

# Systematic Review of the Role of E-invoices in the Effective Management of the Iranian Tax System and Identifying the Challenges and Executive Solutions

Seyed Mohammadhadi Sobhanian<sup>1</sup>

Ashkan Harati<sup>2</sup>

## Detailed abstract

### 1. Introduction:

At the present world, governments regarding to their macroeconomic policies need to sustainable financial resources to cover public expenditure and reduce dependence on revenues from the sale of non-renewable resources. Consequently, most of the countries review those of tax reforms which aim to increase existing tax rates or introduce new tax bases. However, as a more efficient alternative solution, the public sector should adopt new strategies for fair tax collection based on the progress in information and communication technologies (ICT), to mitigate the risk of tax evasion and reporting errors as well as possible (Karajovic et al., 2019; Uyar et al., 2021). Furthermore, the use of technological solutions can reduce tax compliance costs while facilitating fair tax collection (Herbain, 2018; Vieira et al., 2019). Among the function of an optimal tax system based on modern technologies are the qualitative improvement and enhancement of services provided to taxpayers and increased efficiency of audit and assessment system. This framework highlights specific objectives such as tax system digitalization and consequently, creating economic transparency, preventing tax evasion, and considering horizontal and vertical tax equity. Therefore, it is necessary to explore available options in order to streamline tax system with the use of modern technology and portals and improve transactional pattern between tax administration and taxpayer to implement smart tax systems. For instance, the use of e-invoices provides possibilities of automat transfer information related to real financial events between taxpayers and tax administrations.

1. Assistant professor, Management faculty, Kharazmi University, Tehran, Iran, E-mail: hadi\_sobhanian@khu.ac.ir

2. Corresponding Author. Research tax deputy in tax training, research and planning center, Iranian national tax administration. Tehran, Iran. E-mail: ashkan\_tax@yahoo.com

Today, many countries have focused on e-invoices for various reasons such as high potential to enhance tax compliance, reduce law implementation and collection costs, develop economic transparency and prevent tax evasion.

Based on point of sale and taxpayer's portal act, e-invoices are effective and anticipated tools which have been considered to implement VAT. Meanwhile, it is effective use to prefile tax returns by the tax administration. E-invoice in the form of structured data that is generated, sent and received, can make it possible to automate and electronically process and compute taxable amount by taxpayer portal. Based on this, the present study reviews the use of e-invoice with the aim of developing new capabilities for cost reduction and compliance enhancement, creation of transparency, increased economic system efficiency, risk management, and prevention of tax evasion.

## **2. Methodology:**

The method of research used in this study is a "systematic review", that is a kind of beyond analysis which collects review and combines the information related to a special scientific subject, and provides an accurate review of scientific research related to the subject. This methodology as a tool for analysis and understanding all research related to the subject is applied in an effective form with spread references. To review studies and researches, all published and non-published researches should be identified, chosen and combined and this must be done with specified, systematic and re-implementing ways that have the least error amount.

This study covers all studies from 2013 to 2023. In this method, researchers are obliged to Prisma instructions to formulate systematic reviews protocol (Moher et al. 2009). This procedure plan consists of databases of published and grey literature to search keywords to use in search strategy, imposed limitation to search, screen process, the data which has been extracted and a summary of data to report. Therefore, the current study uses a systematic method for looking at documents and sources, such as arranging them, choosing and reviewing publications, and combining results together with reporting of picked findings (Tanfield et al., 2003).

### **3. Research Findings:**

#### **E-Invoice and Promoting Voluntary Tax Compliance:**

The use of electronic invoices provides a main framework for tax compliance strategy. This mechanism has considered a method for analyzing and computing fair taxes, which is based on taxpayer's submitted information in the form of e-invoices reflects the facts of actual financial events and taxes aligned with individuals' income, especially in the field of value-added tax (Awasthi et al., 2019).

#### **E-Invoice and Reducing Shadow Economy and Tax Evasion treatments:**

Integrated e-invoice technology enables tax administration to identify and decrease the shadow economy and improve the effectiveness of tax compliance programs. Countries with expanded informal economy or tax fraud tend to apply requirements to issue e-invoices in order to increase tax bases (Conchanova et al., 2020; Okunogbe and Pouliquen, 2022). Taxpayer's commitment to issue e-invoices will prevent them from an announcing incorrect "input tax credits" or even faking sales and enable the tax administration to access transaction data in the form of actual financial events (Kochanova, 2020; Okunogbe et al., 2022).

#### **E-Invoice and Developing Economic Transparency:**

In the most economic systems, the issuance and submission of e-invoices are regulated in line with related laws with the aim of developing economic transparency (OECD, 2022). Studies indicate that technological advancements have facilitated developing of the e-invoice idea and its expanding integration during the past decade. By the use of e-invoicing mechanism, tax compliance and administrative performance have been significantly increased (Cuylen et al., 2016; Lian, 2015; Keifer, 2011; Poel et al., 2016; Gržančić et al., 2014). In contrast, this encourages enhancing tax compliance efforts to develop transparency in the economic system through the use of systematic work processes.

**E-Invoice and Facilitating Tax Reporting:**

Tax administration can provide new and more customized services to taxpayers, such as the automated pre-filling of tax returns within the framework of e-invoices. By pre-filling tax returns based on the e-invoices recorded and verified in the related systems, the tax administration can allocate its maximum capacity and resources to investigate and resolve probability disputes before the taxpayer submits the tax return. With pre-filled returns, the tax administration prepares the tax returns instead of the taxpayer and utilizes a wide range of transactional information in the process. In this way, taxpayers receive significant assistance to fulfillment their obligations related to filling and the necessity to rereview the assessment, especially to minimize unintentional taxpayer errors.

**E-Invoice and high Efficiency in Value-Added Tax System**

The findings reveal that the implementation of e-invoices in countries' transaction and tax collection systems has brought a significant change in value-added tax revenues (Bellon et al., 2022; Keifer, 2011). As mentioned by Awasthi et al. (2019), e-invoice play important role in the credit-based value-added tax system, so that it computes taxpayer's debt by deducting paid VAT during purchase from received VAT during the sales time (Awasthi et al., 2019).

**4. Conclusion:**

E-invoices have great potential to decrease administrative and tax compliance costs, and it can be considered a technology-based tool for performing taxpayers' tax obligations and to compute fair tax amounts, which is essential in managing taxes efficiently. Tax administration can easily and accurately compute taxes through the e-invoice mechanism, so that it will enhance efficiency. Today, most tax administrations are operated on the basis of taxpayers' voluntary compliance, and in this context, the e-invoice is the most comprehensive financial document that taxpayers provide to the tax administrations.

Tax systems follow several objectives to adopt e-invoice issuance and submission procedures. Based on the results of the systematic evaluation of the literature and documentation in this field, the most significant achievements for the country's tax system through the implementation of point of sales Acts are as follow:

- A) Risk management and tax evasion treatments.
- B) Decreasing tax compliance burden and costs.
- C) Developing sustainable resources, economic transparency and access to required reliable information to economic prediction to support governments more extended and macro programs.

**Key Words:** Electronic Invoicing, Tax Compliance, Tax Evasion, Economic Transparency, Value Added Tax

# بررسی نظام‌مند نقش صورتحساب‌های الکترونیکی در مدیریت مؤثر نظام مالیاتی کشور و شناسایی چالش‌ها و راهکارهای اجرایی آن

سید محمدهادی سبحانیان<sup>۱</sup>  
اشکان هراتی<sup>۲</sup>

## چکیده

پژوهش حاضر به دنبال بررسی نظام‌مند نقش صورتحساب‌های الکترونیکی در مدیریت مؤثر نظام مالیاتی کشور و کارکردهای آن و همچنین شناسایی بهترین راهکارهای ممکن برای مقابله با چالش‌های اجرایی محتمل در این حوزه است. روش تحقیق در این پژوهش «مرور نظام‌مند» است که به عنوان «ابزاری برای تجزیه و تحلیل و درک تحقیقات و گزارشات مربوط به صورتحساب الکترونیکی به شکلی مؤثر و با توجه به پراکندگی منابع»، مورد استفاده قرار گرفته است. فرآیند جستجو در این پژوهش، معتبرترین منابع یک دهه اخیر در حوزه صورتحساب‌های الکترونیکی و سامانه‌های مربوطه را پوشش داده است و پژوهشگران در اجرای این روش پژوهشی به اهداف اصلی دستورالعمل پریزما (PRISMA) برای تدوین پروتکل مرور نظام‌مند متعهد بوده‌اند. در این چهارچوب بعد از تهیه بانک اطلاعاتی منابع، کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از برنامه Nvivo 12 انجام شده است. مهمترین دستاوردهای استقرار نظام صورتحساب الکترونیکی را می‌توان در قالب مدیریت ریسک و جلوگیری از فرار مالیاتی، کاهش هزینه‌ها و بار تمکین مالیاتی و ایجاد منابع پایدار، شفافیت اقتصادی و دستیابی به اطلاعات موثق مورد نیاز برای پیش‌بینی‌های اقتصادی در پشتیبانی از برنامه‌های گسترده‌تر و کلان دولت برشمرد.

**واژه‌های کلیدی:** صورتحساب الکترونیکی، تمکین مالیاتی، فرار مالیاتی، شفافیت اقتصادی، مالیات بر ارزش افزوده.

تاریخ دریافت همایش: ۱۴۰۲/۱۰/۲۷، تاریخ دریافت مجله: ۱۴۰۲/۱۲/۷، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۲

۱. استادیار، گروه آموزشی مدیریت بانک، بیمه و گمرک، دانشکده مدیریت، دانشگاه خوارزمی، [hadi\\_sobhanian@khu.ac.ir](mailto:hadi_sobhanian@khu.ac.ir)

۲. استادیار، گروه مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، [a.harati@tax.gov.ir](mailto:a.harati@tax.gov.ir)

## مقدمه

بخش دولتی در ایران طی سال‌های اخیر با اهدافی چون بهبود ارائه خدمات، برقراری عدالت عمومی و کاهش هزینه‌های اداری دستخوش تحولاتی قابل توجه شده است. بهره‌گیری از سازوکارهای فناورانه به عنوان یکی از راه‌حل‌های راهبردی برای رفع موانع روبه‌های کارآمد و مؤثر در این زمینه با حفظ پاسخگویی عمومی و شفافیت حداکثری، موضوع حائز اهمیتی در این موج تغییرات نهادی بوده است. در واقع فناوری اطلاعات، نحوه ارائه خدمات دولت‌ها به شهروندان و تعاملات با ایشان را در زمینه‌های مختلف از جمله مدیریت مالی بخش عمومی و مالیات‌ستانی تغییر داده است.

نظام مالیاتی به عنوان مهمترین نهاد تأمین‌کننده منابع درآمدی دولت، می‌بایست به‌طور مستمر و مداوم خود را با تغییراتی که ممکن است پدیدار گردند، تطبیق دهد. همواره این انتظار از دولت‌ها وجود داشته است که مدیریت مالی نوراورانه در بخش عمومی را به ویژه در حوزه وصول مالیات‌ها به کار گیرند به‌گونه‌ای که این شیوه مدیریت، متضمن تأمین نظام مالیات‌ستانی کارآمدی باشد که مالیات‌ها را با کمترین هزینه ممکن وصول خواهد کرد (World Bank Group, 2016). امروزه با عنایت به سیاست کلان اقتصادی کشورها در زمینه عدم وابستگی به درآمد حاصل از فروش منابع تجدیدناپذیر، دولت‌ها بیش از هر زمان دیگری نیازمند تأمین منابع مالی پایدار به‌منظور پوشش هزینه‌های عمومی خود هستند. از این روی در بسیاری از کشورها، اصلاحات مالیاتی با هدف افزایش نرخ‌های مالیاتی موجود یا معرفی پایه‌های مالیاتی جدید در حال بررسی است. اما به عنوان یک راه‌حل جایگزین کارآمدتر برای این دیدگاه، بخش عمومی (دولت) می‌بایست با توجه به تغییرات و پیشرفت‌های حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات (ICT)، راهبردهایی جدید را برای وصول مالیات‌های عادلانه اتخاذ نماید تا از این دریچه ریسک فرار مالیاتی و خطاهای گزارش‌دهی در این زمینه تا جای ممکن کاهش یابد (Karajovic et al., 2019; Uyar et al., 2021). همچنین بهره‌گیری از راه‌حل‌های فناورانه می‌تواند هزینه‌های تمکین را کاهش دهد و در عین حال وصول عادلانه مالیات‌ها را تسهیل نماید (Herbain, 2018; Vieira et al., 2019). ازجمله کارکردهای نظام مالیاتی مطلوب مبتنی بر فناوری‌های نوین، بهبود و ارتقاء کیفی ارائه خدمات به مؤدیان و افزایش کارایی نظام حسابرسی و تشخیص است که در این چهارچوب اهدافی مشخص همچون هوشمندسازی نظام مالیاتی و به تبع آن ایجاد شفافیت اقتصادی، جلوگیری از فرار مالیاتی و رعایت عدالت مالیاتی افقی و عمودی مطرح است. بنابراین، بررسی گزینه‌های در دسترس به منظور کارآمدتر کردن نظام مالیاتی موجود، با بهره‌گیری از فناوری‌های مدرن و سامانه‌ها و اصلاح الگوهای تعاملی میان سازمان مالیاتی و مؤدیان در استقرار نظام مالیاتی هوشمند ضروری به نظر می‌رسد.

