



## ***Examining Financial Taxes on International E-commerce and its Effect on Increasing Financial Efforts in Iran***

Mohammad Namazi\*<sup>1</sup>, Naseh Heydarian<sup>2</sup>

### **High lights**

- Approaches to not charging tax on e-commerce, granting exemptions to e-commerce, and applying traditional trade tax laws to e-commerce have no effect on promoting tax efforts.
- The adoption and application of special e-commerce tax laws will increase the scope of tax laws.

1. Distinguished Professor, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

2. PhD Student, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran. (n.hedrian1365@gmail.com).

### **Corresponding Author:**

Mohammad Namazi

Email: [mnamazi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:mnamazi@rose.shirazu.ac.ir)

Receive Date: 29 October 2025

Revise Date: 23 January 2026

Accept Date: 31 January 2026

Publish Date: 03 February 2026

### **How to Cite:**

Namazi, Mohammad; Heydarian, Naseh; (2026). Examining Financial Taxes on International E-commerce and its Effect on Increasing Financial Efforts in Iran, *Governmental Accounting*, 12 (23), 195-214.

### **ABSTRACT**

**Subject and Purpose:** The purpose of this research is to examine aspects of different approaches to tax collection of international e-commerce to promote e-commerce tax efforts in Iran.

**Research Method:** The four approaches considered include: non-taxation, application of special tax laws on e-commerce, application of tax laws on traditional trade, and tax exemptions. The research was conducted with a mixed method (data-driven qualitative and Delphi) and factor analysis, and 90 people including members of the Supreme Tax Council, directors of the Audit Organization, and university professors were surveyed.

**Research Findings:** The results showed that, however, the approval and application of special tax laws on e-commerce will increase the scope of tax laws, and if the capacity of the tax collection system is at the previous level, it will not promote tax efforts, but may reduce the proportion of tax efforts on e-commerce.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** These results can help managers and decision-makers in the field of tax and e-commerce against tax evasion and create effective capacities.

**Keywords:** E-commerce Tax Approaches, E-Commerce Tax Efforts, E-Commerce Tax Evasion, Actual Tax Capacity, Potential Tax Capacity.

**JEL Classification:** G18, M48, M41.

Copyright © 2026 The Authors. Published by Payame Noor University.



This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

## Introduction

Different approaches to taxing international e-commerce have been used in the world, including not charging tax, applying special e-commerce tax laws, taxing e-commerce based on traditional trade tax regulations, and granting e-commerce tax exemptions (Yudamvitid, 2003). Each of these approaches has advantages and limitations depending on the economic, legal, and technological conditions of each country. Given that tax policymakers in Iran have not prescribed a specific approach to follow, examining international experiences and adapting them to the Iranian situation provides an opportunity to enhance e-commerce tax efforts in Iran, which will ultimately lead to the sustainable development of the digital economy. One of the fundamental problems in the field of e-commerce taxation in Iran is the lack of a coherent and comprehensive approach and framework that can cover all tax aspects of this area in a coordinated and complete manner. Given the complex and dynamic nature of e-commerce, the tax system must be able to adapt quickly to new technologies and methods of digital businesses. Unfortunately, in Iran, tax policies and laws are still mostly traditional and based on old physical economy models that are unable to adequately respond to the tax needs of the digital sector (Mohammadi et al., 2018). This gap in developing a comprehensive approach has resulted in different e-commerce sectors such as online stores, digital services, and international platforms being subject to different or incomplete tax rules, each in a scattered and uncoordinated manner. In addition, the lack of transparency in the laws and their application has confused economic actors and reduced their willingness to pay taxes (Organization for Economic Cooperation and Development, 2020). Accordingly, designing and implementing a local tax model that, while in line with international standards, also takes into account Iran's economic and structural conditions, is an inevitable necessity. The aim of this research is to fill the aforementioned gaps. The main motivation of this research is to answer the following questions;

1. Does the approach of not charging tax on e-commerce increase tax efforts in Iran?
2. Does the approach of approving and implementing a special e-commerce tax law increase tax efforts in Iran?
3. Does the approach of applying the traditional trade tax law to e-commerce increase tax efforts in Iran?
4. Does the approach of granting tax exemptions to e-commerce increase tax efforts in Iran?

The results of this research can be a valuable guide for Iranian legislators, policymakers, and tax organizations to use the experiences of other countries to amend tax laws and regulations related to e-commerce in a way that increases tax efforts on e-commerce. The findings of this research can also be used as a basis for future studies in the field of e-commerce tax policies.

## Methodology

In this study, a mixed method (Cresswell, 1998) including Delphi (Alkey and Helmer, 1963) and CVR content analysis method (Lauche, 1975) and confirmatory factor analysis (Klein, 1998) were used. The experiences of countries in the field of legislation and how to recognize and demand taxes on e-commerce based on the theory (Yudamovitid, 2003). They were adapted to the environmental characteristics of Iran and then information related to Iranian e-commerce was submitted to experts and experts for opinion using the Delphi method and through a questionnaire.

## Implementing the Delphi Method

### Step One

First, the concepts and key points obtained using the library literature method were arranged in the form of a checklist for conducting the initial interview, the sources of which are given below. After conducting the initial interview, a number of items were deleted and modified and the results were re-evaluated.

### Step Two

In this step, concepts and terms related to e-commerce taxation were extracted from the sources mentioned in the previous step and

analyzed using the CVR (Content Validity Ratio) method.

The content analysis method with CVR is one of the methods for measuring the content validity of a questionnaire or measurement tool. This method helps to determine which concepts or questions are relevant and necessary for measuring the subject in question (Lausche, 1975).

**Step Three**

The impact of tax policy in OECD countries and other countries, which was divided into four approaches based on the theory of Yodamvitide (2003): not charging taxes on e-commerce, applying special tax laws for e-commerce, applying traditional trade tax laws to e-commerce, and granting tax exemptions to e-commerce.

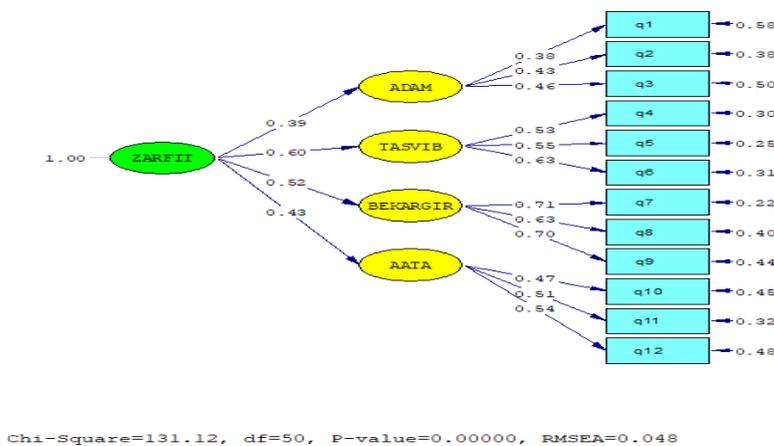
**Step Four**

Initially, items for correction and deletion were provided to the experts for consensus building. The initial 21 items were obtained in

the first round based on the correction opinions, and by removing less important items, the number of items was reduced to 15. In the second round, after re-evaluating the level of agreement and eliminating the controversial items, 12 items with final consensus were selected and fixed.

**Step 5  
Confirmatory Factor Analysis**

In order to identify and confirm the measurement factors, the effect of e-commerce tax approaches on increasing e-commerce tax efforts was tested with the help of confirmatory factor analysis in LISREL software (version 12.5.1). In confirmatory factor analysis, the researcher seeks to develop a model that is assumed to describe, explain, or justify the empirical data based on a relatively few parameters. This model is based on pre-experimental information about the structure of the data (Klein, 1998).



