوب هاله‌ای از ابهام قرار می‌گیرد. عوامل متعدد زیادی وجود دارد که مدیران هنگام افشای گزارشگری‌های مالی باید مدنظر قرار دهند. در این تحقیق سعی شده عامل مالیات (یکی از عوامل مؤثر بر افشا در اظهارنامه‌ها) را برگزیده و تأثیر ضرایب مالیاتی را در سال‌های اخیر مورد بررسی قرار دهد. در این راستا سوالات زیر مطرح و بررسی شده اند:

۱. ابعاد مؤثر بر مدل طراحی ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از پرداخت مالیات کدامند؟

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

۲. شاخص ها و زیرشاخص های موثر بر مدل طراحی ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از پرداخت مالیات کدامند؟

روش‌شناسی پژوهش

روش مورداستفاده در این تحقیق طرح‌های اکتشافی و بر اساس هدف یک پژوهش بنیادی است. از سوی دیگر با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و نیز روش‌های میدانی نظیر مصاحبه و پرسشنامه استفاده شده است، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش پیمایشی- مقطعی است. جامعه آماری در پژوهش حاضر کلیه خبرگان و مدیران سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران می‌باشند. در مطالعات مبتنی بر نظرات و قضاوت‌های خبرگان، تعداد افراد نمونه آماری اهمیت چندانی ندارد بلکه از آنجائی که پاسخ‌های افراد نمونه آماری به سؤالات مطرح شده در رابطه با معیارهای اصلی و شاخص‌های فرعی و درجه اهمیت هر یک از آن‌ها می‌باشد، انتخاب افراد نمونه آماری یا همان کسانی که در تصمیم‌گیری گروهی شرکت دارند با اهمیت می‌باشد. بر این اساس در این مطالعه از دیدگاه ۱۲ نفر از خبرگان و مدیران سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران استفاده شده است.

در خصوص جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش از روش‌های کتابخانه‌ای و جهت گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی استفاده شده است. در این پژوهش برای گردآوری داده‌های پژوهش از مصاحبه[1] و ابزار پرسشنامه[2] استفاده گردیده است. در این پژوهش به منظور 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 امور مالیاتی شهر و استان تهران مصاحبه‌هایی انجام‌شده است. در این روش نتایج قابل‌قبول و تأثیرگذاری در جهت شناخت مؤلفه‌ها حاصل گردید. 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.

قابلیت اطمینان به‌وسیله‌ی بررسی کردن ثبات فرایندهای مطالعه و قابلیت تأیید 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،

1 . Interview
2. Questionnare

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

تعیین توانایی رسیدگی، توافق رسمی، اعتمادپذیری (قابلیت اطمینان و تأیید) 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 قرار گرفته است و طراح قادر به جهت‌گیری خاصی در طراحی سؤالات نیست بنابراین پرسشنامه‌های مبتنی بر مقایسه زوجی فی‌نفسه از روایی برخوردار هستند. از طرفی چون پرسشنامه تمامی معیارها را به صورت دو به دو مقایسه و سنجش می‌کند لذا حداکثر سؤالات ممکن با ساختاری مطلوب از مخاطب پرسیده می‌شود و چون تمامی معیارها در این سنجش موردتوجه قرار گرفته است و طراح قادر به جهت‌گیری خاصی در طراحی سؤالات نیست نیازی به سنجش پایایی وجود نخواهد داشت.