از زمان پیدایش فناوری‌های نوراورانه، سازمان‌ها و شرکت‌ها از مزایای بی‌شمار آن‌ها برای پشتیبانی از انجام

وظایف و کارهای خود بهره‌بردار و اقدامات پیچیده را با ساده‌سازی فرآیندهای کاری خود، که پیش از آن به صورت دستی انجام می‌شد، تسهیل کرده‌اند (An & Rau, 2021). اکنون با بهره‌گیری از امکانات و تجهیزات فناورانه، جمع‌آوری اطلاعات از مؤدیان ساده‌تر از گذشته شده و هزینه‌های ذخیره‌سازی داده‌ها همچنان در حال کاهش است. دیجیتالی شدن، نحوه عملکرد سازمان‌های مالیاتی را تغییر داده و منجر به بهبود کارایی فرآیندها و ارائه خدمات مطلوب‌تر به مؤدیان شده است (Gupta et al., 2017). یک مثال بارز در این زمینه، استفاده از صورتحساب‌های الکترونیکی<sup>۱</sup> است که امکان انتقال خودکار اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی واقعی را میان مؤدیان و سازمان‌های مالیاتی فراهم آورده است. امروزه بسیاری از کشورها بهره‌مندی از صورتحساب الکترونیکی را به دلایل گوناگون از جمله پتانسیل بالای آن برای تقویت تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های اجرای قوانین و وصول مالیات، ایجاد شفافیت اقتصادی و جلوگیری از فرار مالیاتی مورد توجه قرار داده‌اند.

در ایران نیز بعد از تجارب مربوط به استفاده از دستگاه‌های کارت‌خوان بانکی به عنوان مرجعی برای تعیین میزان فروش مؤدی، لزوم بهره‌گیری از قابلیت‌های صورتحساب الکترونیکی به شکل ساختار یافته و نظام مند، ذیل قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب مهرماه سال ۱۳۹۸) مطرح شد که در جریان آن، اشخاص مشمول قانون مزبور ملزم شدند برای کلیه فروش‌های خود صورتحساب الکترونیکی منطبق با استانداردهای اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور را صادر و اطلاعات صورتحساب‌های صادر شده را در بسترهای معین به سازمان مذکور ارسال کنند.

کلیدی‌ترین مؤلفه برای تحقق اهداف نظام پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، استفاده از یک سامانه محوری با قابلیت‌هایی در زمینه تبادل مؤثر اطلاعات میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی کشور است. این سامانه تحت عنوان سامانه مؤدیان و در قالب مرجع نهایی ثبت، صدور و استعلام صورتحساب‌های الکترونیکی مؤدیان معرفی شده است که از ارکان نظام مالیاتی هوشمند نیز محسوب می‌شود. بر اساس مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، محاسبه مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان بر اساس اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی ثبت شده در این سامانه انجام می‌شود. در این سامانه به هر مؤدی کارپوشه‌ای ویژه اختصاص یافته و تبادل اطلاعات میان مؤدی و سازمان، صرفاً از طریق آن کارپوشه انجام می‌شود. سامانه مزبور از چندین زیر سامانه اصلی و فرعی تشکیل شده که این زیرسامانه‌ها در یک پیکربندی یکپارچه، الزامات و کارکردهای مورد نیاز سازمان امور مالیاتی کشور و مؤدیان را در زمینه‌هایی چون جمع‌آوری اطلاعات و محاسبه مالیات، ارتقاء ارائه خدمات الکترونیکی و تسهیل تعامل مؤدیان با سازمان فراهم آورده است (Barzegari & Harati, 2023).

صورتحساب الکترونیکی موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان ضمن اینکه ابزاری کارآمد

1. E-invoicing



و پیش‌بینی شده برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته شده است. کاربرد مؤثری برای پیش تکمیل اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی کشور دارد. یک صورتحساب الکترونیکی، در قالب داده‌های ساختاریافته تولید، ارسال و دریافت می‌شود که پردازش خودکار و الکترونیکی و محاسبه مالیات توسط سامانه مؤدیان را امکان‌پذیر می‌کند. بر این اساس در این تحقیق به دنبال تجزیه و تحلیل و بررسی نظام‌مند نقش صورتحساب‌های الکترونیکی دریافت شده در سامانه مؤدیان در مدیریت مؤثر نظام مالیاتی کشور، با مروری بر سوابق و ادبیات موضوع، به بررسی کاربرد صورتحساب الکترونیکی با هدف ایجاد قابلیت‌های جدید برای کاهش هزینه و ارتقاء سطح تمکین، ایجاد شفافیت و افزایش کارایی نظام اقتصادی و همچنین مدیریت ریسک و جلوگیری از فرار مالیاتی پرداخته شده است. از دیگر اهداف اصلی این تحقیق ارائه دیدگاهی روشن از آسیب‌ها و چالش‌های اجرایی در نظام مزبور و شناسایی بهترین راه‌حل‌های مقابله با این چالش‌ها است. نتایج این تحقیق در زمینه صورتحساب‌های الکترونیکی، مسیر انجام تحقیقات بعدی را برای پژوهشگران هموارتر کرده و راهنمایی برای خطمشی‌گذاران نظام مالیاتی کشور در جهت اتخاذ تصمیمات منطبق با ظرفیت و زیرساخت نظام اجرایی موجود و مقابله با چالش‌ها در این عرصه خواهد بود.

### مبانی نظری

فناوری موجود در محیط عملیاتی نظام‌های مالیاتی، رابطه میان مؤدیان و سازمان‌های مالیاتی را شکل می‌دهد. موانع وصول مالیات‌های عادلانه و تأمین درآمد عمومی، چالش‌هایی بزرگ برای سازمان‌های مالیاتی است و می‌توان با استفاده از فناوری‌های دیجیتال که امکان جمع‌آوری و ارزیابی داده‌های مربوط به رویدادهای مالی را به صورت سیستمی و بلادرنگ فراهم می‌آورند، به بررسی و حل و فصل این چالش‌ها پرداخت. قابلیت دستیابی به داده‌های موثق رویدادهای مالی منجر به شناسایی هر چه سریع‌تر ریسک تمکین می‌شود و سطوح تمکین مالیاتی را به طور کلی افزایش می‌دهد (Campbell et al., 2018). یکی از ویژگی‌های اساسی سازمان‌های مالیاتی مدرن دیجیتال کردن سوابق مالیاتی و انطباق و ادغام گسترده سامانه‌های مدیریتی مجهز به فناوری است (Marinagi et al., 2014). از این روی، سازمان‌های مالیاتی و همچنین کسب و کارها همواره بر نوآوری‌های فناوری مالیاتی همچون تشکیل پرونده الکترونیکی، صدور صورتحساب الکترونیکی، گزارش‌های مالیاتی بلادرنگ و حسابداری و حسابرسی الکترونیکی مبتنی بر داده‌های سیستمی تأکید و توجه ویژه داشته‌اند (Uyar et al., 2021; Freed et al., 2020). بارزترین نمونه از این موارد، صورتحساب الکترونیکی است که امکان انتقال خودکار اطلاعات تراکنش‌های مالی را در قالب صورتحساب‌ها بین مؤدیان و سازمان مالیاتی فراهم می‌آورد. در سال‌های اخیر، ظهور نظام مالیات‌ستانی هوشمند در نسل سوم دولت الکترونیک، شرکت‌ها، مشاغل و

سازمان‌های دولتی را به سوی استفاده از صورتحساب‌های الکترونیکی هدایت کرده است تا ضمن ایجاد شفافیت در مبادلات تجاری، در کوتاه‌ترین زمان ممکن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی را به سازمان مالیاتی ارسال کنند (Koch, 2019; Chen et al., 2015; Vieira et al., 2019).

### صورتحساب الکترونیکی

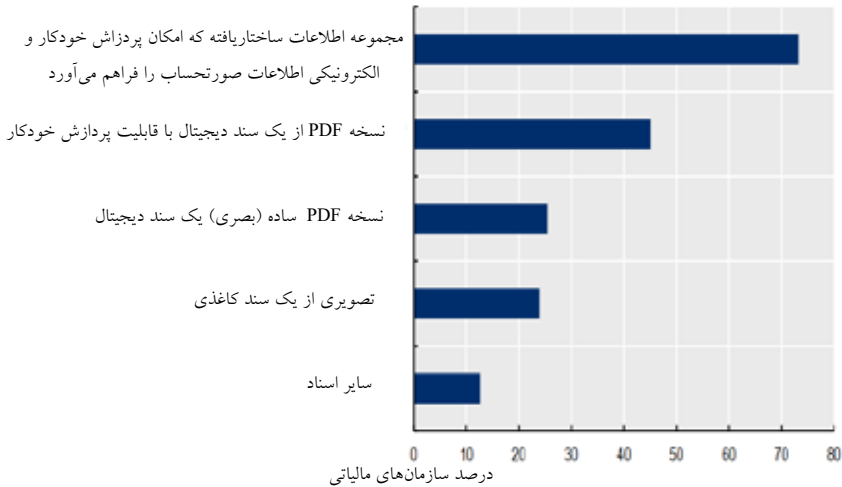
صورتحساب الکترونیکی سندی است که معاملات تجاری یک بنگاه اقتصادی را به صورت الکترونیکی ثبت می‌کند و اصول و قواعد اصالت‌سنجی، یکپارچگی و شفافیت را در تمام جنبه‌ها و برای همه بازیگران در فرآیندهای تجاری، عمرانی، مالی، تدارکاتی و به ویژه مالیاتی رعایت می‌کند (CIAT & IDB, 2018).

صورتحساب‌های الکترونیکی علاوه بر اینکه اسناد حقوقی مهم میان فروشنده و خریدار محسوب می‌شوند، اسناد مهم و قابل استنادی هستند که اطلاعات مربوط به مقاصد مالیاتی، به ویژه مالیات بر ارزش افزوده را ثبت می‌کنند. صورتحساب‌ها به طور معمول حاوی اطلاعات مربوط به محاسبه مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان، همچون مشخصات هویتی فروشنده و خریدار، مشخصات مربوط به کالاها و خدمات مورد معامله و نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده آن‌ها و مبلغ کل مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط خریدار هستند. با عنایت به نقش ویژه صورتحساب‌ها در فرآیندهای قانونی و مالی، طرف‌های مختلف درگیر، از جمله سازمان مالیاتی، سازوکارهایی را به منظور حصول اطمینان از یکپارچگی، اصالت و دسترس‌پذیری این اسناد برای اهداف حسابرسی به کار می‌گیرند (OECD, 2022).

صورتحساب‌های الکترونیکی در نظام‌های مالیاتی مختلف می‌توانند در قالب دو گونه متفاوت صادر و دریافت شوند. گونه نخست «داده‌های صورتحساب بدون ساختار» شامل اطلاعاتی در قالب فایل‌های PDF یا Word، تصاویر با فرمت JPG یا TIFF، صورتحساب‌های با قالب HTML فاقد ساختار در صفحه وب یا ایمیل، صورتحساب‌های کاغذی اسکن شده و یا صورتحساب‌های کاغذی ارسال شده از طریق دستگاه نامبر هستند. گونه دیگر «داده‌های صورتحساب ساختاریافته» و دربرگیرنده اطلاعاتی است که می‌تواند به راحتی به صورت الکترونیکی به منظور پردازش الکترونیکی از جمله پردازش خودکار از صورتحساب استخراج شود.

همان‌طور که در شکل شماره (۱) نشان داده شده است، برخی سازمان‌های مالیاتی از تصویر اسناد کاغذی ارسالی همچون فایل‌های PDF، به عنوان صورتحساب الکترونیکی استفاده می‌کنند، اما به موجب گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OCDE) در سال ۲۰۲۲، اکثر سازمان‌های مالیاتی از مجموعه اطلاعات ساختاریافته برای پردازش خودکار داده‌های الکترونیکی مرتبط با رویدادهای مالی مؤدیان بهره می‌برند. نظام مالیاتی ایران نیز در پیاده‌سازی نظام صورتحساب الکترونیکی، چنین ساختاری را برگزیده است.

### شکل (۱) - انواع اسناد به عنوان صورتحساب الکترونیکی در نظام‌های مالیاتی



منبع: OECD, 2022: 14

### جمع‌آوری اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی

از منظر کسب‌وکار، صورتحساب الکترونیکی را می‌توان به عنوان ابزاری برای ثبت مبادله تجاری معرفی کرد که معامله صورت گرفته میان فروشنده (تأمین‌کننده) و خریدار را ثبت می‌کند و در این حالت، وضعیت حقوقی و قراردادی صورتحساب الکترونیکی به همراه ملاحظات کلیدی آن از منظر تجاری مدنظر است. اما از منظر سازمان مالیاتی، صورتحساب الکترونیکی به عنوان یک سند قابل اعتماد و با اصالت بسیار حائز اهمیت است و مهم‌ترین علت استفاده از آن، مدیریت تمکین و ارائه خدمات مالیاتی در چهارچوب نظام مالیاتی هوشمند است. در این زمینه، اطلاعات صورتحساب الکترونیکی بر ایجاد فرصت پردازش اطلاعات الکترونیکی مربوط به رویدادهای مالی واقعی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده متمرکز است.