**Figure 2. Measurement model of the e-commerce tax approach on increasing tax efforts in the standard estimation mode, first order**

**A) Demographic Statistics**

The results indicate that out of the total 90 sample members included in this study, 77 (85.6%) were male and 13 (14.4%) were female. In the High Tax Council group, 25 (83.3%) were male and the rest were female; in the auditor group, 22 (73.3%) were male, and in the group of university professors and experts, all were male. According to the results of the descriptive table below, the highest frequency percentage belongs to people with an accounting degree, which includes about 76.7%, equivalent to 69 people from the sample, and 15 people (16.7%) are financial management, 3 people are public

law, 1 person is business management, and 2.2%, equivalent to 2 people have an economics degree. The above information shows that the statistical population and the selected samples are eligible for the study. In the present study, in order to identify and confirm the measurement factors, the validity of this questionnaire was tested separately for each dimension by conducting confirmatory factor analysis (Kline, 1998). Based on the development of Chelia's theory (1971), the tax effort ratio is obtained from the actual tax capacity in the form of deductions over the potential tax capacity in the denominator of the deduction. Obviously, the improvement of the tax effort ratio

can be achieved by increasing the deduction amount (actual capacity) and keeping the deduction amount constant (potential capacity), or by keeping the deduction amount constant and reducing the deduction amount, or by increasing both, provided that the deduction amount increases by a greater proportion, and finally reducing both, provided that the deduction amount decreases by a smaller proportion. The deduction amount is the actual capacity, which is the taxes collected. The taxes collected are subject to the ability of the tax collection system to collect taxes, which is influenced by factors such as the development of human resources, infrastructure, and information resources. The denominator of the deduction is the potential capacity, which is the taxes that can be claimed. Taxes that can be claimed include income and resources that are subject to taxation according to the laws. It is clear that the conditions that lead to the improvement of tax effort include the following:

Strengthening the capacity of the tax collection system and the stability of the scope of tax laws.

Limiting the scope of tax laws assuming that the tax collection authority's capacity is constant.

Strengthening the tax collection authority's capacity by a greater proportion than increasing the scope of tax laws.

Reducing the tax collection authority's capacity by a smaller proportion than reducing the scope of tax laws.

According to the results of this study, not demanding taxes from e-commerce has no effect on promoting tax efforts, because not demanding taxes means not expanding tax laws, or in other words, the scope of tax laws is constant, and on the other hand, the capacity of the tax collection authority is unchanged. Demanding taxes from e-commerce based on traditional trade tax laws also has no effect on promoting tax efforts, because no new tax laws have been approved and the capacity of the tax collection authority is at the same level as before. Also, granting an exemption from e-commerce tax (of course, provided that the tax has not been previously claimed) is the same as not claiming the tax, in that the scope of tax laws remains unchanged and the tax collection authority's capacity is at the previous level. However, approving and implementing special e-commerce tax laws increases the scope of tax laws, and if the tax collection authority's capacity is at the

previous level, it does not increase tax efforts, but may reduce the proportion of tax efforts on e-commerce.

#### **According to the Research Results**

Policymakers and tax administrators are advised to consider the following:

1. Before making any decision to expand the scope of tax regulations, the capacity of the tax authority should be increased.
2. Holding courses to empower tax auditors in identifying methods of operating and earning income in the digital space.
3. Developing the infrastructure and human resources of the tax authority.

The following topics are recommended for future researchers:

1. Calculating the tax effort ratio for various sources, including income tax and value-added tax.
2. Analyzing tax regulations to identify parts of tax laws where the tax authority is unable to collect the aforementioned taxes and which have led to a decrease in the tax effort ratio.

#### **Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge**

The most important limitation of this research was the small number of domestic and foreign studies on e-commerce taxes, as well as the small number of specialists and experts in the field of e-commerce taxes. However, attempts were made to maintain the validity and reliability of the research.

#### **Ethical considerations**

##### **Following the principles of research ethics.**

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all of them.

#### **Authors' Participation**

All authors have played a role in all stages of data collection, research reporting, and data analysis.

#### **Conflict of Interest**

According to the declaration of the authors of this article, there is no conflict of interest.

#### **Acknowledgements**

The respected referees are thanked for providing structural and scientific comments.

«مقاله پژوهشی»

## بررسی رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی بین‌المللی و تاثیر این رویکردها بر ارتقای کوشش‌های مالیاتی در ایران

محمد نمازی<sup>۱\*</sup>، ناصح حیدریان<sup>۲</sup>

### نکات برجسته

- رویکردهای عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی، اعطای معافیت بر تجارت الکترونیکی و اعمال قوانین مالیات بر تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی تاثیری بر ارتقای کوشش‌های مالیاتی ندارد.
- تصویب و اعمال قوانین ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی موجب افزایش دامنه قوانین مالیاتی می‌شود.

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** هدف این پژوهش، بررسی جنبه‌های رویکردهای مختلف مالیات‌ستانی از تجارت الکترونیکی بین‌المللی برای ارتقاء کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران است.

**روش پژوهش:** چهار رویکرد مورد توجه شامل: عدم مطالبه مالیات، اعمال قوانین ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی، به‌کارگیری قوانین مالیات بر تجارت سنتی و معافیت‌های مالیاتی است. پژوهش با روش آمیخته (کیفی داده‌بنیاد و دلفی) و تحلیل عاملی انجام شد و به نظرخواهی از ۹۰ نفر شامل اعضای شورای عالی مالیاتی، مدیران سازمان حسابرسی و استادان دانشگاه قرار گرفت.

**یافته‌های پژوهش:** نتایج نشان داد، تصویب و اعمال قوانین ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی موجب افزایش دامنه قوانین مالیاتی می‌شود و اگر توان دستگاه مالیات‌ستانی در سطح سابق قرار داشته باشد، موجب ارتقاء کوشش‌های مالیاتی نمی‌شود بلکه ممکن است موجب کاهش نسبت کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی شود.

**نتیجه‌گیری اصالت و افزوده آن به دانش:** این نتایج می‌تواند به مدیران و تصمیم‌گیران حوزه مالیات و تجارت الکترونیک در قبال فرار مالیاتی و ایجاد ظرفیت‌های موثر کمک کند.

**واژه‌های کلیدی:** رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی، کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی، فرار مالیاتی بر تجارت الکترونیکی، ظرفیت بالفعل مالیاتی، ظرفیت بالقوه مالیاتی.

طبقه‌بندی موضوعی: G18-M48-M41

۱. استاد ممتاز گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.  
۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (n.hedrian1365@gmail.com)

نویسنده مسئول:  
محمد نمازی  
رایانامه:

mmamazi@rose.shirazu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۰۷  
تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۰۳  
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۱۱  
تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۱/۱۴

### استناد به مقاله:

نمازی، محمد؛ حیدریان، ناصح؛ (۱۴۰۴)، بررسی رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی بین‌المللی و تاثیر این رویکردها بر ارتقای کوشش‌های مالیاتی در ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۳)، ۱۹۵-۲۱۴.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۴. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه<sup>۱</sup>

در سال‌های اخیر، رشد سریع تجارت الکترونیکی به ویژه در سطح بین‌المللی، ساختارهای اقتصادی و مالیاتی کشورها را با چالش‌های متعددی مواجه کرده است. افزایش حجم تراکنش‌های دیجیتال و گسترش کسب‌وکارهای مبتنی بر اینترنت، موجب شده تا نظام‌های مالیاتی سنتی در شناسایی دقیق مودیان، تعیین محل تحقق درآمد و نحوه اعمال مالیات ناکارآمد شوند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). این موضوع اهمیت بررسی و بازنگری رویکردهای مالیاتی مرتبط با تجارت الکترونیکی را دوچندان می‌کند. در ایران نیز با توجه به توسعه نسبی زیرساخت‌های فناوری و افزایش سهم بازار دیجیتال در اقتصاد، نیازمند تدوین مدل‌های مالیاتی بومی و کارآمد برای ارتقاء کوشش‌های مالیاتی قابل مطالبه است که بتواند ظرفیت بالقوه این بخش را به خوبی ارتقا دهد.