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 استفاده شده است از روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری استفاده خواهد شد. گام اول مطالعه حاضر با استفاده از روش تحقیق کیفی انجام‌شده است. تحلیل داده‌های کیفی در این مطالعه با روش تحلیل تم انجام‌شده است. برای تحلیل محتوای کیفی از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است. با استفاده از تکنیک دلفی اقدام به پالایش، ترکیب و شناسایی معیارهای اصلی انتخاب روش اجرای پروژه استفاده گردیده است. پنل موردنظر بر اساس ترکیبی از خبرگان سازمان امور مالیاتی با تخصص‌های گوناگون تعیین گردید و از نمونه‌ای به حجم ۱۲ نفر استفاده شده است. در این پژوهش، از تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری برای شناسایی و طراحی الگوی روابط شاخص‌ها استفاده شده است. این تکنیک برای ساختاردهی به عناصر شاخص‌های مؤثر در حل یک مشکل (یا بهبود یک سیستم) بکار گرفته می‌شود. تکنیک ISM موجب به وجود آمدن یک دیاگرام از روابط پیچیده موجود در بین عناصر یک سیستم گردیده و مطالعه آن را سهل می‌کند. جهت انجام محاسبات از محیط نرم‌افزار اکسل استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

این مطالعه بر اساس دیدگاه ۱۲ نفر از خبرگان سازمان امور مالیاتی حوزه موردمطالعه انجام‌شده است. از نظر جنسیت ۹ نفر مرد هستند و ۳ نفر نیز زن می‌باشند. از نظر سنی ۱ نفر کمتر از ۳۵ سال سن دارد، ۵ نفر بین ۳۵ تا ۴۵ سال سن دارند و ۶ نفر نیز بالای ۴۵ سال هستند. از نظر تحصیلات، ۱۱ نفر از خبرگان تحصیلات دکتری داشته و ۱ نفر کارشناسی ارشد دارند. در نهایت ۵ نفر بین ۱۵ تا ۱۹ سال سابقه کاری داشته ۷ نفر نیز بالای ۱۹ سال تجربه کاری دارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

تحلیل کیفی مصاحبه‌ها به روش تحلیل محتوا

شناسایی شاخص‌های پژوهش(کدگذاری اولیه)

در ادامه با ارائه سؤالات مصاحبه پژوهش و جداول مقوله‌های مصاحبه‌شونده‌ها به کدگذاری متون مصاحبه در نرم‌افزار MAXQDA پرداخته می‌شود. در این بخش از پژوهش، کدگذاری گزینشی در خصوص طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد ارائه می‌گردد.

جدول (۱)- سؤالات مصاحبه

ردیف	سؤالات
۱	به نظر شما عوامل مؤثر در طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد، چه فاکتورهایی می‌تواند باشد؟
۲	به نظر شما زیرساخت‌های لازم برای طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد چه عواملی هستند؟
۳	فرآیندهای مطلوب برای طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد چیست؟