در سامانه‌های مربوط به صورتحساب الکترونیکی همچون سامانه مؤدیان، داده‌های مربوط به تراکنش به‌صورت الکترونیکی درست قبل، حین یا اندکی بعد از رویداد مالی، برای ثبت تراکنش معامله صورت گرفته میان یک فروشنده (تأمین‌کننده) و خریدار (مشتري)، ارسال می‌شود و سازمان‌های مالیاتی این داده‌ها را در چهارچوب یکی از روش‌های زیر دریافت می‌کنند:

- دریافت مستقیم صورتحساب الکترونیکی «ساختاریافته» از مؤدی (فروشنده) که در این روش داده‌ها را

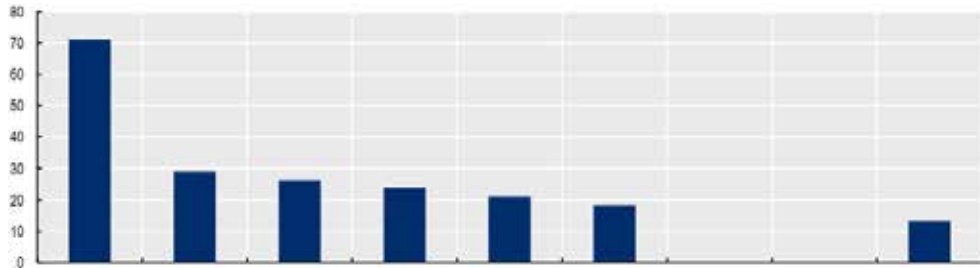
می‌توان به‌طور خودکار در داخل سامانه صورتحساب‌های الکترونیکی (سامانه مؤدیان) از صورتحساب‌های ارسالی استخراج کرد؛

• مجموعه اطلاعات و اقلام داده‌ای معین که قبلاً توسط مؤدی (فروشنده) از صورتحساب‌ها استخراج شده است (بدون ارسال خود صورتحساب‌ها)؛ یا ترکیبی از موارد فوق که در این روش در صورت ارسال خود صورتحساب دیگر نیازی به ارسال اطلاعات معین نیست.

در واقع، پرسش اساسی که گزینه‌ها را برای سازمان‌های مالیاتی متمایز می‌کند این است که آیا داده‌ها و اقلام اطلاعاتی تعریف شده برای سازمان ارسال می‌شوند و یا خود صورتحساب‌های الکترونیکی. تأکید بر این نکته بسیار حائز اهمیت است که بسیاری از سازمان‌های مالیاتی تصمیم می‌گیرند که داده‌های صورتحساب‌های الکترونیکی را به‌صورت سیستماتیک جمع‌آوری نکنند. به گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۲۲، از میان سازمان‌های مالیاتی که از سازوکار صورتحساب الکترونیکی برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند، ۵۴٪ آن‌ها برای جمع‌آوری این صورتحساب‌ها از روش‌های سیستماتیک استفاده نمی‌کنند (OECD, 2022). این سازمان‌ها دلایل مختلفی را برای این منظور گزارش کرده‌اند. از جمله دلایل اصلی آن‌ها فقدان حکم قانونی و استاندارد معین در زمینه جمع‌آوری نظام‌مند صورتحساب الکترونیکی توسط سازمان مالیاتی است.

## شکل (۲) - دلایل عدم جمع‌آوری سیستماتیک صورتحساب‌های الکترونیکی توسط سازمان‌های مالیاتی

درصد سازمان‌های مالیاتی



هیچ خطمشی قانونی و استاندارد برای جمع‌آوری اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی توسط سازمان مالیاتی	سازمان مالیاتی مشغول رسیدگی به عنوان بخشی از وظایف خود است.	سازمان مالیاتی اطلاعات صورتحساب را صرفاً مالیاتی و انجام اظهارات مؤدی و یا اسناد حسابرسی جمع‌آوری می‌کند.	سازمان مالیاتی محیط کسب و کار داخلی مؤدیان هنوز آمادگی لازم صورتحساب را برای تبادل اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی با سازمان مالیاتی را ندارد.	سازمان مالیاتی هنوز امکانات اداری لازم را در اختیار ندارد.	سازمان مالیاتی در فرآیند پیاده‌سازی جمع‌آوری سیستماتیک صورتحساب‌ها/ داده‌های مربوط به صورتحساب‌های الکترونیکی است.	ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی به سازمان مالیاتی برای کسب و کارها بسیار پرهزینه به نظر می‌رسد.	سازمان مالیاتی در این کار مزایای ویژه مالیاتی را مشاهده نمی‌کند.	سایر دلایل
--	---	---	--	--	--	---	--	------------

در قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، با تأکید بر راه‌اندازی سامانه مؤدیان، صراحتاً به نظام جمع‌آوری داده‌های مربوط به صورتحساب‌های الکترونیکی اشاره شده است. صورتحساب الکترونیکی در قانون مزبور، صورتحسابی است که دارای شماره منحصر به فرد مالیاتی بوده و اقلام اطلاعاتی آن متناسب با نوع و ماهیت کسب‌وکار توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شود. لذا اطلاعات مربوط به صورتحساب‌های الکترونیکی در نظام مالیاتی ایران در یک چهارچوب ساختار یافته صادر و به سامانه مؤدیان در سازمان مالیاتی ارسال و به صورت سیستماتیک توسط زیرسامانه مربوطه در سامانه مؤدیان جمع‌آوری می‌شود (Barzegari & Harati, 2023).

### دلایل استقرار نظام صورتحساب الکترونیکی

نظام‌های مالیاتی با توجه به شرایط داخلی خود، دلایلی متفاوت برای استفاده از صورتحساب‌های الکترونیکی دارند. این دلایل، بر اساس گوناگونی شرایط داخلی مربوط به چهارچوب‌های قانونی، فرهنگ‌ها، ظرفیت‌ها، زیرساخت‌ها و سطوح تمکین مالیاتی کشورها متفاوت است. به‌طور کلی سه دیدگاه مرتبط با یکدیگر را می‌توان به عنوان دلایل استقرار نظام صورتحساب الکترونیکی مورد توجه قرار داد:

#### الف) حمایت از پیاده‌سازی اکوسیستم کسب‌وکار الکترونیک پایدار

از منظر کسب و کارها، مبادله صورتحساب‌های الکترونیکی می‌تواند باعث کاهش زمان پرداخت فاکتور و در نتیجه بهینه‌سازی فرآیندها و شاخص‌های جریان نقدینگی شود. با وجود این، کسب و کارها باید بتوانند و مایل باشند که سیستم‌های کاغذی خود را به سمت برنامه‌های کاربردی تجارت الکترونیکی تغییر مسیر دهند. درک و آگاهی و همچنین میزان آمادگی، بر صدور صورتحساب الکترونیکی در حوزه کسب و کارها تأثیر می‌گذارد. از جمله چالش‌ها و موانع شناسایی شده در این حوزه می‌توان به ترجیحات مشتری، راحتی ردیابی روش‌های کاغذی، نگرانی در خصوص امنیت اطلاعات و عدم تمایل به تغییر فرآیندهای موجود اشاره کرد (Yun, 2021).

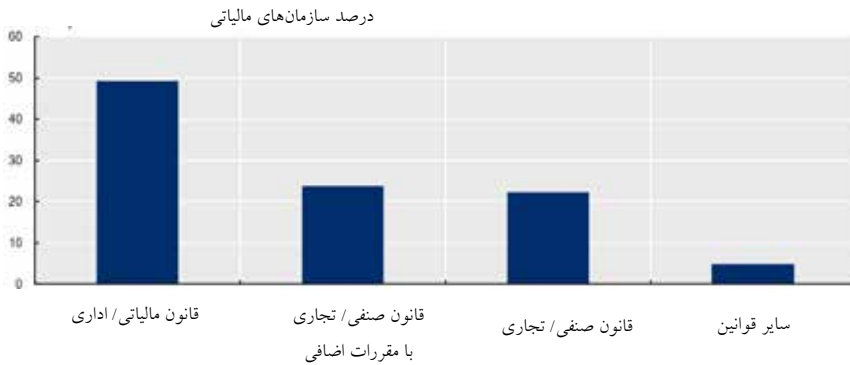
دولت‌ها فعالان اقتصادی را به پذیرش اکوسیستم کسب‌وکار الکترونیکی، در قالب مجموعه‌ای از راه‌حل‌ها در زمینه صورتحساب‌ها و پرداخت‌های الکترونیکی تشویق می‌کنند. در برخی موارد، سازمان‌های دولتی به عنوان پیشگام برای معرفی و بکارگیری صورتحساب الکترونیکی عمل می‌کنند (OECD, 2022).

#### ب) پیاده‌سازی و اجرای چهارچوب‌های قانونی تنظیم‌گرانه

در بسیاری از نظام‌های اقتصادی، صورتحساب‌های الکترونیکی نه تنها اسناد قانونی پشتیبان معاملات تجاری، بلکه به‌طور ویژه مستندات مرتبط با نظام مالیات‌ستانی هستند. در این موارد الزام به تبادل صورتحساب‌های الکترونیکی در چهارچوب‌های ویژه قوانین مالیاتی و اداری خاص با هدف ایجاد شفافیت اقتصادی تنظیم می‌شود که ممکن است شامل مقرراتی فراتر از الزامات قانونی صنفی و تجاری باشد. در میان کشورهای دارای قوانین و

مقررات در حوزه صورتحساب‌های الکترونیکی، تنها در ۲۲ درصد از موارد، تبادل صورتحساب الکترونیکی ذیل قوانین و مقررات صنفی و تجاری تنظیم شده است.

### شکل (۳) - مقررات مربوط به تبادل صورتحساب الکترونیکی



منبع: OECD, 2022: 21

در ایران نیز الزام به صدور صورتحساب ابتدا در قانون نظام صنفی در سال ۱۳۸۲ مطرح شد، اما با عنایت به عدم اجرای مطلوب این بخش از قانون مزبور، مؤدیان در سال ۱۳۹۸ به‌موجب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و ذیل استانداردها و مقررات سازمان امور مالیاتی کشور ملزم به صدور و ارسال اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی به سازمان شدند.

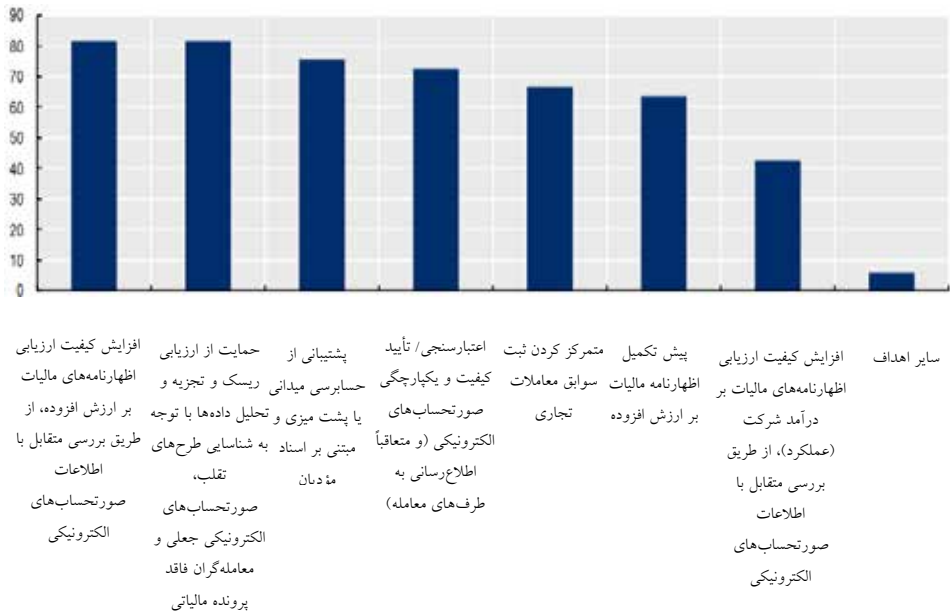
### ج) افزایش اثربخشی مدیریت تمکین مالیاتی

محرك اصلی جمع‌آوری سیستمی اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی توسط سازمان مالیاتی، افزایش اثربخشی مدیریت ریسک تمکین مالیاتی است (Cuylen et al., 2016; Lian, 2015). در اغلب موارد، هدف این طرح‌ها کاهش شکاف مالیات بر ارزش افزوده است. مالیات بر ارزش افزوده سهمی قابل توجه از کل مالیاتها را در اکثر کشورها در اختیار دارد. این نوع مالیات به‌طور معمول ۲۰ درصد از کل مالیات در سراسر جهان را شامل می‌شود و به‌طور معمول در کشورهای توسعه‌یافته دارای دومین رتبه درآمد‌های مالیاتی، پس از مالیات بر درآمد اشخاص است. این مالیات، در اقتصادهای در حال توسعه، معمولاً سهم ۳۰ تا ۵۰ درصدی از کل درآمد‌های مالیاتی را در اختیار دارد. عدم معرفی و یا رعایت الزامات مربوط به گزارش اطلاعات دیجیتال و یا صورتحساب‌های الکترونیکی می‌تواند خساراتی قابل توجه به درآمدهای حاصل از این بخش را به نظام‌های مالیاتی وارد آورد (European Commission, 2022).

شکل شماره (۴) طیفی گسترده از اهداف مرتبط با مدیریت تمکین را برای سازمان مالیاتی در زمینه جمع‌آوری اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی نشان می‌دهد. ارتقاء سطح تمکین می‌تواند از طرق مختلف از جمله ایجاد انگیزه در مؤدیان برای سرمایه‌گذاری در افزایش کیفیت سیستم‌های حسابرسی و گزارش‌دهی، ترویج فرهنگ تمکین داوطلبانه، شناسایی مؤثر و به‌موقع فرار مالیاتی و افزایش کیفیت حسابرسی حاصل شود. همان‌گونه که در شکل شماره (۴) نشان داده شده است، سازمان‌های مالیاتی، هر یک با اهدافی مشخص و گوناگون نسبت به جمع‌آوری صورتحساب‌های الکترونیکی اقدام می‌کنند.

### شکل (۴) - اهداف سازمان‌های مالیاتی از جمع‌آوری صورتحساب‌های الکترونیکی

درصد سازمان‌های مالیاتی



منبع: OECD, 2022: 22

مهم‌ترین اهداف استقرار نظام صورتحساب الکترونیکی در ایران نیز ایجاد شفافیت اقتصادی، پرداخت مالیات منصفانه، جلوگیری از فرار مالیاتی، جلوگیری از ایجاد مؤدیان صوری، نهادینه شدن عدالت مالیاتی و افزایش رضایت آحاد جامعه عنوان شده است (Barzegari & Harati, 2022).