رویکردهای مختلفی برای مالیات بر تجارت الکترونیکی بین‌المللی در دنیا مورد استفاده قرار گرفته است از جمله عدم مطالبه مالیات، اعمال قوانین مالیاتی ویژه تجارت الکترونیکی، مشمول مالیات کردن تجارت الکترونیکی بر اساس مقررات مالیاتی تجارت سنتی، اعطای معافیت مالیات بر تجارت الکترونیکی (بوداموتید<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). هر یک از این رویکردها با توجه به شرایط اقتصادی، حقوقی و فناوری هر کشور، مزایا و محدودیت‌هایی دارند. با توجه به اینکه سیاست‌گذارهای مالیاتی در ایران رویکرد مشخصی را برای پیروی تجویز نکرده‌اند، بررسی تجربیات بین‌المللی و تطبیق آن با وضعیت ایران، فرصتی برای ارتقاء کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران فراهم می‌کند که در نهایت به توسعه پایدار اقتصاد دیجیتال منجر خواهد شد.

یکی از مشکلات اساسی در حوزه مالیات‌گیری از تجارت الکترونیکی در ایران، نبود یک رویکرد و چارچوب منسجم و جامع است که بتواند به صورت هماهنگ و کامل تمام ابعاد مالیاتی این حوزه را پوشش دهد. با توجه به ماهیت پیچیده و پویا بودن تجارت الکترونیکی، نظام مالیاتی باید توانایی انطباق سریع با فناوری‌ها و روش‌های نوین کسب‌وکارهای دیجیتال را داشته باشد. متأسفانه، در ایران هنوز سیاست‌ها و قوانین مالیاتی بیشتر سنتی و مبتنی بر الگوهای قدیمی اقتصاد فیزیکی است که قادر نیستند نیازهای مالیاتی بخش دیجیتال را به خوبی پاسخ دهند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷).

این خلأ در تدوین یک رویکرد جامع موجب شده تا بخش‌های مختلف تجارت الکترونیکی مانند فروشگاه‌های آنلاین، خدمات دیجیتال، و پلتفرم‌های بین‌المللی هر کدام به طور پراکنده و بدون هماهنگی مشمول قواعد مالیاتی متفاوت یا ناقص شوند. افزون بر این نبود شفافیت در قوانین و شیوه اعمال آن‌ها باعث سردرگمی فعالان اقتصادی و کاهش تمایل آن‌ها به پرداخت مالیات شده است (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۰). بر این اساس، طراحی و اجرای یک الگوی مالیاتی بومی که ضمن هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی، شرایط اقتصادی و ساختاری ایران را نیز در نظر بگیرد، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. هدف این پژوهش پر کردن خلاءهای یاد شده است. انگیزه اصلی این پژوهش پاسخ به پرسش‌های زیر است:

۱. آیا رویکرد عدم مطالبه مالیات بر تجارت الکترونیکی

موجب افزایش کوشش‌های مالیاتی در ایران می‌شود؟

۲. آیا رویکرد تصویب و اجرای قانون ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی موجب افزایش کوشش‌های مالیاتی در ایران می‌شود؟

۳. آیا رویکرد اعمال قانون مالیات بر تجارت سنتی بر تجارت الکترونیکی موجب افزایش کوشش‌های مالیاتی در ایران می‌شود؟

۴. آیا رویکرد اعطای معافیت مالیات بر تجارت الکترونیکی موجب افزایش کوشش‌های مالیاتی در ایران می‌شود؟

نتایج این پژوهش می‌تواند راهنمای ارزشمندی برای قانون‌گذاران، سیاست‌گذاران و سازمان‌های مالیاتی ایران باشد تا با استفاده از تجربیات سایر کشورها قوانین و مقررات مالیاتی مرتبط با تجارت الکترونیکی را به گونه‌ای اصلاح نمایند که موجب افزایش کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی شود. یافته‌های این پژوهش نیز می‌تواند به عنوان مبنایی برای مطالعات آتی در حوزه سیاست‌های مالیاتی بر تجارت الکترونیکی استفاده قرار گیرد.

## پیشینه پژوهش

لانگفورد و اولنبرگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی ظرفیت مالیاتی و کوشش‌های مالیاتی در یک بازه ۲۷ ساله از ۸۵ اقتصاد بدون منابع زیر زمینی پرداختند. بر اساس نتایج

۱. مقاله مستخرج از رساله دکتری

3. Udomvitid

4. Langford &amp; Ohlenburg

2. OCD

وجود معافیت گسترده مالیاتی در این بخش است. همچنین متغیرهای سهم بخش صنعت و خدمات از GDP) با ظرفیت و کوشش مالیاتی رابطه مثبت دارد.

مقاله حسینی و کریمی (۱۴۰۳) به بررسی کوشش‌های نظام مالیاتی ایران در گرفتن مالیات از بخش تجارت الکترونیکی پرداخته است. این مطالعه نشان می‌دهد که با وجود رشد سریع تجارت الکترونیکی، نظام مالیاتی با چالش‌هایی همچون ضعف قوانین، محدودیت‌های فناوری و مشکلات شناسایی تراکنش‌ها روبرو است. نویسندگان تأکید دارند که به‌روزرسانی قوانین، توسعه سامانه‌های الکترونیکی و آموزش کارکنان، از اقدامات کلیدی برای افزایش کارآمدی کوشش‌های مالیاتی در این حوزه است.

ربیعی، فاضلی و احمدی خوشابری (۱۴۰۳) به بررسی ارائه مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی برای کاهش فرار مالیاتی با رویکردی ISM پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد آموزش مالیات الکترونیکی و تشخیص هوشمند مالیات تاثیر با اهمیتی بر کاهش فرار مالیاتی دارد.

#### نقدهای وارده به پژوهش‌های پیشین

در بیشتر مطالعات انجام شده خارجی و داخلی عوامل موثر بر کوشش‌های مالیاتی بررسی شده و کمتر به شیوه محاسبه و سنجش کوشش‌های مالیاتی مانند چلیا<sup>۲</sup> (۱۹۷۱) پرداخته شده است. روشن است قوانین مالیاتی هرکشوری با توجه به ویژگی‌های محیطی و منطقه‌ای توسط قانون‌گذاران بومی تدوین شده است، یک نسخه واحدی مانند الگوی چلیا (۱۹۷۱) ممکن است کاربرد نداشته باشد، بنابراین اثربخشی الگوی سنجش کوشش‌های مالیاتی بستگی به سازگاری آن با مقررات بومی دارد.

نوآوری پژوهش حاضر در این است که با نگاهی تطبیقی و سیاست‌محور، برای نخستین بار رویکردهای بین‌المللی مالیات بر تجارت الکترونیکی را شامل چهار الگوی اصلی (عدم مطالبه، تصویب قانون ویژه، استفاده از قوانین سنتی و معافیت مالیاتی) استخراج، مقایسه و بر مبنای ویژگی‌های اقتصادی و قانونی ایران تحلیل می‌کند. این پژوهش با استفاده از روش آمیخته (داده‌بنیاد، دلفی و تحلیل عاملی) مدلی بومی برای افزایش کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی ارائه می‌دهد و از سطح توصیف مشکلات فراتر رفته، به ارائه راهکارهای اجرایی و سیاستی برای نظام مالیاتی کشور دست‌یافته است.

پژوهش، برآورد کوشش‌های مالیاتی در سال ۲۰۰۹ از ۳۸٪ در گواتمالا تا ۹۰٪ در سوئد، با میانگین ۶۲٪ در کل مشاهدات متغیر است.