منبع: یافته‌های تحقیق

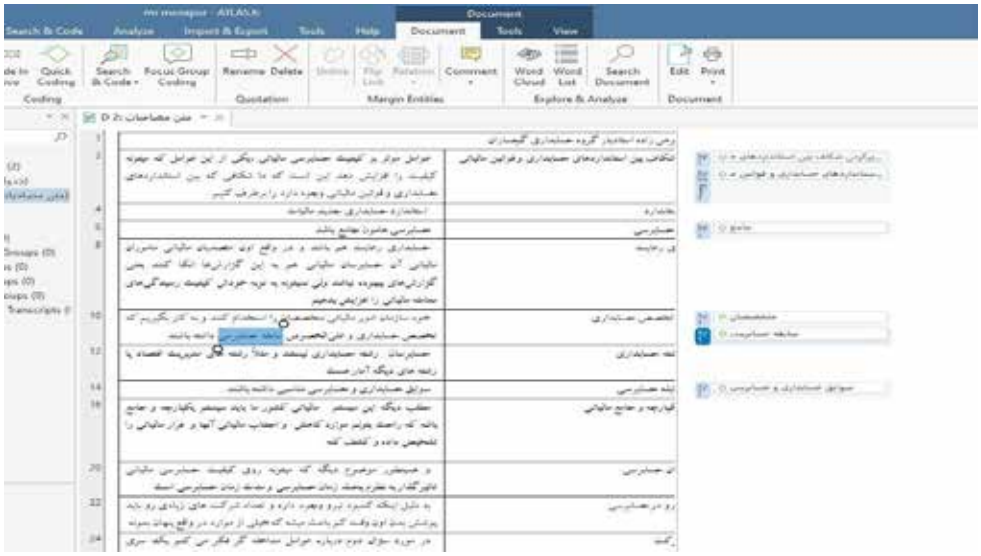
کدگذاری باز و جدول‌بندی داده‌ها

در شکل زیر چند مورد از استخراج مفاهیم، کدگذاری و مقوله‌بندی آن‌ها به عنوان نمونه آورده شده است. در ادامه به بررسی متون مورد بررسی و مصاحبه‌های انجام‌شده پرداخته‌شده است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

شکل (۱)ـ نمونه کدگذاری مصاحبه‌ها در نرم‌افزار MAXQDA



مقوله‌بندی کدهای شناسایی‌شده

در ادامه با مقایسه مفاهیم مختلف به این نتیجه رسیدیم که مفاهیم طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد به صورت واضح که در مطالعات مختلف مطرح شده 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 الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد به آن تخصیص یافت. در جدول ۲ کدهای اولیه شناسایی‌شده بیان‌شده است.

جدول (۲)ـ کدهای شناسایی شده اولیه

مفهوم
فرار مالیاتی
حساب سازی
پولشویی
استفاده از تعرفه‌های ارزی
استفاده از معافیت‌های مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

استفاده از رانت‌های اطلاعاتی
نرخ بالای مالیات
پیچیدگی قوانین و مقررات حاکم بر مالیات
عدم وجود ضرایب و نرخ‌گذاری مالیات اعمالی بر درامد مشمول تجارت الکترونیکی و پایه‌های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیکی
نبود آئین‌نامه‌های مربوط به شیوه نگهداری اسناد، دفاتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیکی
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 الکترونیکی
نبود مقررات و آئین‌نامه‌های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص و وصول مالیات بر درآمد کسب‌وکارها و مبادلات الکترونیکی
عدم وجود مقررات و استانداردهای مربوط به حسابرسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیکی
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
فرصت‌طلبی مدیران
عدم آگاهی مدیران از قوانین مالیاتی
سهل‌انگاری مدیران و حسابداران شرکت
عدم وجود فرهنگ مالیاتی در میان مدیران شرکت‌ها
عدم اعتماد نهادی مدیران به سازمان‌های مالیاتی
اثرپذیری از گروه‌های اجتماعی
نارضایتی فردی از سیستم مالیاتی
عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیکی
عدم امکان تعیین اقامتگاه قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیکی
عدم وجود سازوکار مناسب جهت احراز اصالت صورت‌حساب‌های تجارت الکترونیکی
عدم وجود آموزش‌های تخصصی ویژه کادر مالیاتی به منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و شیوه‌های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیکی
عدم تجربه کافی کارشناس مالیاتی در زمینه تجارت الکترونیکی
سهل‌انگاری و بی‌دقتی ممیز مالیاتی در تجارت الکترونیکی
عدم وجود واحد مشاوره واجد شرایط در اداره مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

عدم پاسخگویی ممیزی به مؤدی مالیاتی در تجارت الکترونیکی
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
عدم وجود سامانه‌های شناسایی فعالیت‌های تجاری الکترونیکی
عدم ایجاد سامانه‌های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیکی 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
عدم الزام امضاء الکترونیکی در مبادلات برخط و الکترونیکی
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
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

غربالگری شاخص‌های پژوهش (دلفی فازی)

با توجه به مفاهیم به‌دست‌آمده از مرحله قبل، در این مرحله 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 قرار گرفته و با بررسی نقش عوامل و اثر آن بر ..... ارتباط بین مقولات و استراتژی‌ها شناسایی و تحلیل شد. بدین ترتیب برای نمایش این فرایند ترکیب، ابتدا مشخصات مطالعات اصلی مربوط به هر مقوله در جدولی زیر عنوان آن نمایش داده‌شده و سپس با درج کد مربوط به هر مطالعه، نتایج این مطالعات اصلی در ترکیب با یکدیگر به نحوی آورده شده‌اند که بیانگر عوامل مؤثر بر مدل مورد نظر و نوع ارتباط آن‌ها با یکدیگر و با هدف پاسخ به سؤال اصلی تحقیق باشند. در جدول ۳ نیز کدهای ایجادشده همراه با مقوله‌های اصلی منسوب به هر دسته آورده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]
[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