### راهبردهای اجرایی نظام صورتحساب الکترونیکی

راهبردهای اجرای قوانین صورتحساب‌های الکترونیکی در نظام‌های مالیاتی مختلف، بسته به شرایط ویژه آن‌ها متفاوت است. در بیشتر موارد، این راهبردها بر پذیرش صورتحساب الکترونیکی از سوی کسب و کارها و ظرفیت زیرساخت‌ها و چهارچوب‌های تنظیم‌گری و استانداردهای مربوط به صورتحساب‌های الکترونیکی متمرکز هستند.

### انواع برنامه‌ها و تجهیزات صدور و ارسال صورتحساب الکترونیکی

سازمان‌های مالیاتی انواع مختلفی از برنامه‌های کاربردی حوزه فناوری اطلاعات را برای پشتیبانی از نظام صورتحساب الکترونیکی اجرا کرده‌اند. اغلب ابزارهای مورد استفاده، در غالب وب‌سرویس است که از انتقال داده‌ها از سامانه‌های فروش به سامانه صورتحساب الکترونیکی و فرم‌های تحت وب در پورتال سازمان مالیاتی (سامانه مؤدیان) پشتیبانی می‌کنند. علاوه بر راه‌حل‌های ویژه ارسال مستقیم اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی، مؤدیان و همچنین سازمان‌های مالیاتی می‌توانند از خدمات شرکت‌های ارائه‌کننده خدمات مالیاتی مجاز در زمینه صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی استفاده کنند (شکل شماره ۵).

### شکل (۵) - انواع روش‌های صدور و ارسال اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی در نظام‌های مالیاتی

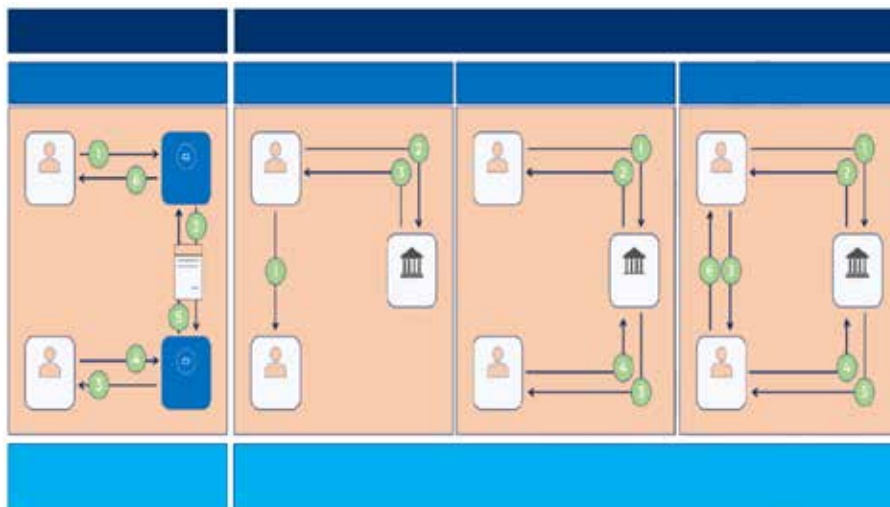




شرکت‌های ارائه‌کننده خدمات مالیاتی می‌توانند نقشی مهم در نظام صورتحساب الکترونیکی ایفا نمایند. آن‌ها می‌توانند در زمینه‌هایی همچون انجام تکالیف قانونی مؤدیان؛ نظارت بر زیرساخت‌های تبادل داده و کمک به تهیه استانداردهای مختلف به نظام مالیاتی خدمت‌رسانی کنند. چندین مدل معماری وجود دارد که می‌تواند ارتباطات و نحوه همکاری میان کسب و کارها، سازمان‌های مالیاتی و شرکت‌های واسط را توصیف نماید (شکل شماره ۷). دو عنصر کلیدی که منجر به تفاوت معماری‌ها می‌شود، عبارتند از وجود الزام به بررسی اعتبار (حد مجاز صورتحساب‌ها و همچنین سکو یا بستر مرکزی به عنوان دریافت‌کننده متمرکز اطلاعات صورتحساب.

در مدل بررسی اعتبار صورتحساب الکترونیکی، تأمین‌کننده موظف است تأییدیه اعتبار صورتحساب را از سازمان مالیاتی به عنوان پیش‌شرط صدور و ارائه آن به خریدار دریافت کند، یا پیش‌نویس صورتحساب را به سازمان مالیاتی ارسال نماید و پس از دریافت تأییدیه از سازمان مالیاتی، صورتحساب اصلی را صادر و به خریدار ارائه کند. در مدل صورتحساب الکترونیکی بدون نیاز به بررسی اعتبار (حد مجاز)، فروشنده می‌تواند بدون نیاز به درخواست تأییدیه از سازمان مالیاتی، صورتحساب الکترونیکی را مستقیماً برای خریدار صادر و به وی ارائه کند. یکی از ویژگی‌های متمایز مدل‌های مختلف معماری برای صورتحساب‌های الکترونیکی، «دریافت‌کننده متمرکز اسناد الکترونیکی» است که می‌تواند خود سازمان مالیاتی یا شرکت‌های واسط باشند (CIAT & IDB, 2018).

### شکل (۶) - انواع مدل‌های مفهومی تبادل اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی

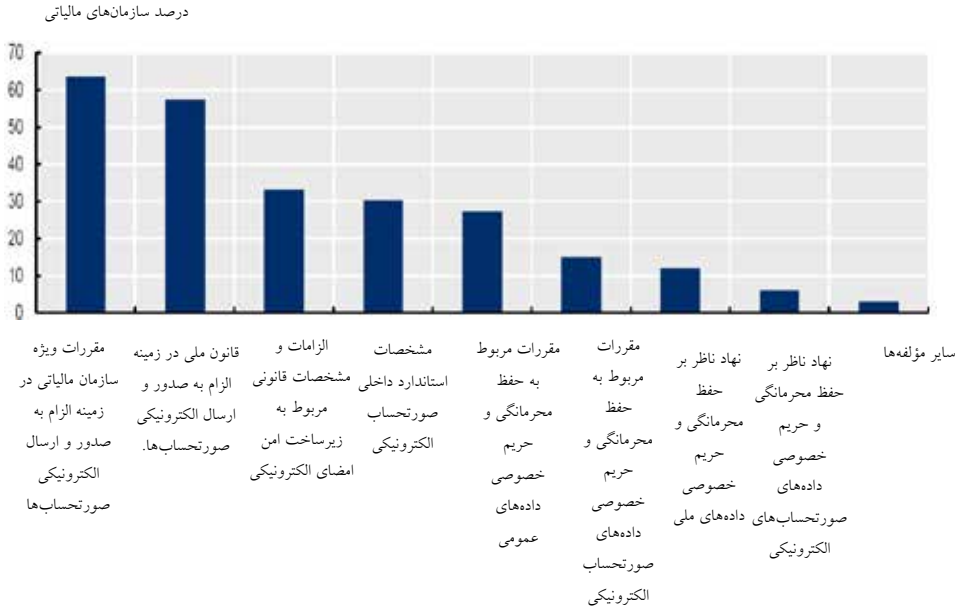


در نظام مالیاتی ایران نیز یکی از مباحث مهم و کلیدی در حوزه صدور و یا ارسال اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی به سامانه مؤدیان و ارائه آموزش و مشاوره در این زمینه که در نظام پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان جایگاهی ویژه دارد، نقش شرکت‌های معتمد ارائه‌کننده خدمات مالیاتی است. این شرکتها اشخاص حقوقی دارای پروانه از سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند که حسب ضوابط و دستورالعمل‌های ابلاغی سازمان، نسبت به ارائه خدمات به مؤدیان در نظام مزبور با سازمان همکاری می‌کنند.

### استانداردها و چهارچوب‌های تنظیم‌گری

صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی بر اساس قوانین و مقررات تنظیم می‌شود. این چهارچوب‌های نظارتی و تنظیم‌گری به موضوعاتی همچون چگونگی تبادل اطلاعات، استانداردهای مربوط به اقلام و اطلاعات صورتحساب الکترونیکی، یکپارچگی محتوای داده‌ها، تأیید اصالت صورتحساب و ارسال‌کننده، رعایت اصل محرمانگی و مسائل امنیت دیجیتال می‌پردازد. سازمان‌های مالیاتی مؤلفه‌های گوناگون را در زمینه چهارچوب‌های قانونی و تنظیم‌گری داخلی مورد استفاده قرار می‌دهند که در قالب مصوبات و استانداردها بر مبادله اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی با سازمان مالیاتی حاکم است (شکل شماره ۷). مهمترین مؤلفه‌های مربوط به تنظیم و الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی، هم از طریق مقررات ویژه سازمان‌های مالیاتی و هم توسط قوانین ملی تدوین و ارائه می‌شود.

## شکل (۷) - انواع مؤلفه‌ها در چهارچوب قانونی و تنظیم‌گری حاکم بر صورتحساب الکترونیکی سازمان‌های مالیاتی



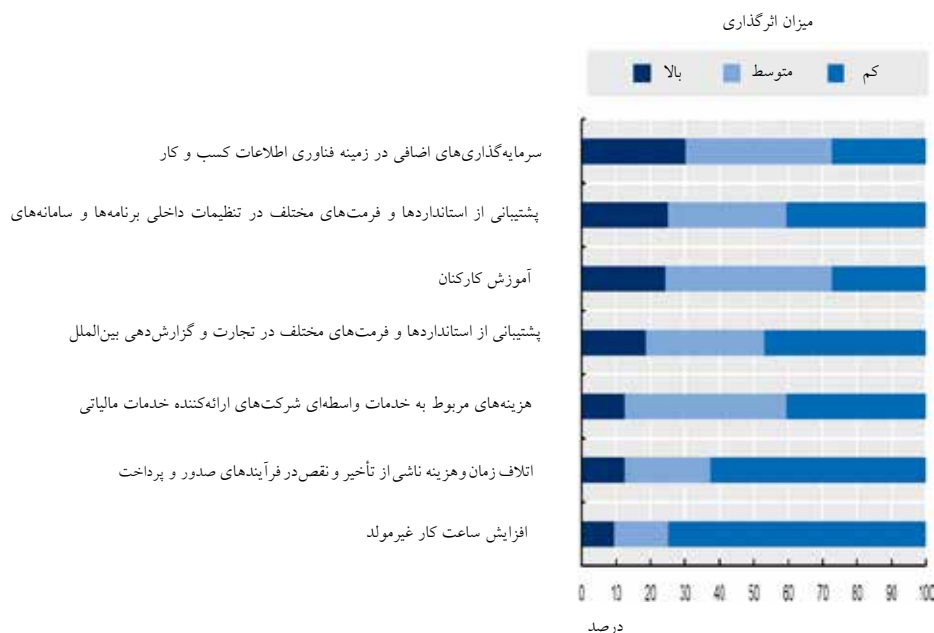
منبع: OECD, 2022: 31

در ایران مقررات تنظیم‌گری توسط کارگروه راهبری سامانه مؤدیان متشکل از نمایندگان تام‌الاختیار سازمان امور مالیاتی کشور و وزارتخانه‌های «ارتباطات و فناوری اطلاعات»، «صنعت، معدن و تجارت» و «اطلاعات» و بانک مرکزی تنظیم می‌شود و مصوبات این کارگروه پس از تأیید وزیران امور اقتصادی و دارایی و ارتباطات و فناوری اطلاعات لازم‌الاجراء است (قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، ۱۳۹۸).

### هزینه‌ها و بار اجرایی صدور صورتحساب‌های الکترونیکی برای مؤدیان

بی‌شک، الزام به صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی، هزینه‌های اداری را بر کسب و کارها تحمیل می‌کند، اگرچه پیاده‌سازی و اجرای مؤثر این سازوکار در نهایت منجر به ایجاد مزایایی قابل توجه برای آن‌ها خواهد شد. سرمایه‌گذاری در حوزه فناوری اطلاعات و آموزش کارکنان با میزان تأثیرگذاری بالا و متوسط منجر به افزایش هزینه‌های اجرایی کسب و کارها می‌شود. مهمترین عوامل هزینه‌ای در زمینه صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی برای مؤدیان از جمله پشتیبانی از استانداردها و الگوهای مختلف صورتحساب‌ها و هزینه‌های مربوط به خدمات شرکت‌های ارائه‌کننده خدمات مالیاتی در شکل شماره (۸) نشان داده شده است.