یافته‌های اسمیت و چن<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که وضع اصول حسابرسی ویژه برای معاملات تجارت الکترونیکی و استفاده از فناوری‌های نوین در حسابرسی، باعث افزایش دقت و اثربخشی شناسایی فرار مالیاتی شده و در نهایت کوشش‌های مالیاتی را بهبود می‌بخشد.

عبداللهی و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کمک‌های انرژی تجدیدپذیر و کیفیت حکمرانی بر کوشش‌های مالیاتی زیست‌محیطی در کشورهای جنوب صحرای آفریقا پرداختند. نتایج نشان داد، کیفیت حکمرانی تمایل دارد هر سه دسته از کوشش‌های مالیات زیست‌محیطی را در کشورهای کم‌درآمد و با درآمد متوسط افزایش دهد.

قادری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تاثیر عوامل مالی و غیر مالی موثر بر شکاف مالیاتی پرداختند. در این پژوهش از رویکرد معادلات ساختاری استفاده شده است. در این پژوهش شکاف مالیاتی با استفاده از تفاوت مالیات تعیینی و مالیات ابراز شده محاسبه شده است. نتایج پژوهش بیانگر آن است که ویژگی‌های مالی اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد در حالی که ویژگی‌های غیرمالی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد هرچند که شدت آن از نظر آماری معنادار نیست.

یافته‌های رضایی و محمدی (۱۳۹۹) نشان می‌دهد که طراحی و به‌کارگیری اصول و روش‌های حسابرسی مالیاتی ویژه در حوزه تجارت الکترونیکی، موجب بهبود میزان شناسایی درآمدهای مالیاتی و ارتقای کوشش‌های مالیاتی سازمان امور مالیاتی شده است.

زارع، آذر و زارعی (۱۴۰۰) به بررسی طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات پرداختند. استفاده از فناوری‌های الکترونیکی در بخش عمومی به سنجش خوداظهاری حسابرسی بخش عمومی تاثیر مثبت دارد.

خدابخشی و یارمحمدی (۱۴۰۱) به بررسی ظرفیت و کوشش مالیاتی در شرایط GDP) با نفت و بدون نفت در ایران پرداختند. این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر کوشش مالیاتی در ایران طی دوره ۱۳۹۵-۱۳۵۷ پرداخته است. نتایج پژوهش نشان‌دهنده آن است که متغیر سهم بخش کشاورزی از GDP) (تولید ناخالص داخلی) با ظرفیت مالیاتی و کوشش مالیاتی رابطه منفی دارد، دلیل آن نیز

### مبانی نظری

اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی موافقان و مخالفان بسیاری دارد که عمده نظرات آنها مبنی بر نظریه‌های زیر است:

#### دیدگاه‌های مخالفان مالیات بر تجارت الکترونیکی

۱. هزینه اجرایی: یکی از مهمترین چالش‌های اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی، مربوط به هزینه اجرای آن است (اکونومیست<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶). گولسبی<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) معتقد است در فعالیتهای اقتصادی که اعمال مالیات بر آنها مشکل یا پرهزینه است، نرخ مالیات باید پایین باشد. ایشان تاکید می‌کند مشکلات چشمگیری در اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی وجود دارد که یک بعد آن به ماهیت مبادلات برمی‌گردد و بعد دیگر آن مربوط به طراحی نرم‌افزار و سایر هزینه‌ها است که پیش‌بینی می‌شود با گذر زمان روند نزولی داشته باشد.

۲. آثار خارجی: بخشی دیگر از هزینه‌ها و یا منافع مالیاتی تجارت الکترونیکی مربوط به آثار خارجی آن است. نتایج بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد حتی اگر مالیات به صورت کارا بر تجارت الکترونیکی اعمال شود، کاهش چشمگیری در مقدار خریدهای آنلاین دربر خواهد داشت. با توجه به وجود آثار خارجی مثبت، این کاهش خریدها می‌تواند هزینه‌های اجتماعی معنی‌داری را به دنبال داشته باشد (گولسبی، ۱۹۹۹).

۳. بسیاری از طرفداران تجارت الکترونیکی اعتقاد دارند تجارت الکترونیکی شیوه نوینی است که در مراحل اولیه رشد است و چنانچه در شرایط فعلی مشمول مالیات شود، ممکن است این اعمال قانون موجب نوسان شدید در رشد آن شود (آندول<sup>۳</sup>، ۱۹۹۷).

#### دیدگاه‌های موافقان مالیات بر تجارت الکترونیکی

۱. از دست رفتن درآمدهای مالیاتی: مهمترین هزینه وضع نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی، از دست رفتن درآمد بالقوه دولت‌هاست. بسیاری از دولت‌مردان معتقدند مشمول مالیات نکردن تجارت الکترونیکی باعث می‌شود دولت از بخشی درآمد قابل وصول

چشم‌پوشی کند و این مساله با رشد بالقوه تجارت الکترونیکی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند (شپرد<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸). گولسبی (۱۹۹۸) اعتقاد دارد هزینه این سیاست در کوتاه مدت بسیار اندک است و مشکلی ایجاد نمی‌کند.

۲. رقابت تجارت الکترونیکی با تجارت سنتی: مدافعان اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی اعتقاد دارند، عدم مشمول مالیات نمودن تجارت الکترونیکی مزیت رقابتی تجارت الکترونیکی و تجارت جریان غالب را از بین می‌برد و موجب ناکارایی اقتصادی می‌شود. این موضوع شبیه به بحث توافق‌های خلق تجارت<sup>۵</sup> در مقابل انحراف تجارت در مطالعات بین‌المللی است (شپرد، ۱۹۹۸). اگر مصرف‌کنندگان علاقمند باشند نیازهای خود را با مراجعه به فروشگاه برطرف کنند اما به دلیل عدم پرداخت مالیات در تجارت الکترونیکی به صورت آنلاین خرید کنند برتری رقابتی از بین رفته و ناکارایی اقتصادی رخ می‌دهد. ارزیابی این دو شیوه تجارت این پرسش مطرح می‌شود که آیا خریدهای آنلاین همان خریدهای است که قرار بود از طریق تجارت سنتی انجام شود و تنها به دلیل مزیت‌های تجارت آنلاین به شیوه تجارت الکترونیکی انجام شده و یا خریدهای جدیدی است که پیشتر وجود نداشته است؟ در حال حاضر سهم تجارت الکترونیکی در ایران و حتی در جهان در محدودهای نیست که بتوان به روشنی یکی از حالت‌های یاد شده را برگزید. بررسی‌های انجام شده در آمریکا نشان می‌دهد که در حال حاضر تجارت الکترونیکی بیشتر با حالت خلق تجارت (که ناکارایی ایجاد نمی‌کند) سازگار است اما با گذشت زمان و افزایش سهم تجارت الکترونیکی از کل تجارت این امکان افزایش می‌یابد که این دو شیوه تجارت رقیب یکدیگر شوند (محمودزاده و حسن‌زاده، ۱۳۸۵).

۳. آثار توزیعی: اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی آثار توزیعی به دنبال دارد. از مهمترین موارد آثار توزیعی، معافیت ثروتمندان از پرداخت مالیات است. بدیهی است افرادی که از اینترنت استفاده می‌کنند دارای تحصیلات بالاتر و ثروت بیشتری هستند که در صورت اعمال معافیت بر تجارت الکترونیکی این قشر

4. Sheppard  
5. Trade Creation

1. Economist  
2. Goolsbee  
3. Andal

آنها معتقدند که تفکیک قوانین مالیاتی تجارت الکترونیکی از تجارت سنتی باعث افزایش شفافیت، عدالت مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی می شود و این امر در نهایت به افزایش درآمدهای دولت کمک می کند. همچنین، حامیان بر این باورند که چنین قوانینی دولت ها را قادر می سازد تا به شکل مؤثرتری محل تحقق درآمد را در تراکنش های دیجیتال بین المللی تعیین کرده و از بهره کشی های مالیاتی جلوگیری کنند (کمیسون اروپا، ۲۰۲۰).