جدول (۳)ـ مقوله‌بندی کدهای شناسایی‌شده

مقوله	مفهوم
عوامل اقتصادی	فرار مالیاتی
	حساب‌سازی
	پولشویی
	استفاده از تعرفه‌های ارزی
	استفاده از معافیت‌های مالیاتی
	استفاده از رانت‌های اطلاعاتی
عوامل قانونی	نرخ بالای مالیات
	پیچیدگی قوانین و مقررات حاکم بر مالیات
	عدم وجود ضرایب و نرخ‌گذاری مالیات اعمالی بر درامد مشمول تجارت الکترونیکی و پایه‌های جدید مالیاتی در تجارت الکترونیکی
	نبود آئین‌نامه‌های مربوط به شیوه نگهداری اسناد، دفاتر و مدارک مالی قابل استناد در تجارت الکترونیکی
	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 الکترونیکی
	نبود مقررات و آئین‌نامه‌های مربوط به شناسایی، رسیدگی و تشخیص و وصول مالیات بر درآمد کسب‌وکارها و مبادلات الکترونیکی
	عدم وجود مقررات و استانداردهای مربوط به حسابرسی مالیاتی فعالان حوزه تجارت الکترونیکی
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
	عدم وجود فرهنگ مالیاتی در میان مدیران شرکت‌ها
	ـعدم اعتماد نهادی مدیران به سازمان‌های مالیاتی
	اثرپذیری از گروه‌های اجتماعی
	نارضایتی فردی از سیستم مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

عوامل اجرایی	عدم امکان شناسایی فعالان حوزه تجارت الکترونیکی عدم امکان تعیین اقامتگاه قانونی فعالان حوزه تجارت الکترونیکی عدم وجود سازوکار مناسب جهت احراز اصالت صورت‌حساب‌های تجارت الکترونیکی عدم وجود آموزش‌های تخصصی ویژه کادر مالیاتی به منظور آشنایی ضوابط قوانین و مقررات و شیوه‌های اخذ مالیات بر تجارت الکترونیکی
عوامل انسانی	عدم تجربه کافی کارشناس مالیاتی در زمینه تجارت الکترونیکی 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 الکترونیکی عدم ایجاد سامانه‌های محاسباتی مالیات بر مبادلات الکترونیکی 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 عدم الزام امضاء الکترونیکی در مبادلات برخط و الکترونیکی
چالش‌های ارز مجازی	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 taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

مدل‌سازی تفسیری-ساختاری

برای طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد، از روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری استفاده شده است. مدل‌سازی ساختاری-تفسیری یکی از روش‌های اکتشافی طراحی مدل در مدیریت است که سازه‌های مورد بررسی جهت ارائه طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی 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.

مجموعه خروجی‌ها شامل خود معیار و معیارهایی است که از آن تأثیر می‌پذیرد. مجموعه ورودی‌ها شامل خود معیار و معیارهایی است که بر آن تأثیر می‌گذارند. سپس مجموعه روابط دو طرفه معیارها مشخص می‌شود. بنابراین ملزومات (C۰۸) سطح اول یا وابسته است. پس از شناسایی متغیر(های (سطح اول این متغیر) ها(حذف می‌شوند و مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها بدون در نظر گرفتن متغیرهای سطح اول محاسبه می‌شود. مجموعه مشترک شناسایی و متغیرهایی که اشتراک آن‌ها برابر مجموعه ورودی‌ها باشد به عنوان متغیرهای سطح دوم انتخاب می‌شوند.