### شکل (۸) - عوامل افزایش هزینه‌های اجرایی کسب و کارها در نظام صورتحساب الکترونیکی



منبع: OECD, 2022: 34

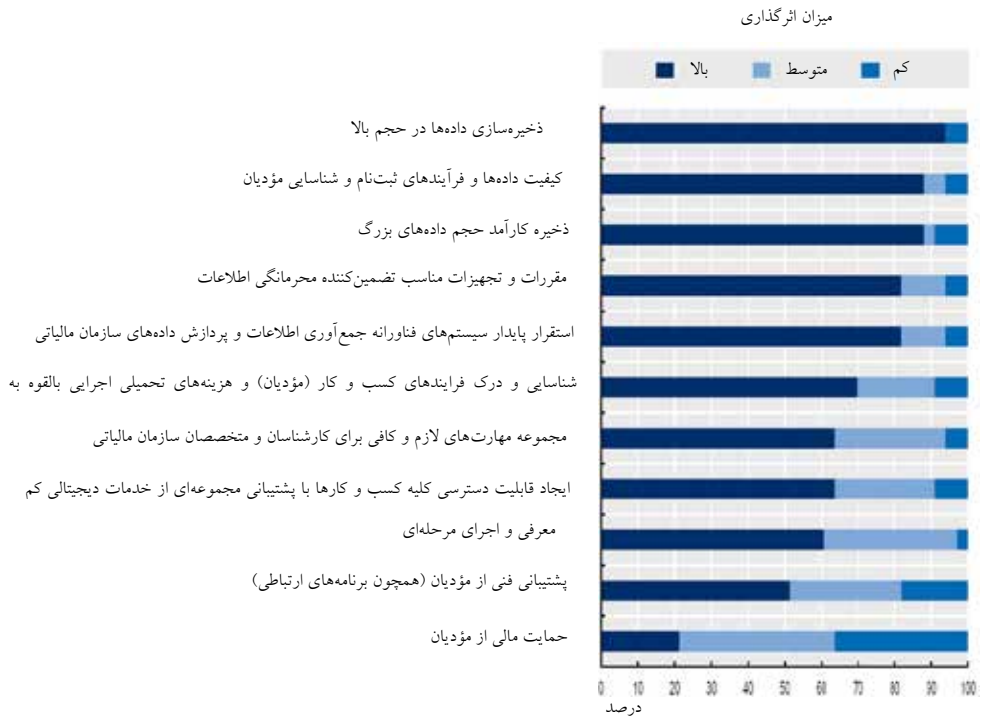
### عوامل مؤثر بر اجرای موفق نظام صورتحساب الکترونیکی

اجرای مؤثر قانون صدور و ارسال صورتحساب الکترونیکی یک تلاش مشترک و پیچیده میان دولت و بخش خصوصی است و با عنایت به پیشینه و روابط میان مؤدیان و سازمان‌های مالیاتی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. موضوعات اصلی که می‌بایست در برنامه‌ها و فرآیندهای اجرایی مورد توجه قرار گیرند، عبارتند از:

- ارتباط و مشورت با ذینفعان خارجی، به ویژه در رابطه با هزینه‌ها و منافع، الزامات فنی و زمان‌بندی اجرا؛
- راهبردهای مربوط به اجرای قانون، استانداردها و حفظ امنیت و محرمانگی اطلاعات؛
- طراحی معماری تبادل داده شامل مشخصات معنایی و فنی استانداردها و نقش ارائه‌کنندگان خدمات مالیاتی؛

- قابلیت‌های نظام مالیاتی از نظر مدیریت تمکین، امنیت داده‌ها و تأمین و استقرار زیرساخت‌های فناورانه. به‌طور کلی، ذخیره‌سازی داده‌ها و مؤلفه‌های مرتبط با کیفیت داده‌ها از مهمترین عواملی هستند که اجرای موفقیت‌آمیز نظام صورتحساب الکترونیکی را ممکن می‌سازند (شکل شماره ۹). سایر عوامل مهم به توانایی‌های سازمان مالیاتی و شناسایی و درک روشن از نیازهای مؤدیان و کسب و کارها مربوط می‌شود.

### شکل (۹) - مؤلفه‌های مؤثر بر اجرای موفقیت‌آمیز نظام صورتحساب الکترونیکی



منبع: OECD, 2022: 36

### پیشینه تحقیق

در دو دهه گذشته مطالعاتی گسترده در حوزه صورتحساب‌های الکترونیکی و سامانه‌های مربوط در تحقیقات خارجی انجام گرفته و گزارش‌های فنی متعدد در این زمینه از سوی سازمان‌های تخصصی بین‌المللی منتشر شده است. معتبرترین تحقیقات و گزارش‌های این عرصه به عنوان منابع تحقیق حاضر در یک بررسی نظام‌مند مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نمونه‌هایی از این پژوهش‌های خارجی به شرح زیر است:

مؤسسه ارنست‌اندینگ در سال ۲۰۱۸ کارکرد صورتحساب‌های الکترونیکی را در ۸۲ کشور جهان مورد مطالعه قرار داده و مزایای کمی صورتحساب‌های الکترونیکی برای مؤدیان را در قالب کاهش مهلت‌های زمانی و هزینه‌های پردازش، بهبود بهره‌وری و کنترل جریان نقدینگی و بهبود مدیریت نیازهای سرمایه‌ای در گردش شرکت‌ها شناسایی کرده است. همچنین مزایای کیفی صورتحساب‌های الکترونیکی برای مؤدیان مشتمل بر بهبود روابط تأمین‌کنندگان و مشتریان، تمرکز مجدد منابع بر فرآیندهای ارزشمند، کاهش ریسک وقوع اشتباهات

و تقویت سیستم کنترل داخلی، نوسازی عملکرد سیستم حسابداری و افزایش بهره‌وری و بهبود تصویر عمومی زیست محیطی شرکت مورد اشاره قرار گرفته است. علاوه بر این، در چهارچوب تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت استفاده از صورتحساب‌های الکترونیکی برای مؤدیان به ویژه اشخاص حقوقی، هزینه‌های مربوط به صدور صورتحساب‌های الکترونیکی همچون تأمین تجهیزات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری مربوط به صدور صورتحساب و نگهداری آن‌ها و همچنین هزینه‌ها و ریسک‌های مربوط به اخذ مشاوره و انعقاد قرارداد با شرکت‌های ارائه‌کننده خدمات مالیاتی، به عنوان بار اجرایی و همچنین چالش‌های این حوزه برای مؤدیان شناسایی شده است. از میان کشورهای مورد مطالعه در این تحقیق ۲۵ کشور هیچگونه مقرراتی در زمینه صورتحساب‌های الکترونیکی نداشته و صدور صورتحساب الکترونیکی در ۱۰ کشور اجباری و در ۵ کشور مجاز بوده است. اما در سایر کشورها و در واقع اغلب کشورهای مورد مطالعه، مؤدیان در زمینه صدور صورتحساب الکترونیکی یا ارائه گزارش دستی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده و یا مالیات بر کالا و خدمت حق انتخاب داشته‌اند (EY, 2018).

دایره مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۲۲ تحقیقی را در زمینه صدور صورتحساب‌های الکترونیکی انجام داده است و ضمن مطالعه موردی عمیق نظام صورتحساب الکترونیکی در سازمان‌های مالیاتی کشورهای کانادا، شیلی، فنلاند، مجارستان، ایتالیا و اسپانیا، به بررسی اجرای نظام مزبور همراه با نظرسنجی گسترده از ۷۱ سازمان مالیاتی در زمینه ابزارهای فناورانه و راهکارهای مورد استفاده در این حوزه پرداخته است. این مطالعه ضمن معرفی چالش‌ها و راهکارهای پیاده‌سازی نظام صورتحساب الکترونیکی در کشورهای مختلف و مزایا و معایب نظام مزبور، با تأکید بر گوناگونی و تفاوت‌های موجود در فضای سیاسی و قانونی، زیرساخت‌ها و همچنین شیوه‌ها و فرهنگ‌های اداری سازمان‌های مالیاتی و نظام اقتصادی کشورها، بهره‌گیری از یک رویکرد و راهبرد واحد در زمینه اجرای نظام صورتحساب الکترونیکی را برای تمامی سازمان‌های مالیاتی، کارآمد و مطلوب ندانسته است. نظام‌های مالیاتی در اجرای قوانین مربوطه به صدور صورتحساب الکترونیکی ممکن است با چالش‌ها و اولویت‌های متفاوتی مواجه شوند و در این شرایط می‌بایست با در نظر گرفتن کلیه جوانب داخلی و بهره‌گیری از دیدگاه کارشناسانه نسبت به انتخاب بهترین راه‌حل‌ها اقدام نمایند (OECD, 2022).

یولان کی و آنا چی ازمی در تحقیق خود تحت عنوان «عوامل مؤثر بر پذیرش صورتحساب الکترونیکی و کارایی فرآیند تمکین مالیاتی» در سال ۲۰۲۱، ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر استقبال مؤدیان از صدور صورتحساب‌های الکترونیکی، تأثیر این عوامل را بر تمکین مالیاتی مؤدیان مورد بررسی قرار داده‌اند. یافته‌های این تحقیق حاکی از آن است که مزایای درک شده صورتحساب‌های الکترونیکی و اعتماد به دولت الکترونیک، تأثیری مثبت بر پذیرش صورتحساب‌های الکترونیکی از سوی مؤدیان داشته و پذیرش صدور صورتحساب‌های الکترونیکی از سوی مؤدیان به نوبه خود اثری مثبت بر افزایش سطح تمکین مالیاتی دارند. علاوه بر این، عوامل مؤثر بر پذیرش

صورتحساب‌های الکترونیکی می‌توانند تأثیر غیرمستقیم بر کارایی فرآیند تمکین مالیاتی داشته باشند (Qi & Chi, 2021). (Azmi, 2021).

بیلون و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیق خود تحت عنوان «دیجیتال‌سازی برای بهبود تمکین مالیاتی»: شواهدی از صورتحساب الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده در کشور پرو، با استفاده از تغییرات شبه تجربی در اجرای نظام صورتحساب الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده در کشور پرو، تغییر رویکرد مؤدیان در زمینه صدور صورتحساب‌های الکترونیکی بجای صورتحساب‌های کاغذی و تأثیر این تغییر بر تمکین و عملکرد مالیاتی آن‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان‌دهنده تأثیر قابل توجه استفاده از سازوکار صورتحساب‌های الکترونیکی بر افزایش درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده و همچنین ارتقاء تمکین مالیاتی است. نتایج نشان می‌دهد که سازمان مالیاتی به‌منظور استقرار کارآمد نظام صورتحساب الکترونیکی نیازمند اصلاحات اساسی در زیرساخت‌ها و فرآیندهای کاری خود است (Bellon et al., 2022).

کی‌پی‌ام‌جی (Klynveld Peat Marwick Goerdeler-KPMG) به عنوان یک شبکه خدمات حرفه‌ای چند ملیتی و یکی از چهار سازمان حسابداری بزرگ جهان (در کنار ارنست آند یانگ (EY)، دیلویت (Deloitte) و پرایس واتر هاوس کوپرز (PWC) در سال ۲۰۱۷ گزارشی را در خصوص افزایش الزام به پذیرش صورتحساب‌های الکترونیکی منتشر کرده است. این سازمان، میزان پذیرش رو به رشد صدور صورتحساب‌های الکترونیکی را به روند دیجیتالی شدن فعلی دستگاه‌های الکترونیکی جدید نسبت می‌دهد و بر این باور است که با توجه به تعداد بالای ابزارهای هوشمند که عمدتاً از نسلی با فناوری بالا هستند، اتخاذ سیاست‌هایی در جهت الزام به صدور صورتحساب‌های الکترونیکی در حال افزایش است (KPMG, 2017).

هرناندز اورتگا و جیمیز مارتینز در مطالعه «عملکرد صورتحساب‌های الکترونیکی در شرکت‌های اسپانیایی» در سال ۲۰۱۳، عواملی همچون استفاده مکرر شرکت‌ها از روش‌های فناورانه و داشتن تجربه در زمینه صدور صورتحساب‌های الکترونیکی را مهمترین عامل در زمینه بهبود عملکرد شرکت‌ها در این زمینه شناسایی کرده و تأکید داشته‌اند که جنبه‌های دیگری همچون احساس امنیت، سودمندی و اعتماد عمومی به نظام مالیاتی نیز می‌تواند به عنوان عوامل مؤثر در پذیرش و اجرای مؤثر نظام صورتحساب الکترونیکی مورد توجه قرار گیرد (Herandez-Ortega & Jimenez-Martinez, 2013).

علی‌رغم مطالعات و پژوهش‌های متعدد خارجی انجام شده در زمینه صورتحساب‌های الکترونیکی، ادبیات و تحقیقات داخلی در این حوزه بسیار محدود است و نمونه پژوهش نظام‌مند انجام شده داخلی در این زمینه توسط معاونت پژوهش مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور با عنوان «شناسایی راهکارهای افزایش سطح تمکین داوطلبانه صاحبان مشاغل (صنفي و غيرصنفي) در جريان اجرای قانون پایانه‌های

فروشگاهی و سامانه مؤدیان» در سال ۱۴۰۲ انجام گرفته است که پژوهشگران نظام مالیاتی کشور ضمن انجام مصاحبه با نمونه‌ای گسترده از مؤدیان مالیاتی سراسر کشور، ابتدا سطح تمکین ایشان را با توجه به عوامل اثرگذار مورد سنجش قرار داده و به دنبال آن راهکارهای مواجهه با چالش‌های احتمالی این حوزه را مورد توجه قرار داده‌اند. بر اساس نتایج، کلیدی‌ترین عوامل مؤثر بر تمکین داوطلبانه صاحبان مشاغل در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان آگاهی از قوانین و مقررات مربوط و احساس مؤدیان نسبت به رعایت انصاف و عدالت مالیاتی عنوان شده است. همچنین در چهارچوب این تحقیق مهمترین چالش‌های اجرای مؤثر قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در کشور در حوزه‌های شناختی (ضعف فرهنگ‌سازی و عدم شناخت عمومی)، زیرساختی (هزینه و بار اجرایی برای مؤدیان، گستردگی نظام اجرایی و عدم همکاری کامل ذینفعان، بلوغ زیرساخت و بستر الکترونیکی اجرایی و تعیین و تخصیص شناسه کالا/ خدمت)، قانونی (استفاده از ظرفیت‌های انگیزشی، هزینه تجهیزات و تعرفه شرکت‌های معتمد و مشوق‌های اجرایی مورد نیاز) و اجتماعی (اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و شرکت‌های معتمد) شناسایی شده است (معاونت پژوهشی مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی، ۱۴۰۲).