۳. اعمال قوانین مالیاتی تجارت سنتی بر تجارت الکترونیکی: حامیان این رویکرد معتقد هستند استفاده از قوانین مالیاتی سنتی می تواند به ساده سازی فرایندهای اجرایی و کاهش هزینه های انطباق برای سازمان های مالیاتی و کسب و کارها کمک کند. این رویکرد به سازمان های مالیاتی این امکان را می دهد که از زیرساخت ها و تخصص های موجود خود بهره برداری کنند و از پیچیدگی ها و عدم قطعیت های مربوط به طراحی نظام های مالیاتی جدید برای اقتصاد دیجیتال اجتناب کنند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۵).

۴. اعطای معافیت مالیاتی به تجارت الکترونیکی: رویکرد اعطای معافیت مالیاتی به تجارت الکترونیکی معمولاً به عنوان ابزاری برای تشویق رشد و توسعه این بخش نوظهور در نظر گرفته می شود. طرفداران این رویکرد معتقدند که معافیت های مالیاتی می تواند به کاهش هزینه های اولیه و افزایش انگیزه سرمایه گذاری در کسب و کارهای دیجیتال کمک کند و در نتیجه باعث تسریع فرایند نوآوری و گسترش بازارهای الکترونیکی شود. همچنین، معافیت مالیاتی به ویژه در کشورهای درحال توسعه، فرصتی برای ایجاد زیرساخت های فناوری و جذب سرمایه گذاری های خارجی فراهم می آورد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹)

لازم به توضیح است مقررات مالیاتی در ایران شامل متن قوانین مانند قانون مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و همچنین بخش نامه ها، آئین نامه ها و دستورالعمل های رسیدگی است. در این پژوهش اعمال قوانین ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی به مفهوم اینکه قانون و دستورالعمل رسیدگی ویژه ای که مستقل از قانون مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر تجارت الکترونیکی تدوین و اجرا شود. همچنین،

از جامعه از پرداخت مالیات معاف می شوند اما افراد کم درآمد و افرادی که تحصیلات پایین تری دارند مالیات پرداخت خواهند کرد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۰).

پس از توسعه تجارت الکترونیکی و بخصوص شدت گرفتن آن در سال های اخیر، سیاست کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سایر کشورها به دودسته اصلی عدم مشمول مالیات کردن تجارت الکترونیکی و مشمول مالیات کردن تجارت الکترونیکی تقسیم شده و کشورهای که تجارت الکترونیکی را مشمول مالیات کرده اند یا قوانین مالیاتی ویژه ای را برای تجارت الکترونیکی تدوین و اجرا کرده اند یا تجارت الکترونیکی را با اعمال مقررات مالیات بر تجارت سنتی مشمول مالیات کرده اند و یا بخش های از تجارت الکترونیکی و یا همگی را مشمول معافیت برای مدت زمان محدودی معاف کرده اند (یوداموتید، ۲۰۰۳). براین اساس، چهار رویکرد برای مالیات بر تجارت الکترونیکی به شرح زیر وجود دارد:

۱. عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی: یکی از رویکردهای مطرح در برخی کشورها و در میان برخی سیاست گذاران، عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی به دلیل ماهیت نوظهور و پیچیدگی های این حوزه است (یوداموتید، ۲۰۰۳). این دیدگاه براین اساس است که اعمال مالیات زود هنگام و سخت گیرانه می تواند مانع رشد و توسعه کسب و کارهای دیجیتال و استارت آپ ها شود و نوآوری در این بخش را محدود کند. افزون بر آن زیرساخت های قانونی و فناوری مالیاتی در بسیاری از کشورها هنوز به اندازه کافی برای شناسایی و رصد تراکنش های دیجیتال توسعه نیافته اند و مطالبه مالیات می تواند بار اجرایی سنگینی بر سازمان های مالیاتی و فعالان اقتصادی تحمیل کند و در نهایت سرمایه گذاری در زمینه نوآوری های دیجیتال را با چالش روبرو کند (هریس، ۲۰۲۴).

۲. اعمال قوانین مالیاتی ویژه تجارت الکترونیکی: حامیان تصویب قوانین ویژه مالیات برای تجارت الکترونیکی ادعا می کنند که این رویکرد ضروری است تا بتوان به طور دقیق و منصفانه مالیات را از کسب و کارهای دیجیتال مطالبه کرد، زیرا مالیاتی بر تجارت سنتی قادر به درک پیچیدگی ها و ویژگی های خاص این حوزه نیست (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹).

منتقدانی همچون برد و کازانگرا (۱۹۹۲) محدودیت‌های اداری (کمبود زیرساخت دستگاه مالیات ستانی در گرفتن مالیات) را یکی از موانع اصلی در پایین بودن ظرفیت بالفعل کشورهای توسعه نیافته می‌دانند.

شاخص کوشش مالیاتی شکاف بین وصولی مالیات در یک منطقه یا کشور و ظرفیت بلقوه یا قانونی مالیاتی همان منطقه یا کشور را تعیین می‌کند. بنابراین، این نکته که مناطق یا کشورهای مختلف ممکن است سطوح مختلفی از کوشش مالیاتی را داشته باشند، بر این موضوع اشاره دارد که مالیات‌های جمع‌آوری شده در یک منطقه یا کشور و امکان جمع‌آوری یا افزایش مطالبه مالیات دومفهوم کاملاً متفاوتی هستند (خورخه و بوکس،<sup>۵</sup> ۱۹۹۷).

از روش چلیا (۱۹۷۱) در محاسبه کوشش مالیاتی به عنوان معیار ایستای ارزیابی عملکرد مالیاتی یاد می‌شود. زیرا این روش، ظرفیت یا توان بلقوه مالیاتی را در یک نقطه از زمان اندازه‌گیری می‌کند. این روش همچنین بیان می‌کند که استفاده از (GDP) برای قابل مقایسه بودن این نسبت با کشورهای دیگر می‌تواند بکار گرفته شود. با توجه به اینکه اطلاعات جامع و قابل اتکایی در خصوص کوشش مالیات بر تجارت الکترونیکی در کشورهای دیگر ارائه نشده و امکان محاسبه آن در پژوهش حاضر مقدور نیست (هیچ منبع اطلاعاتی قابل اتکایی آن را منتشر نمی‌کند)، بنابراین لزومی به استفاده از (GDP) نیست. همچنین، در صورت کسر فرمول از واژه (actual) به معنی مالیات واقعی استفاده شده است که منظور همان مالیات وصول شده<sup>۶</sup> است و در مخرج کسر از واژه (predicted) به معنی مالیات پیش‌بینی شده استفاده شده که منظور همان مالیات قابل مطالبه بر اساس قانون (legal) است.

شاخص کوشش مالیاتی شکاف بین وصولی مالیات در یک منطقه یا کشور و ظرفیت بلقوه یا قانونی مالیاتی همان منطقه یا کشور را تعیین می‌کند. بنابراین، این نکته که مناطق یا کشورهای مختلف ممکن است سطوح مختلفی از کوشش مالیاتی را داشته باشند، بر این موضوع اشاره دارد که مالیات‌های جمع‌آوری شده در یک منطقه (عملکرد) یا کشور و امکان جمع‌آوری یا افزایش وصولی (ظرفیت) دومفهوم کاملاً متفاوتی هستند (خورخه و بوکس، ۱۹۹۷). چلیا (۱۹۷۱) کوشش مالیاتی از رابطه زیر محاسبه کرد:

۱. الگوی محاسبه کوشش مالیاتی بر اساس پژوهش چلیا (۱۹۷۱)

اعمال قوانین مالیات بر تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی به مفهوم اعمال قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و دستورالعمل‌های رسیدگی از جمله ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم برای تجارت الکترونیکی است.