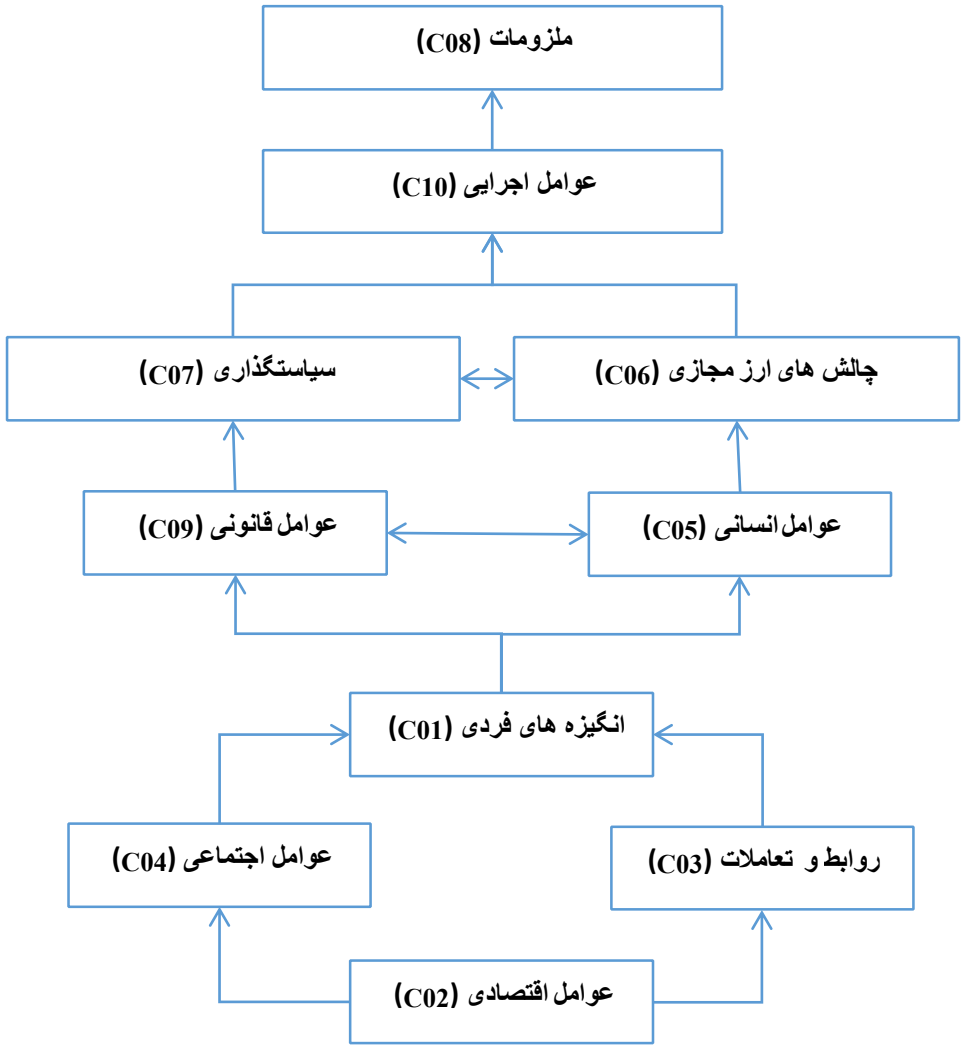
با توجه به خروجی محاسبات ISM متغیر عوامل اجرایی (C10) سطح دوم است. برای تعیین عناصر سطح سوم، متغیرهای سطح دوم حذف می‌شوند و یک‌بار دیگر مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها بدون در نظر گرفتن متغیرهای سطح دوم محاسبه می‌شود. بر اساس مجموعه مشترک شناسایی و متغیرهایی که اشتراک آن‌ها برابر مجموعه ورودی‌ها باشد به عنوان متغیرهای سطح سوم انتخاب می‌شوند. با توجه به خروجی محاسبات ISM متغیرهای چالش‌های ارز مجازی(C06) و سیاست‌گذاری(C07) سطح سوم هستند.