## روش تحقیق

روش تحقیق در این پژوهش «مرور نظام‌مند<sup>۱</sup>» است. مرور نظام‌مند نوعی فراتحلیل است که برای جمع‌آوری، بررسی و ترکیب اطلاعات در مورد «یک موضوع علمی خاص» مروری بسیار دقیق را از آثار علمی موجود در رابطه با آن موضوع به عمل می‌آورد (Briner et al., 2009). این روش به عنوان «ابزاری برای تجزیه و تحلیل و درک کلیه تحقیقات مربوط به یک موضوع پژوهشی یا پدیده مورد نظر» به شکلی مؤثر با پراکندگی منابع مورد استفاده قرار می‌گیرد (Kitchenham, 2004). برای مرور مطالعات و پژوهش‌های انجام شده، باید تحقیقات پیشین و مرتبط منتشر شده و آثار خاکستری (مطالعات، پایان‌نامه‌ها، گزارش‌ها و مقاله‌های منتشر نشده) را جستجو، شناسایی، انتخاب و ترکیب کرد و این کار می‌بایست با یک روش مشخص و نظام‌مند و با قابلیت اجرای مجدد انجام شود تا کمترین میزان خطا را به دنبال داشته باشد.

دوره جستجو در این پژوهش، آثار مطالعاتی را از سال ۱۳۹۲ (۲۰۱۳ میلادی) تا سال ۱۴۰۲ (۲۰۲۳ میلادی) پوشش داده است و پژوهشگران در اجرای این روش پژوهشی به اهداف اصلی دستورالعمل پریزما<sup>۲</sup> (PRISMA) برای تدوین پروتکل مرور نظام‌مند متعهد بوده‌اند (Moher et al., 2009). این پروتکل دربرگیرنده بانک‌های اطلاعاتی آثار منتشر شده و خاکستری برای جستجو، کلمات کلیدی برای استفاده در استراتژی جستجو، محدودیت‌های اعمال شده به جستجو، فرآیند غربال‌گری، داده‌هایی که باید استخراج شوند و خلاصه داده‌ها

1. Systematic Review

۲. دستورالعمل پریزما سندی است شامل یک چک لیست ۲۷ موردی به همراه یک نمودار جریان که برای توسعه پروتکل مرور نظام‌مند مورد استفاده قرار می‌گیرد.



برای گزارش است. از این روی، مطالعه حاضر رویکردی نظام‌مند را برای بررسی اسناد و منابع مربوط، از جمله سازماندهی، انتخاب و مرور نشریات، ترکیب نتایج و گزارش یافته‌های برگزیده است (Tranfield et al., 2003). روش بکار گرفته شده در فازهای معینی گنجانده شده است. از جمله: (۱) توسعه سؤالات تحقیق، (۲) تعیین معیارهای باقیمانده و حذف شده، (۳) جستجوی ادبیات از پایگاه داده، (۴) غربالگری مقاله‌ها و گزارش‌هایی که عنوان و موضوع پژوهش را پوشش داده‌اند، (۵) غربالگری متن کامل در پی استخراج داده‌های مورد نظر از مطالعات موجود و (۶) مرحله نهایی که شامل تجزیه و تحلیل و بحث در مورد نتایج است.

### شناسایی، انتخاب و جستجو در منابع

روش شناسایی و جستجو در منابع در این تحقیق مبتنی بر چهارچوب مرور نظام‌مند دنبال شده است. این روش برای کاهش تعصب محققین در نظر گرفته شده و در آن ابتدا، بهترین پایگاه‌های داده‌ای مرتبط با موضوع تحقیق انتخاب شده است. در این رویکرد علاوه بر منابع رسمی سازمان‌های بین‌المللی شناخته شده در حوزه مشاوره مالیات همچون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، منابع نظام‌های مالیاتی معتبر در حوزه صورتحساب‌های الکترونیکی، پایگاه‌های داده علمی از جمله Scopus و Web of Science انتخاب شده و در جستجوها از عبارات کلیدی همچون «صورتحساب الکترونیکی»<sup>۱</sup>، «سامانه مؤدیان یا سامانه صورتحساب الکترونیکی»<sup>۲</sup> و «مدیریت تمکین مالیاتی»<sup>۳</sup> استفاده شده است. در این چهارچوب صرفاً اسناد و مقالات معتبر سازمانی و علمی-پژوهشی قابل استناد انتخاب و گزارش‌ها و مقاله‌های تکراری و فاقد پشتوانه علمی مشخص حذف شدند. بعد از تهیه بانک اطلاعاتی منابع، کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از برنامه Nvivo 12 انجام شد. ابتدا چکیده‌ها و عناوین بررسی متقابل و در نهایت تعداد ۱۸ منبع معتبر و قابل قبول انتخاب شد. غربالگری تمام متن روی مقاله‌ها و گزارش‌های منتخب انجام گرفت. متن اصلی هر منبع برای حصول اطمینان از کمک‌کننده بودن آن‌ها در مراحل بحث و تفسیر، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

### پرسش‌های تحقیق

نخستین کاری که می‌بایست در مرور نظام‌مند انجام شود، ایجاد فهرستی از پرسش‌های تحقیق است. این مقاله خلاصه‌ای از جدیدترین تحقیقاتی را ارائه می‌کند که در مورد صورتحساب‌های الکترونیکی و سامانه مرتبط با آن در نظام مالیاتی منتشر شده است. بر این اساس پرسش‌های تحقیق به شرح زیر احصاء شده است:

۱. آیا می‌توان صورتحساب‌های الکترونیکی را به عنوان راهبردی مؤثر برای ارتقاء سطح تمکین مالیاتی در نظر گرفت؟

1. E-invoicing/ Electronic invoice  
2. Electronic Invoicing System  
3. Tax Compliance Management



### یافته‌های تحقیق

ادیات موضوعی تحقیق در زمینه صدور صورتحساب الکترونیکی در نظام‌های مالیاتی به‌طور ویژه بر این موضوع متمرکز بوده است که چگونه نظام صورتحساب الکترونیکی می‌تواند به‌طور مؤثر امور مالیاتی مؤدیان را مدیریت کرده و هزینه‌های مربوط به تمکین و نظام اجرایی سازمان مالیاتی را کاهش دهد. این مطالعات حاکی از آن است که الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی به میزانی قابل توجه منجر به ارتقاء تمکین داوطلبانه، کاهش ریسک‌هایی همچون تقلب و فرار مالیاتی، ایجاد شفافیت اقتصادی، تسهیل گزارش‌دهی مؤدیان و افزایش کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌شود (Uyar et al., 2021; Lee, 2016; Kochanova et al., 2020; Okunogbe et al., 2022).

### صورتحساب الکترونیکی و ترویج تمکین داوطلبانه

بهره‌گیری از صورتحساب‌های الکترونیکی چهارچوبی مهم را برای استراتژی تمکین مالیاتی فراهم می‌آورد. این سازوکار روشی را برای تجزیه و تحلیل و محاسبه مالیات‌های عادلانه در نظر گرفته که بر اساس آن اطلاعات ارسال شده توسط مؤدیان در قالب صورتحساب‌های الکترونیکی بیانگر حقایق رویدادهای مالیاتی واقعی و مالیات منطبق با درآمد اشخاص به ویژه در حوزه مالیات بر ارزش افزوده است. بهره‌گیری از فرآیند صدور و ارسال صورتحساب الکترونیکی و سامانه مربوط به آن، سازمان مالیاتی را قادر می‌سازد تا تعاملاتی گسترده را با مؤدیان برقرار سازد و از طریق بهبود ارائه خدمات به مؤدیان و تسهیل فرآیندهای گزارش‌دهی، منجر به افزایش تمکین داوطلبانه مؤدیان گردد (Awasthi et al., 2019).

### صورتحساب الکترونیکی و کاهش اقتصاد سایه و مقابله با فرار مالیاتی

فناوری یکپارچه صورتحساب الکترونیکی در چهارچوب مدیریت مؤثر نظام مالیاتی می‌تواند به سازمان‌های مالیاتی در جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای توسعه و تداوم تمکین مالیاتی مؤدیان یاری رساند. همچنین این فناوری می‌تواند به سازمان‌های مالیاتی کمک کند تا اقتصاد سایه را شناسایی کرده و کاهش دهند و برنامه‌های تمکین مالیاتی را بهینه نمایند. اما کشورهایی که با «اقتصاد غیررسمی» یا «تقلب مالیاتی» گسترده مواجه‌اند، تمایل دارند بلافاصله از الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی به‌منظور افزایش پایه مالیاتی استفاده کنند (Conchano-va et al., 2020; Okunogbe & Pouliquen, 2022). آن‌ها انتظار دارند که با الزام مؤدیان به صدور صورتحساب الکترونیکی، آن‌ها را از اعلام نادرست «اعتبار مالیاتی ورودی» یا جعل فروش منصرف کنند و به سازمان مالیاتی اجازه دهند که به اطلاعات سطح معاملات در قالب رویدادهای مالی واقعی، دسترسی پیدا کند. با وجود این، سازمان‌های مالیاتی نباید تصور کنند که صورتحساب الکترونیکی در همان آغاز اجرای قانون همه این موارد را رقم خواهد زد. درست است که تشکیل پرونده الکترونیکی و صورتحساب الکترونیکی شفافیت معاملات

را افزایش می‌دهد و سازمان‌های مالیاتی را قادر می‌سازد که تقلب مالیاتی را بهتر شناسایی کنند (Kochanova et al., 2020; Okunogbe et al., 2022). با این حال، چنانچه بخش غیرشفاف اقتصاد گسترده‌تر و تقویت شود و اشخاص با تبانی از صدور صورتحساب خودداری کنند، دستاوردی ویژه در زمینه مدیریت مؤثر نظام مالیاتی حاصل نخواهد شد؛ بنابراین سازمان‌های مالیاتی بدون بهره‌گیری از ابزارهای اجرایی عملی، ممکن است با عدم تمکین مؤدیان مواجه شوند (Lee, 2016). صورتحساب الکترونیکی به خودی خود نمی‌تواند اقتصاد غیررسمی را به اقتصاد رسمی و کاملاً شفاف تبدیل کند. از این روی، ممکن است علی‌رغم انتظار سیاست‌گذاران، الزام به صدور صورتحساب الکترونیکی تنها راه حل قطعی برای جلوگیری از فرار مالیاتی نباشد.

### صورتحساب الکترونیکی و ایجاد شفافیت اقتصادی

در بسیاری از نظام‌های اقتصادی، صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی در راستای قوانین مربوطه و با هدف ایجاد شفافیت اقتصادی تنظیم می‌شود (OECD, 2022). صدور صورتحساب الکترونیکی به‌منظور بهبود عملکرد نظام مبادلاتی و ایجاد شفافیت اقتصادی مورد استقبال عمومی سازمان‌های مالیاتی قرار گرفته است. این یک خدمت فناورانه است که اطلاعات مربوط به تراکنش‌ها را جمع‌آوری کرده و از طریق شبکه اینترنت به سامانه سازمان مالیاتی ارسال می‌کند (Hernandez-Ortega & Jimenez-Martinez, 2013).

نتایج مطالعات حاکی از آن است که پیشرفت‌های فناورانه، منجر به تسهیل توسعه ایده صورتحساب الکترونیکی و یکپارچگی گسترده آن در دهه گذشته شده است. با استفاده از سازوکار صورتحساب‌های الکترونیکی، تمکین مالیاتی و کارکردهای اجرایی سازمانی به شدت افزایش یافته است (Cuylen et al., 2016; Lian, 2015; Keifer, 2011; Poel et al., 2016; Gržančić et al., 2014). در مقابل، ارتقاء تمکین مالیاتی، تلاش‌ها برای ایجاد شفافیت نظام اقتصادی را به واسطه سیستمی شدن فرآیندهای کاری سازمان مالیاتی تقویت می‌کند.

### صورتحساب الکترونیکی و تسهیل گزارش‌دهی مالیاتی

سازمان‌های مالیاتی می‌توانند در چهارچوب صورتحساب‌های الکترونیکی خدماتی جدید و سفارشی‌شده‌تر را برای مؤدیان همچون پیش تکمیل خودکار اظهارنامه‌های مالیاتی فراهم آورند. هدف از تهیه اظهارنامه‌های از پیش تکمیل شده، ساده‌سازی گزارش‌دهی و پردازش مالیاتی و در عین حال بهبود تمکین مالیاتی است. اظهارنامه‌های مالیاتی از پیش تکمیل شده می‌توانند فرآیند وصول و ارتقاء تمکین مالیاتی شرکت‌ها را برای سازمان‌های مالیاتی تسهیل نمایند. سازمان مالیاتی می‌تواند از اطلاعات معاملات ارائه‌شده به واسطه صورتحساب‌های الکترونیکی برای پیش تکمیل اظهارنامه‌ای که مؤدی مالیاتی متعاقباً ارسال می‌کند، استفاده کند. مسئولیت اصلی سازمان مالیاتی، تهیه و مدیریت اظهارنامه مالیاتی از پیش تکمیل شده است. مدل اظهارنامه از پیش تکمیل شده و روبه‌های اعمال آن بر تسهیل تکالیف و کاهش بار مالیاتی میلیون‌ها مؤدی تأثیر می‌گذارد. در نتیجه، مدیریت مؤثر

نظام مالیاتی میسر می‌شود، زیرا مؤدیان و ادارات مالیاتی به دلیل این اصلاح، روابطی گسترده و قابل اعتمادتر خواهند داشت (Evans & Tran-Nam, 2010).

روش‌های سنتی حسابرسی مالیاتی پس از تسلیم اظهارنامه توسط مؤدی، بار زیادی را هم بر دوش مؤدیان و هم بر دوش ادارات مالیاتی تحمیل می‌کند. سازمان مالیاتی با پیش تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان بر اساس اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی ثبت و تأیید شده در سامانه مربوطه (سامانه مؤدیان)، می‌تواند حداکثر توان و ظرفیت خود را برای رسیدگی و حل و فصل اختلافات محتمل، پیش از ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدیان به کار گیرد. با پیش تکمیل اظهارنامه، سازمان مالیاتی، به جای مؤدیان، اظهارنامه‌های مالیاتی را تنظیم می‌کند و در این فرآیند از طیفی گسترده از اطلاعات معاملاتی بلادرنگ استفاده می‌کند. به این ترتیب مؤدیان کمکی قابل توجه را در زمینه انجام تعهدات خود در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی دریافت می‌کنند و نیاز به تجدیدنظر در ارزیابی‌ها به ویژه به دلیل اشتباهات غیرعمدی مؤدی به حداقل می‌رسد.