### کوشش‌های مالیاتی

کوشش‌های مالیاتی میزان درآمد مالیاتی واقعی است که به صورت درصدی بیان می‌شود (جوزف و راشل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). به بیان دیگر، کوشش مالیاتی عبارت است از نسبت مالیات وصول شده به ظرفیت بالقوه مالیاتی و می‌توان آن را شاخصی از میزان استفاده یک کشور یا استان از ظرفیت مالیاتی موجود، تعریف کرد. کوشش مالیاتی تحت تاثیر تلاش برای اعمال قانون یا اجرایی اداره وصول مالیات و غیره قرار دارد (عرب مازار، ۱۳۸۸).

کوشش مالیاتی به عنوان معیار سنجش وضعیت نظام مالیاتی کشور با استفاده از ظرفیت مشمول مالیات آن تعریف می‌شود. در واقع کوشش مالیاتی میزان مالیات وصول شده را نسبت به ظرفیت بالقوه مالیاتی می‌سنجد. شاخص مالیاتی ابزاری برای اندازه‌گیری اختلاف بین کشورها در چگونگی بهره‌گیری از پایگاه‌های مالیاتی موثر بوده و شاید نشان دهنده سیاست‌های مالی مناسب برای مقابله با عدم تعادل مالی باشد. برای مثال ممکن است کشورهای با شاخص مالیاتی بالا به کاهش هزینه‌های خود به‌جای افزایش در مالیات نیاز داشته باشند (ستوتسکی<sup>۲</sup>، ۱۹۹۷).

برد و کازانگرا<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) تاکید دارند، کشورهای درحال توسعه اگر قصد دارند رشد کنند باید کوشش‌های مالیاتی خود را افزایش دهند و برای نائل شدن به این هدف باید هزینه‌های بیشتری را در زیرساخت‌های عمومی، آموزش و امکانات بهداشتی بپذیرند. حدود هفتاد سال پیش کالدور<sup>۴</sup> (۱۹۶۳) در مقاله‌ای پرسید؛ «آیا کشورهای توسعه نیافته علاقمند به فراگیری سیاست‌های مالیاتی هستند؟» اساس این پرسش بر این فرض استوار است که برای توسعه یافتگی کشورها، نرخ مالیات بیش از ۱۰-۱۵ درصد لازم است، اما کشورهای توسعه نیافته معمولاً کمتر از این نرخ دریافت می‌کنند. کالدور معتقد است حتی فقیرترین کشور نیز از دیدگاه ظرفیت اقتصادی و اداری امکان گرفتن مالیات بیشتر دارد (برد و کازانگرا، ۱۹۹۲).

4. Kaldor  
5. Jorge & Boex  
6. Claimed

1. Joseph & Rachel  
2. Stotsky  
3. Bird & Casanegra

### روش شناسی

در این پژوهش از روش آمیخته (کرسول<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸) شامل دلفی (آلکی و هلمر<sup>۵</sup>، ۱۹۶۳) و روش تحلیل محتوا CVR (لاوشه<sup>۶</sup>، ۱۹۷۵) و تحلیل عاملی تاییدی (کلاین<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸) استفاده شده است. تجارب کشورها در زمینه قانون گذاری و نحوه تشخیص و مطالبه مالیات بر تجارت الکترونیکی بر اساس نظریه (یودامویتید، ۲۰۰۳). با ویژگی های محیطی ایران تطبیق داده شده و سپس اطلاعات مربوط به تجارت الکترونیکی ایران، با استفاده از روش دلفی و از طریق پرسشنامه به نظرخواهی از صاحب نظران و خبرگان گذاشته شده است.

### پیاده سازی روش دلفی

#### گام اول

ابتدا مفاهیم و نکات کلیدی بدست آمده با استفاده از روش ادبیات کتابخانه ای در قالب چک لیستی برای انجام مصاحبه اولیه تنظیم شد که منابع آن در ادامه آمده است. پس از انجام مصاحبه اولیه، تعدادی حذف و اصلاح شد و نتایج مجدداً مورد ارزیابی قرار گرفت.

#### گام دوم

در این مرحله مفاهیم و اصطلاحات مربوط به مالیات بر تجارت الکترونیکی از منابع یاد شده در مرحله قبلی استخراج شد و با روش CVR<sup>۵</sup> مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. روش تحلیل محتوا با CVR یکی از روش های سنجش اعتبار محتوایی<sup>۶</sup> یک پرسشنامه یا ابزار اندازه گیری است. این روش کمک می کند تا تعیین شود کدام مفهوم یا پرسش مرتبط و ضروری برای اندازه گیری موضوع مورد نظر هستند (لاوشه، ۱۹۷۵).

### مراحل اجرای تحلیل محتوا با CVR

#### ۱. جمع آوری نظرات کارشناسان

تعداد ۳۰ نفر شامل ۱۰ نفر از هر گروه خبرگان از جامعه آماری ۹۰ نفری که بالاترین سابقه کاری و مدرک دانشگاهی را داشتند انتخاب شدند و به ارزیابی مفاهیم جمع آوری شده از

$$TAX_{\text{effort}} = \frac{(T/GDP)_{\text{actual}}}{(T/GDP)_{\text{perdicted}}}$$

۲. الگوی اول بومی سازی محاسبه کوشش مالیاتی بر اساس پژوهش چلیا (۱۹۷۱)

$$\text{کوشش مالیاتی} = \frac{\text{مالیات مطالبه شده}}{\text{مالیات قانونی}}$$

۳. الگوی دوم بومی سازی محاسبه کوشش مالیاتی بر اساس پژوهش چلیا (۱۹۷۱)

$$\text{ظرفیت مالیاتی بالفعل} = \frac{\text{ظرفیت مالیاتی بالقوه}}{\text{کوشش مالیاتی}}$$

۴. الگوی نهایی بومی سازی محاسبه کوشش مالیاتی مالیات بر تجارت الکترونیکی بر اساس پژوهش چلیا (۱۹۷۱)

$$TAX_{\text{effort}} = \frac{AC}{PC}$$

**ظرفیت بالقوه مالیاتی:** با ترکیب و توسعه تعاریف عرب مازار (۱۳۸۸) و جوزف و راشل (۲۰۱۹) برداشت می شود، ظرفیت بالقوه قانونی مالیاتی معرف حداکثر مالیات قابل مطالبه از منابع مختلف مالیاتی در چارچوب قوانین موجود و با فرض حداکثر کارایی سازمان وصول مالیات است.

**ظرفیت بالفعل مالیاتی:** بر اساس تعریف عرب مازار (۱۳۸۸) که ظرفیت بالفعل را مالیات جمع آوری شده دانسته است، ظرفیت بالفعل عبارت است از مالیات های وصول شده.

نسبت کوشش های مالیاتی از تقسیم مالیات وصول شده یا همان ظرفیت بالفعل بر مالیات قابل مطالبه که همان ظرفیت بالقوه است حاصل می شود.

این نسبت هرچه به سمت عدد یک نزدیک شود خلاء کوشش های مالیاتی کمتر و نظام مالیاتی و دستگاه مالیات ستانی کارایی و اثربخشی دارد و هرچه به سمت صفر نزدیک شود عکس این قضیه صادق است (چلیا، ۱۹۷۱).

4. Kline  
5. Content Validity Ratio  
6. Content Validity

1. Creswell  
2. Alkey & Helmer  
3. Lawshe

$N =$  کل تعداد کارشناسان

۳. تفسیر CVR

مقدار CVR بین -۱ تا +۱ است. مقدار مثبت و بالاتر از حد آستانه (که به تعداد کارشناسان بستگی دارد) نشان دهنده معتبر بودن آن آیتم است (لاوشه، ۱۹۷۵).