متغیرهای عوامل قانونی C09 و عوامل انسانی C05 در سطح چهارم قرار دارند و متغیر انگیزه‌های فردی (C01) در سطح پنجم قرار دارد. متغیرهای روابط و تعاملات(C03) و عوامل اجتماعی(C04) سطح ششم هستند و در نهایت نیز عوامل اقتصادی(C02) زیربنایی‌ترین عنصر مدل است. 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

شکل (۲)- الگوی طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیکی و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد با مطالعه موردی در سازمان امور مالیاتی شهر و استان تهران



منبع: یافته‌های تحقیق

عنصر سطح هفت یعنی عوامل اقتصادی (C02) بیشترین تأثیر را در مدل‌سازی دارد و به همین ترتیب از میزان تأثیرگذاری در سطوح بعد کاسته می‌شود و متغیرهای هم‌سطح یعنی تعامل متقابل با هم دارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

بحث و 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 که به صورت کد تعریف شدند. ۵۵ کد شناسایی شدند که بر اساس کدگذاری محوری در ۱۰ 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. 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.

از مدل ساختاری تفسیری به منظور طراحی مدل ظرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک و مالیات فروش اینترنتی در اجتناب از مالیات عملکرد استفاده شد. در واقع با استفاده از این روش تأثیر یک سازه بر سایر سازه‌ها بررسی شد. از این رو می‌توان روابط سازه‌ها را شناسایی کرد و مدلی ساختاری- تفسیری از سازه‌ها ارائه کرد و در نهایت سازه‌ها را بر اساس قدرت نفوذ و میزان وابستگی طبقه‌بندی نمود. سازه‌های مورد بررسی جهت طراحی یک مدل مفهومی 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 قرار گرفته 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 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 الکترونیکی به چارچوب مناسب قانونی نیاز دارد تا شرکت‌ها و افراد را در مورد حفاظت کافی آن‌ها در هنگام تبادلات مالی مطمئن سازد. با وجود تدوین برنامه جامع توسعه تجارت الکترونیکی 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]

فهرست منابع

1. Argilés-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.
2. Brown, J. L., Drake, K. D., & Martin, M. A. (2019). Compensation in the Post-FIN 48 Period: The Case of Contracting on Tax Performance and Uncertainty. Contemporary Accounting Research, 33(1), 121–151.
3. . Dillard, J., & Vinnari, E. (2017). A Case Study of Critique: Critical Perspectives on Critical Accounting. Critical Perspectives on Accounting, 43, 88–109.
4. Hale, K., & McNeal, R. (2018). Technology, Politics, and E-commerce: Internet Sales Tax and Interstate Cooperation. Government Information Quarterly, 28(2), 262-270.
5. Noamna, S., & Kiattisin, S. (2020). A Conceptual Model of E-Commerce Taxation Using a Circular Model for E-Commerce Sustainability. Journal of Mobile Multimedia, 103-130.
6. Raisi, Ch., & Sediqian, A.M., (2018), Money Laundering and Tax Strategies to Combat It, Fifth National Law Conference (Developments of Civil Responsibilities in Iran›s Legal System), Yazd, pp. 1-11.
7. Shahoran, F., (2014), Survey of Electronic Tax in Iran, Quarterly Journal of International Management and Social Sciences, Volume 3, Number 14, pp. 1-9.
8. 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).
9. Taylor, G., Al-Hadi, A., Richardson, G., Alfarhan, U., & Al-Yahyaee, K. (2019). Is there a Relation Between labor Investment Inefficiency and Corporate Tax Avoidance?. Economic Modelling, 82, 185-201.
10. Tayyebnia A, Siyavashi S (2010).Taxation of E-commerce in Iran. Tax Research Journal, 17,)7 (:9-44,)Persian(.
11. UNCTAD (2003). Ecommerce Development Report.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-07]

[DOI: 10.52547/taxjournal.30.56.2]