### صورتحساب الکترونیکی و افزایش کار آبی نظام مالیات بر ارزش افزوده

یافته‌ها بیانگر این است که استفاده از صورتحساب‌های الکترونیکی در نظام مبادلاتی و مالیات‌ستانی کشورها به لحاظ آماری و اقتصادی تأثیری قابل توجه بر افزایش درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده داشته است (Bellon et al., 2022, Keifer, 2011). به بیان آواستی و همکاران (۲۰۱۹)، صورتحساب الکترونیکی نقشی مهم را در نظام مالیات بر ارزش افزوده اعتباری ایفا می‌کند، به گونه‌ای که بدهی مالیات بر ارزش افزوده مؤدی را با کسر مالیات بر ارزش افزوده پرداختی وی در زمان خرید از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی در زمان فروش محاسبه می‌کند (Awasthi et al., 2019). در این ساختار کسب و کارها تشویق می‌شوند برای هر خرید از تأمین‌کنندگان خود صورتحساب الکترونیکی را مطالبه و دریافت کنند، زیرا می‌توانند با داشتن این صورتحساب‌ها از سازمان مالیاتی اعتبار مالیاتی (قابل کسر از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی از مشتریان خود) دریافت نمایند. صورتحساب‌های الکترونیکی ردپا و اثر تراکنش‌های مالی را به گونه‌ای باقی می‌گذارند که خود الزامی نسبت به صدور صورتحساب را در میان کسب و کارها ترویج می‌کنند و به عبارتی دیگر مؤدیان را به منظور اجتناب از شمول جرائم سنگین، تشویق به صدور صورتحساب بابت فروش کالا و خدمات و ارائه آن به مشتریان خود می‌نمایند.

### چالش‌ها و راهکارهای اجرایی نظام صورتحساب الکترونیکی

در مقابل مزایای مورد اشاره در خصوص صورتحساب‌های الکترونیکی و تأمین ترتیبات لازم برای مدیریت مؤثر نظام مالیاتی کشور، مسائل و نگرانی‌هایی پیرامون این حوزه وجود دارد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. امکان بروز تخلفات گسترده در معاملات میان فروشندگان با مصرف‌کنندگان نهایی (B2C) و عدم تحقق

کامل حذف فرار مالیاتی در این بخش: یکی از اهداف اصلی از معرفی صورتحساب‌های الکترونیکی مدیریت ریسک و جلوگیری از فرار مالیاتی است. در زمینه تقلب و فرار مالیاتی در سازوکار مورد اشاره، با عنایت به اینکه در معاملات میان کسب و کارها (B2B) موضوع اعتبار مالیاتی برای خریدار مطرح بوده و صورتحساب‌های صادره نیاز به تأیید خریدار دارند و قطعاً صدور آن‌ها مورد مطالبه وی قرار می‌گیرد، می‌توان تا میزانی معین نسبت به کاهش تقلب و فرار مالیاتی در این نوع معاملات اطمینان حاصل نمود، اما در معاملات میان کسب و کارها با مصرف‌کنندگان نهایی (B2C) که بیشترین تقلب‌ها نیز در این نوع معاملات اتفاق می‌افتد، با عنایت به اینکه هیچ‌گونه اعتبار مالیاتی برای خریدار (مصرف‌کننده نهایی) مطرح نیست، امکان عدم صدور صورتحساب و یا بروز تخلفات گسترده (به ویژه در حوزه کم اظهاری) به شدت بالاست.

به‌منظور مواجهه و کاهش تخلفات در این بخش:

۱. می‌بایست دست کم امکان گزارش عدم صدور صورتحساب توسط فروشنده و یا عدم انطباق صورتحساب الکترونیکی صادر شده با خرید صورت گرفته برای مصرف‌کنندگان نهایی فراهم گردد و از این طریق از فرار مالیاتی در منبع جلوگیری نمود و لازمه این امر ایجاد کارپوشه برای مصرف‌کنندگان نهایی در سامانه مؤدیان است.

۲. می‌بایست با ارائه مشوق‌های لازم به مصرف‌کنندگان نهایی همچون انجام قرعه‌کشی برای صورتحساب‌های الکترونیکی دریافتی ایشان و ارائه جوایز به خریداران این صورتحساب‌های منتخب و به عبارتی ایجاد فرهنگ مطالبه‌گری در جامعه، صدور و ارائه صورتحساب الکترونیکی توسط فروشندگان را به یک مطالبه عمومی بدل نمود. شایان ذکر است، این ظرفیت در ماده (۱۸) قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در نظر گرفته شده است.

۳. تحمیل هزینه و بار اجرایی بر مؤدیان و لزوم ایجاد تغییرات در سامانه‌های فروش و حسابداری آن‌ها: کسب و کارها به‌منظور صدور صورتحساب الکترونیکی می‌بایست تجهیزات (نرم‌افزار افزاری یا سخت‌افزاری) مورد نیاز این حوزه را تهیه کرده و یا سامانه‌های فروش و حسابداری خود را منطبق با استانداردهای معین سازمان مالیاتی تغییر دهند و به‌منظور ارسال اطلاعات صورتحساب‌های سامانه‌های فروش خود به سازمان مالیاتی، از واسط‌های برنامه‌نویسی نرم‌افزارهای کاربردی (API) منتشر شده استفاده کنند. استانداردسازی در این زمینه توسط تأمین‌کنندگان این سیستم‌ها انجام شده و سفارشی‌سازی در این خصوص هزینه‌هایی را برای مؤدیان به دنبال خواهد داشت و بار اجرایی را بر ایشان تحمیل خواهد کرد.

به‌منظور حمایت از مؤدیان و کاهش بار اجرایی نظام صورتحساب الکترونیکی بر ایشان:

۱. می‌بایست با عنایت به ظرفیت مؤدیان، نسبت به بکارگیری تعدادی متناسب از شرکت‌های معتمد ارائه‌کننده

خدمات مالیاتی توانمند در زمینه صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی و همچنین تأمین هزینه تعرفه ارائه خدمات این شرکت‌ها از محل درآمدهای مالیاتی اقدام کرد.

۲. امکان صدور صورتحساب الکترونیکی از طریق سامانه مؤدیان به عنوان یک سامانه صدور صورتحساب الکترونیکی ساده، رایگان و ایمن با دسترسی ۲۴ ساعته فراهم گردد. به گونه‌ای که صورتحساب صادره توسط این سامانه بلافاصله در دسترس مؤدی (صادرکننده) و خریدار قرار گرفته و در پورتال شخصی (کارپوشه) آن‌ها در سامانه مؤدیان قابل مشاهده باشد.

۳. از حداکثر ظرفیت سامانه‌های ثبت معاملات دولتی برای ثبت صورتحساب‌های الکترونیکی در زمینه معاملات میان کسب و کارها و دولت (B2G) استفاده شود.

۴. از ظرفیت نظام بانکی در خصوص بکارگیری دستگاه‌های کارت‌خوان و درگاه‌های پرداخت الکترونیکی برای صدور صورتحساب‌های الکترونیکی در قالب فاکتورهای صادره ابزارهای مذکور، به ویژه برای مؤدیان کوچک استفاده شود.

۵. کسب و کارهای خاص و لزوم اصلاح و ابطال صورتحساب‌های الکترونیکی: برخی از کسب و کارها دارای الگوهای فروش ویژه و اقلام اطلاعاتی خاص هستند که با استفاده از الگوهای عمومی فروش امکان صدور صورتحساب برای آن‌ها مقدور نیست. علاوه بر این، صورتحساب‌های الکترونیکی را نمی‌توان کنسل یا حذف نمود بلکه برای حذف یک صورتحساب می‌بایست یک صورتحساب جدید ابطالی صادر و در آن به شماره منحصر به فرد صورتحساب اصلی صادر شده اولیه اشاره کرد. همچنین برای انجام برخی تغییرات از جمله تغییر در نام خریدار یا مشخصات اصلی کالا و خدمت فروخته شده باید نسبت به ابطال صورتحساب و صدور صورتحساب با شماره منحصر به فرد جدید اقدام کرد.

در خصوص صدور صورتحساب‌های اصلاحی به ویژه برای کسب و کارهای خاص که اصلاحاتی قابل توجه در انجام معاملات و تغییرات متعدد در پرداخت‌های آن‌ها وجود دارد، اصلاح مکرر صورتحساب‌های صادره از چالش‌های اساسی مطرح شده در این حوزه است.

برای حل مشکلات مربوط به ساختار صورتحساب‌های الکترونیکی در شرایط ویژه برخی از کسب و کارها می‌بایست با تشکیل تیم‌های تحلیل کسب و کارهای ویژه نسبت به شناسایی شرایط خاص و طراحی الگوهای صورتحساب الکترونیکی اختصاصی برای آن‌ها اقدام نمود و سازوکار مربوط به کسب و کارهایی را که به لحاظ ماهیت و فرآیندهای کاری ملزم به اصلاحات مکرر در اطلاعات مربوط به معاملات تجاری خود هستند، در قالب الگوهای خاص این شرایط و به‌طور ویژه معین کرد.

## نتیجه‌گیری

صورت‌حساب الکترونیکی دارای پتانسیلی قابل توجه در زمینه کاهش هزینه‌های اداری وصول و تمکین مالیاتی است و اساساً به عنوان یک روش مبتنی بر فناوری برای انجام تکالیف مالیاتی مؤدیان و محاسبه مالیات عادلانه، نقش اساسی در مدیریت مؤثر مالیاتی ایفا می‌کند. نظام‌های مالیاتی از طریق سازوکار صورت‌حساب‌های الکترونیکی می‌توانند مالیات‌ها را ساده‌تر و دقیق‌تر محاسبه کرده و در نتیجه کارآیی خود را افزایش دهند. در مقطع کنونی، اکثر سازمان‌های مالیاتی برای ایجاد درآمد بر تمکین داوطلبانه مؤدیان متکی هستند و در این چهارچوب، صورت‌حساب الکترونیکی جامع‌ترین سند مالی است که در اختیار ادارات مالیاتی قرار دارد.

گرایش به استفاده از فناوری برای مدیریت مؤثر مالیاتی و کاهش هزینه‌های اداری و تمکین، توسعه روش‌های کارآمدتر و مقرون به صرفه‌تر را ضروری ساخته است. تفاوت عمده میان مدل‌های مختلف مدرن‌سازی نظام مالیاتی در این است که ادارات مالیاتی چگونه اطلاعات مربوط به معاملات مشخص را برای انجام حسابرسی و کشف و مقابله با فرار مالیاتی و همچنین عدم تمکین به دست آورند. هر چه مدل توسعه‌یافته‌تر باشد، دامنه تمکین گسترده‌تر خواهد بود. برای دستیابی به نتیجه موردنظر، هوشمندسازی نظام مالیاتی به واسطه بهره‌گیری از ابزارهایی همچون صورت‌حساب‌های الکترونیکی نیازمند ائتلافی از ذینفعان برای اجرای اصلاحات قانونی و تأمین امکانات و بودجه لازم است. اجرای قوانین مربوط به صدور و ارسال صورت‌حساب‌های الکترونیکی همچون قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در نظام‌های مالیاتی مختلف، فرصت‌ها و چالش‌های گوناگون را برای کشورها به دنبال دارد که سازمان مالیاتی در استقرار سازوکار مزبور، می‌بایست این موارد را مورد توجه قرار داده و راهکارهای مؤثر مقابله با چالش‌های محتمل پیش‌رو را صورت‌بندی کرده و مورد توجه قرار دهد.

نظام‌های مالیاتی در استقرار فرآیندهای صدور و ارسال صورت‌حساب الکترونیکی اهدافی متعدد را دنبال می‌کنند، اما شناسایی و شفاف‌سازی اولویت‌های این حوزه، در تعیین بهترین راه‌حل برای دریافت اطلاعات الکترونیکی مربوط به رویدادهای مالی بسیار حائز اهمیت است. بر اساس نتایج حاصل از ارزیابی نظام‌مند ادبیات و مستندات این حوزه، مهمترین دستاوردهایی که در جریان اجرای قوانین مربوط به صورت‌حساب‌های الکترونیکی برای نظام مالیاتی کشور حاصل خواهد شد، عبارتند از:

الف) مدیریت ریسک و جلوگیری از فرار مالیاتی: به زعم نتایج حاصل از تحلیل داده‌های بسیاری از سازمان‌های مالیاتی و خزانه‌داری‌ها، صورت‌حساب الکترونیکی می‌تواند ابزاری بالقوه برای جلوگیری از فرار مالیاتی و رفع شکاف مالیات بر ارزش‌افزوده باشد. جلوگیری از بروز خطاهای غیرعمد، افزایش قابلیت‌های نظام مالیاتی در زمینه مدیریت ریسک و تشخیص سریع و به‌موقع طرح‌های تقلب، از جمله نتایج مثبت بکارگیری سازوکارهای صدور صورت‌حساب‌های الکترونیکی است.



ب) کاهش هزینه‌ها و بار تمکین مالیاتی: در حالی که ممکن است در جریان پیاده‌سازی نظام صورتحساب الکترونیکی هزینه‌های اجرایی به کسب و کارها تحمیل شود، اما اجرای مؤثر و مطلوب این نظام می‌تواند در طول زمان هزینه‌های کسب و کارها (مؤدیان) را تا میزانی قابل توجه کاهش دهد و منجر به گسترش فرآیندهای الکترونیکی در نظام مالیات‌ستانی گردد.