### گام سوم

تأثیر سیاست مالیاتی کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سایر کشورها که بر اساس نظریه یودامویتید (۲۰۰۳) به چهار رویکرد عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی، اعمال قوانین مالیاتی ویژه تجارت الکترونیکی، اعمال قوانین مالیاتی تجارت سنتی بر تجارت الکترونیکی، اعطای معافیت مالیاتی به تجارت الکترونیکی تقسیم شد. در نتیجه الگوی مفهومی این پژوهش که در شکل ۱ نشان داده شده، بدست آمده است.



شکل ۱. چارچوب الگوی تاثیر رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی بر کوشش‌های (پژوهشگر)

کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی با کمک تحلیل عامل تأییدی در نرم‌افزار لیزرل (نسخه ۱۲,۵,۱) مورد آزمون قرار گرفت. در تحلیل عاملی تأییدی، پژوهشگر به دنبال تهیه الگوی است که فرض می‌شود داده‌های تجربی را بر پایه چند پارامتر کمابیش اندک، توصیف، تبیین و یا توجیه می‌کند. این الگو مبتنی بر اطلاعات پیش تجربی درباره ساختار داده‌هاست (کلاین، ۱۹۹۸).

### پرسش‌های فرعی پژوهش

۱. با توجه ماهیت برخی از کالاها و خدمات دیجیتال که ماهیت محسوسی ندارند (مانند کتاب‌ها و نرم‌افزارها،...)، شناسایی این مبادلات برای مطالبه

مراحل قبلی پرداختند و بر اساس ضرورت در سه دسته طبقه‌بندی کردند (لاوشه، ۱۹۷۵):

ضروری<sup>۱</sup>

مفید ولی غیرضروری<sup>۲</sup>

غیرضروری<sup>۳</sup>

### ۲. محاسبه CVR

الگوی شماره (۱): فرمول CVR به صورت زیر است: (لاوشه، ۱۹۷۱)

$$\frac{N}{2} - e^n$$

$$\frac{N}{2}$$

$e^n =$  تعداد کارشناسانی که آیتم را «ضروری» دانسته‌اند

### گام چهارم

در ابتدا گویه‌ها برای اصلاح و حذف در اختیار خبرگان برای اجماع‌سازی قرار گرفت. تعداد ۲۱ گویه اولیه در دور نخست بر اساس نظرات اصلاحی بدست آمده و با حذف گویه‌های کم‌اهمیت، تعداد گویه‌ها به ۱۵ مورد کاهش یافت. در دور دوم، پس از ارزیابی مجدد میزان توافق و حذف گویه‌های دارای اختلاف نظر، ۱۲ گویه دارای اجماع نهایی انتخاب و تثبیت شد.

### گام پنجم

#### تحلیل عاملی تأییدی

به‌منظور شناسایی و تأیید عوامل اندازه‌گیری، تأثیر رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش

۱۲. عدم شفافیت در تجارت الکترونیکی با پول های الکترونیکی (رمز ارز) دریافت مالیات این معاملاتی قابل محاسبه نیست. بنابراین معافیت مالیاتی تاثیر مثبتی بر کوشش های مالیاتی دارد؟

### گام ششم

#### توزیع پرسشنامه

پرسشنامه تهیه شده از روش دلفی، برای نظرخواهی در اختیار خبرگان قرار گرفت. شرکت کنندگان در روش دلفی شامل ۹۰ نفر از متخصصان و خبرگان شورای عالی مالیاتی (۳۰ نفر)، مدیران سازمان حسابرسی (۳۰ نفر) و خبرگان دانشگاهی (۳۰ نفر) بود. پرسشنامه دلفی به صورت حضوری به آنان ارائه شد. شیوه انتخاب خبرگان شامل اعضای شورای عالی مالیاتی، مدیران سازمان حسابرسی که سابقه صدور گزارش حسابرسی ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم داشته اند و استادان دانشگاهی که حداقل دو مقاله مالیاتی در زمینه مالیات در منابع معتبر منتشر کرده اند، بود. در این مرحله از آنها خواسته شد، وزن هر یک از ابعاد، شاخص ها و مفاهیم را در قالب یک طیف ۵ گزینه ای مشخص نمایند.

### یافته ها

#### (الف) آمار جمعیت شناختی

نتایج حاصله بیانگر این امر است که از کل ۹۰ نفر نمونه آماری منظور شده در این پژوهش تعداد ۷۷ نفر، (۸۵/۶ درصد) آنها مرد و ۱۳ نفر دیگر (۱۴/۴ درصد)، زن هستند. در گروه شورای عالی مالیاتی تعداد ۲۵ نفر (۸۳/۳ درصد) مرد و بقیه زن؛ در گروه حسابرسان تعداد ۲۲ نفر (۷۳/۳ درصد) مرد و در گروه استادان خبرگان دانشگاهی همگی مرد بودند.

باتوجه به نتایج جدول توصیفی زیر بیشترین درصد فراوانی متعلق به افرادی است که دارای مدرک تحصیلی حسابداری هستند که در حدود ۷۶/۷ درصد معادل ۶۹ نفر از افراد نمونه را شامل شده است و ۱۵ نفر معادل ۱۶/۷ درصد مدیریت مالی، ۳ نفر حقوق عمومی، ۱ نفر مدیریت بازرگانی و ۲/۲ درصد معادل ۲ نفر با مدرک اقتصاد هستند. اطلاعات بالا نشان می دهد که جامعه آماری و نمونه های انتخاب شده واجد شرایط مطالعه هستند.

#### (ب) آمار ابعاد متغیرهای تجارت الکترونیکی

جدول ۱، نتایج تحلیل محتوایی به روش CVR برای ارزیابی ابعاد رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی با افزایش کوشش های مالیات بر تجارت الکترونیکی را نشان می دهد.

- مالیات دشوار است بنابراین تاثیر منفی بر کوشش های مالیاتی دارد؟
۲. واسطه ها در اینترنت و فضای مجازی قابل ردیابی نیستند، لذا مطالبه مالیات از این بخش امکان پذیر نیست. بنابراین تاثیر منفی بر کوشش های مالیاتی دارد؟
۳. با توجه به عدم شفافیت در تجارت الکترونیکی با پول های الکترونیکی (رمز ارز) و حسابرسی مالیاتی دشوار آن، تاثیر منفی بر کوشش های مالیاتی دارد؟
۴. با وضع قوانین مالیاتی دقیق تجارت الکترونیکی می توان کالاها و خدمات دیجیتال که ماهیت محسوسی ندارند (مانند کتابها و نرم افزارها...) را شناسایی و مطالبه مالیات کرد. بنابراین کوشش های مالیاتی ارتقا می یابد؟
۵. با وضع قوانین مالیاتی دقیق تجارت الکترونیکی می توان واسطه ها در اینترنت و فضای مجازی را ردیابی و مطالبه مالیات کرد. بنابراین کوشش های مالیاتی ارتقا می یابد؟
۶. با تصویب و اجرای دقیق قوانین مالیات بر تجارت الکترونیکی می توان مبالغاتی که در قالب پول الکترونیکی (رمزارز) انجام می شود را حسابرسی مالیاتی کرد. بنابراین کوشش های مالیاتی ارتقا می یابد؟
۷. قوانین مالیات های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و پایانه های فروشگاهی کالاها و خدمات دیجیتال که ماهیت محسوسی ندارند (مانند کتابها و نرم افزارها...) شناسایی و مطالبه مالیات می کند. لذا کوشش های مالیاتی ارتقا می یابد؟
۸. قوانین مالیات های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و پایانه های فروشگاهی واسطه ها در اینترنت و فضای مجازی را ردیابی و مطالبه مالیات می کند. بنابراین کوشش های مالیاتی ارتقا می یابد؟
۹. قوانین مالیات های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و پایانه های فروشگاهی انتقالات وجه در قالب پول الکترونیکی (رمزارز) را رسد و حسابرسی می کند. بنابراین کوشش های مالیاتی ارتقا می یابد؟
۱۰. با توجه به اینکه واسطه ها در اینترنت و فضای مجازی قابل شناسایی نیستند و مطالبه مالیات پرهزینه است، بنابراین معافیت مالیاتی تاثیر مثبتی بر کوشش های مالیاتی دارد؟
۱۱. ماهیت برخی از کالاها و خدمات دیجیتالی مانند کتاب، اطلاعات و... محسوس نیستند، ردیابی آنها بر اساس امکانات موجود ممکن نیست، بنابراین معافیت مالیاتی تاثیر مثبتی بر کوشش های مالیاتی دارد؟