ج) ایجاد منابع پایدار، شفافیت اقتصادی و دستیابی به اطلاعات موثق مورد نیاز برای پیش‌بینی‌های اقتصادی در پشتیبانی از برنامه‌های گسترده‌تر و کلان دولت: معرفی سازوکار صورتحساب الکترونیکی می‌تواند یک طرح و برنامه فراگیر در کلیت نظام اجرایی کشور و دولت باشد. این طرح‌ها به طور معمول می‌توانند در جهت تأمین منابع پایدار عمومی و طرح‌های مرتبط با ایجاد شفافیت اقتصادی معرفی شوند. یکی دیگر از دیدگاه‌های گسترده‌تر دولت در این زمینه می‌تواند تولید داده‌های الکترونیکی موثق برای پیش‌بینی و برنامه‌ریزی‌های اقتصادی باشد. اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیکی منبع بسیار غنی از داده‌های اقتصادی است و فرصت‌هایی بسیار را برای تجزیه و تحلیل سریع و عمیق از توسعه‌ها و پیش‌بینی‌های اقتصادی فراهم می‌آورد.

علاوه بر این، کلیدی‌ترین ملاحظاتی که نظام مالیاتی می‌بایست به‌منظور دستیابی به دستاوردهای مورد انتظار نظام صورتحساب الکترونیکی مورد توجه قرار دهد عبارتند از:

### ۱) چهارچوب‌های تنظیم‌گری

همواره برای اجرای مطلوب نظام صورتحساب الکترونیکی نیاز به اصلاحات قانونی و تغییرات سیاستی وجود دارد. این اصلاحات شامل استانداردها و خط‌مشی‌هایی می‌شود که از صحت و یکپارچگی در فرآیندهای صدور صورتحساب الکترونیکی و همچنین ذخیره و بایگانی صورتحساب‌ها و الزامات اسناد پشتیبان برای مقاصد حسابرسی مالیاتی، اطمینان حاصل می‌کنند. علاوه بر این، ممکن است به‌منظور ضمانت‌های اجرایی مربوط به صدور و ارسال صورتحساب‌های الکترونیکی، به ابزارهای قانونی اضافی دیگری نیاز باشد. چهارچوب‌های تنظیم‌گری و بررسی امکان‌گسترش یا تطبیق قوانین و مقررات موجود بسیار حائز اهمیت است و برخی از ملاحظات پیرامون این چهارچوب‌ها می‌توانند ماهیت تسهیل‌گری، اجباری یا ترکیبی داشته باشند.

### ۲) آمادگی، بلوغ و ویژگی‌های نظام اقتصادی و کسب و کارها

صورتحساب‌ها اسنادی هستند که توسط کسب و کارها به عنوان فروشنده یا تأمین‌کننده تولید می‌شوند و دارای عملکردهایی خاص در فرآیندهای تجاری هستند. درک مناسب از چشم‌انداز کلی کسب و کارها و نحوه استفاده از صورتحساب‌ها، به تجزیه و تحلیل میزان پذیرش بالقوه فرآیند صدور صورتحساب‌های الکترونیکی برای انواع معاملات (B2G، B2C، B2B) کمک می‌کند. اندازه بخش غیررسمی، میزان پراکندگی بخش‌های

مختلف اقتصادی و تعداد شرکت‌های کوچک و متوسط و چندملیتی نشان می‌دهد که در کجا و چگونه معرفی صورت‌حساب‌های الکترونیکی می‌تواند بیشترین موفقیت را به دست آورد. آگاهی، بلوغ و میزان آمادگی فناوری اطلاعات و ارتباطات در بخش کسب و کارها (مؤدیان)، یک نکته کلیدی در احتمال حصول این موفقیت است. اطمینان از کیفیت بالای داده در منبع کسب‌وکار یکی دیگر از عوامل کلیدی موفقیت در پیاده‌سازی و اجرای مؤثر سازوکار صورت‌حساب الکترونیکی است که می‌بایست همواره مورد توجه و تأکید قرار گیرد.

### ۳) توانایی‌ها، امکانات و میزان آمادگی نظام مالیاتی کشور

دریافت و پردازش تعداد زیادی صورت‌حساب الکترونیکی می‌تواند توانمندی‌ها و قابلیت‌های سازمان مالیاتی را به چالش بکشد. در دسترس بودن مقادیر فزاینده داده، فرآیندهای خدمات مؤدیان، امنیت داده‌ها و حفظ محرمانگی (که به شدت به فرهنگ و قوانین داخلی بستگی دارد) و همچنین اثربخشی رویکردهای مدیریت ریسک را به چالش می‌کشد. این چالش‌ها به سیستم‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات، فرآیندها و مهارت‌های کارکنان نظام مالیاتی و دسترس‌پذیری اطلاعات مربوط می‌شود. علاوه بر این، همکاری ذینفعان و کلیه بازیگران نظام صورت‌حساب الکترونیکی در سازمان‌های دولتی و همچنین نهادهای کشوری عامل مهمی است که باید در نظر گرفته شود. در این چهارچوب شناخت و درک درست و کامل از میزان، زمان و منابع تغییرات مورد نیاز در سازمان مالیاتی، بسیار حائز اهمیت است.

### پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

در مقطع کنونی قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان به عنوان بستر الزام‌آور استفاده از صورت‌حساب‌های الکترونیکی و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی کشور در حال اجرا است و در این تحقیق به بررسی نقش این سازوکار در مدیریت مؤثر نظام مالیاتی کشور پرداخته شد. علاوه بر این صورت‌حساب‌های الکترونیکی و سامانه مؤدیان به عنوان بستر اصلی برای اجرای قوانین مالیاتی آتی کشور همچون مالیات بر عایدی سرمایه<sup>۱</sup> و مالیات بر مجموع درآمد اشخاص<sup>۲</sup> در نظر گرفته شده است. از این روی شایسته است پژوهشگران این عرصه ضمن شناسایی و بررسی چالش‌های زیرساختی و اجرایی صورت‌حساب الکترونیکی و سامانه مؤدیان در جریان قوانین مالیاتی مذکور، راهکارهای مؤثر در زمینه استقرار مطلوب این نظام را با عنایت به امکانات و ظرفیت‌های موجود مورد مطالعه و تحقیق عمیق قرار دهند.

1. CGT

2. PIT

## فهرست منابع

1. An, J.; Rau, R (2021). Finance, Technology and Disruption. *Eur. J. Finance*, 27(4-5), 334–345.
2. Awasthi, R.; Lee, H.C.; Poulin, P.; Choi, J.G.; Kim, W.C.; Lee, O.J.; Chang, S.Y (2019). The Benefits of Electronic Tax Administration in Developing Economies: A Korean Case Study and Discussion of Key Challenges; World Bank.
3. Barzegari, M, Harati, A (2022). Point of Sales System and it's Related Tax Rules- a Practical and Educational Approach, Kyomarth Publications, [In Persian].
4. Barzegari, M, Harati, A (2023). "The Point of Sales and Taxpayers System: a Platform to Issue E-invoice and Implementation of Value Added Tax Act (With a Practical and Executive Approach), Kyomerth Publications, [In Persian].
5. Briner, R.B.; Denyer, D.; Rousseau, D.M (2009). Evidence-Based Management: Concept Cleanup Time?. *Acad. Manag. Perspect*, 23(4), 19–32.
6. Campbell, D.F.J.; Hanschitz, G (2018). Digitalization of Tax: Epistemic Tax Policy. In *Handbook of Cyber-Development, Cyber-Democracy, and Cyber-Defense*; Carayannis, E.G., Campbell, D.F.J., Efthymiopoulos, M.P. (Eds.); Springer International Publishing: Cham, pp. 87– 98.
7. Chen, S.-C.; Wu, C.-C.; Miao, S (2015). Constructing an integrated E-invoice System: The Taiwan Experience, *Transform. Gov.: People Process Policy*, 9(3), 370–383.
8. CIAT and IDB (2018). Electronic Invoicing in Latin America: English Summary of the Spanish Document, [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018\\_FE/2018\\_Electronic\\_invoice\\_summary\\_BID\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_FE/2018_Electronic_invoice_summary_BID_CIAT.pdf) (accessed on 2 August 2022).
9. Cuylen, A.; Kosch, L.; Breitner, M.H (2016). Development of a Maturity Model for Electronic Invoice Processes. *Electron. Mark*, 26(2), 115–127.
10. European Commission (2022). VAT in the Digital Age: Final Report. Volume 1, Digital Reporting Requirements, Publications Office of the European Union, Luxembourg, <https://doi.org/10.2778/541384>
11. Evans, C.; Tran-Nam, B (2010). Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Prefilled Tax Returns. *Austr. Tax Forum*, 25(2), 245–274.
12. EY (2018). Worldwide Electronic Invoicing Survey. <https://go.ey.com/2XLaBBB>.
13. Freed, J.; Stephanny, P (2020). Innovation for VAT: Tax Technology is Changing how VAT Applies to New and More Complex Business Models, *How Tax*

- Authorities Administer These Taxes, and How Businesses Comply. *Tax Executive*, 72. Available at: <https://www.thefreelibrary.com/Innovation+for+VAT%3a+Tax+technology+is+changing+how+VAT+applies+to+new...-a0638127883> (accessed on June 9, 2022).
14. Gržančić, M.; Morel, T.; Šušmak, B.; Bojanc, R.; Kreiensiek, B.; Kamphues, M.; Henke, S.; et al. (2014). Activity 1: Interoperability Analysis of the Electronic Commercial and Transport Invoice; B2MOS: Business to Motorways of The Sea, Available at: <https://www.portaltotirreno.it/wp-content/uploads/2018/03/B2MOS-1.2-e-Invoice-FinalReport.pdf> (Accessed on February 17, 2022).
  15. Herbain, C.A (2018). EU policy forum: Fighting VAT Fraud and Enhancing VAT Collection in a Digitalized Environment. *Intertax*, 46(6/7), 579–583.
  16. Hernandez-Ortega, B.; Jimenez-Martinez, J (2013). Performance of E-invoicing in Spanish Firms. *Inf. Syst. e-Bus. Manag*, 11(3), 457–480.
  17. Karajovic, M.; Kim, H.M.; Laskowski, M (2019). Thinking Outside the Block: Projected Phases of Blockchain Integration in the Accounting Industry. *Aust. Account. Rev*, 29(2), 319–330.
  18. Keifer, S. E-invoicing: The Catalyst for Financial Supply Chain. *J. Paym. Strategy Syst.* 2011, 5(1), 35–51.
  19. Kitchenham, B (2004). Procedures for Performing Systematic Reviews; Keele University, Keele, UK, Vol. 33, pp. 1–26.
  20. Koch, B (2019). The E-Invoicing Journey 2019-2025; Billentis. Available at: [https://www.billentis.com/The\\_einvoicing\\_journey\\_2019-2025.pdf](https://www.billentis.com/The_einvoicing_journey_2019-2025.pdf) (accessed on February 18, 2022).
  21. Kochanova, A.; Hasnain, Z.; Larson, B (2020). Does e-Government Improve Government Capacity? Evidence From Tax Compliance Costs, Tax Revenue, and Public Procurement Competitiveness. *World Bank Econ. Rev*, 34(1), 101–120.
  22. KPMG (2017). The Mandate Is Growing for E-Invoicing Adoption; KPMG, Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2017/10/mandate-for-e-invoicing-adoptionkpmg.pdf> (accessed on February 17, 2022).
  23. Lee, H.C (2016). Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance? A Case Study of the Republic of Korea's Electronic Tax Invoicing for Value-Added Tax; World Bank, Washington, DC, Available at: <https://doi.org/10.1596/1813-9450-7592>.

24. Lian, J.W (2015). Critical Factors for Cloud Based E-Invoice Service Adoption in Taiwan: An Empirical Study. *Int. J. Inf. Manag.*, 35(1), 98–109.
25. Marinagi, C.; Trivellas, P.; Reklitis, P.; Skourlas, C (2015). Adoption and Use of E-Invoicing in Greece; Proceedings of the 4th International Conference on Integrated Information; Presented at the International Conference on Integrated Information (IC-ININFO 2014), Madrid, Spain, pp. 279–286.
26. Moher, D.; Liberati, A.; Tetzlaff, J.; Altman, D.G (2009). Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses: the PRISMA Statement. *BMJ*, 339, b2535.
27. OECD (2022). Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing Initial Finding, OECD Forum on Tax Administration, OECD, Paris, <https://doi.org/10.1787/2ffc88ed-en>.
28. Okunogbe, O.; Pouliquen, V (2022). Technology, Taxation, and Corruption: Evidence from the Introduction of Electronic Tax Filing. *Am. Econ. J.: Econ. Policy*, 14(1), 341–372.
29. Poel, K.; Marneffe, W.; Vanlaer, W (2016). Assessing the Electronic Invoicing Potential for Private Sector Firms in Belgium. *Int. J. Digit. Account. Res.*, 16, 1–34.
30. Point of Sales and Taxpayers System Act (2019), [In Persian].
31. Qi, Y.; Che Azmi, A (2021). Factors Affecting Electronic Invoice Adoption and Tax Compliance Process Efficiency, *Transform. Gov.: People Process Polic*, 15 (1), 150–168.
32. Research Deputy of Tax Training, Research and Planning Center (2023). The Identification of Approaches to Increase Voluntary Tax Compliance Amongst Businesses Owners Due to The Implementation of the Point of Sales and Taxpayers System Act”, Project Manager: Ashkan Harati and Mehdi Movahedi Beknazar, Iranian National Tax Administration (INTA), [In Persian].
33. Tranfield, D.; Denyer, D.; Smart, P (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *Br. J. Manag.*, 14(3), 207–222.
34. Uyar, A.; Nimer, K.; Kuzey, C.; Shahbaz, M.; Schneider, F (2021). Can E-Government Initiatives Alleviate Tax Evasion? The Moderation Effect of ICT. *Technol. Forecast. Soc. Chang.*, 166, 120597.
35. Value added tax Act (2021), [In Persian].