## جدول ۱. نتایج تحلیل محتوایی به روش CVR

ضریب نسبی روایی محتوا	مؤلفه	رویکرد
۰/۹۰	کوشش مالیاتی	عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی
۰/۸۷	کوشش مالیاتی	اعمال قانون ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی
۰/۸۹	کوشش مالیاتی	اعمال قانون مالیات بر تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی
۰/۹۰	کوشش مالیاتی	معافیت از مالیات تجارت الکترونیکی

## آزمون نرمال بودن داده‌ها

برای استفاده از آزمون‌های پارامتریک، لازم است وضعیت نرمال بودن داده‌ها مشخص شود که برای حصول اطمینان از نرمال بودن داده‌ها از آزمون (K-S) One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test در نرم افزار اس پی اس اس<sup>۱</sup> نسخه ۳۰، بکار گرفته می‌شود. که نتیجه آن به شرح زیر است:

برای امتیازات مجموع مؤلفه‌های متغیرها که از نوع فاصله‌ای هستند که مطابق جدول ۲، Sig (سطح معنی داری) برای ابعاد ظرفیت بالقوه مالیات بر تجارت الکترونیکی کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض  $H_0$  (مبنی بر نرمال بودن) تایید و فرض مقابل  $H_1$  (مبنی بر غیر نرمال بودن) رد می‌شود. بنابراین در ادامه استنباط فرض نرمال بودن داده‌ها مورد توجه واقع شده است.

جدول ۱، نتایج تحلیل محتوایی به روش CVR را برای

ارزیابی ابعاد مختلف رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی و تأثیر آن‌ها بر افزایش کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی نشان می‌دهد. مطابق این جدول، چهار رویکرد شامل «عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی»، «تصویب قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی»، «بکارگیری قانون مالیات بر تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی» و «معافیت از مالیات تجارت الکترونیکی» مورد بررسی قرار گرفتند. ضریب نسبی روایی محتوا (CVR) برای تمامی این مؤلفه‌های بالا بین ۰/۸۷ تا ۰/۹۰ قرار دارد که نشان‌دهنده توافق بالای خبرگان در اعتبار علمی و اهمیت هر یک از رویکردها در افزایش کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی است (لاوشه، ۱۹۷۵)، و بنابراین همه مؤلفه‌ها از نظر محتوایی معتبر شناخته شده‌اند.

## جدول ۲. بررسی وضعیت نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون K-S

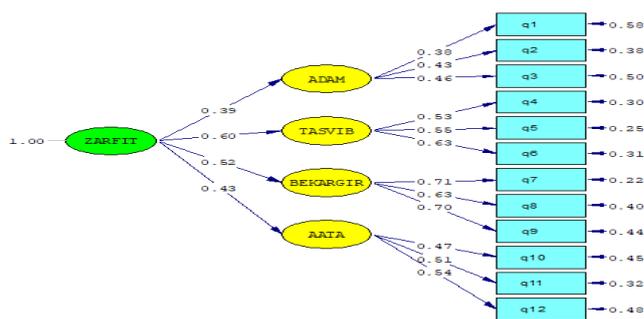
آزمون	عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی	تصویب قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی	به کارگیری قانون مالیات بر تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی	معافیت از مالیات تجارت الکترونیکی
کلوموگروف اسمیرنوف	۱/۱۶۹	۲/۰۵۸	۱/۷۲۰	۱/۳۶۸
سطح معناداری	۰/۰۵۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۵	۰/۰۴۷

## تحلیل عامل تأییدی

در پژوهش حاضر به منظور شناسایی و تأیید عوامل اندازه‌گیری، روایی این پرسشنامه به طور جداگانه برای هر بعد با انجام تحلیل عامل تأییدی (کلاین، ۱۹۹۸) مورد آزمون قرار گرفت.

در بخش کمی پژوهش به منظور تعمیم نتایج به جامعه‌ای

که از آن استخراج شده است از آزمون تحلیل عامل تأییدی (کلاین، ۱۹۹۸) به کمک نرم‌افزار لیزرل استفاده شده است که نتایج آن در ادامه ارائه شده است.



Chi-Square=131.12, df=50, P-value=0.00000, RMSEA=0.048

شکل ۲. الگوی اندازه گیری رویکرد مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی در حالت تخمین استاندارد، مرتبه‌ی اول

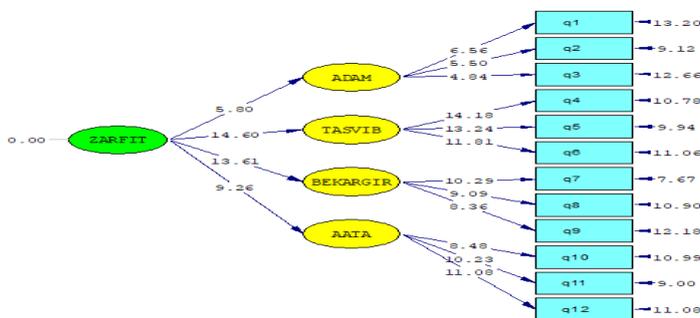
جدول ۳. نتایج حاصل از نرم افزار لیزرل، تحلیل عاملی مرتبه اول

میزان به‌دست‌آمده	دامنه قابل‌پذیرش	شاخص برازندگی
۱۳۱/۱۲	-	مقدار کای اسکویر
۵۰	-	درجه آزادی
۰/۰۰۰	کمتر از ۰/۰۵	سطح معنی‌داری
۲/۶	کمتر از ۳	نسبت کای اسکویر بر درجه آزادی
۰/۰۴۸	کمتر از ۰/۰۸	RMSEA
۰/۹۱	بزرگ‌تر از ۰/۹	GFI
۰/۹۲	بزرگ‌تر از ۰/۹	AGFI

شکل بالا نشان می‌دهد که آیا متغیرهای اصلی پژوهش به‌درستی توسط (شاخص‌ها) سنجیده می‌شوند؟ نتایج بدست آمده بیانگر آن است که متغیرهای مشاهده شده به‌خوبی می‌توانند متغیر پنهان را تبیین کنند. از آنجا که بار عاملی شاخص‌های مشاهده شده بزرگ‌تر از ۰/۳ و بنابراین رابطه مطلوبی بین شاخص‌ها (متغیر مشاهده شد) با رویکرد مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی (متغیر پنهان) برقرار است و نقش مهم و معناداری در اندازه‌گیری مالیات بر تجارت الکترونیکی دارند.

نسبت خی دو به درجه آزادی ۲/۶ است. مقدار جذر میانگین (RMSEA=0.048) که نشان از خوبی برازش است. شاخص GFI و AGFI اندازه‌های از مقدار نسبی واریانس‌ها و کوواریانس‌ها هستند که به گونه‌های مشترک توسط مدل توجیه می‌شوند هرچه این مقدار به یک نزدیک باشد برازش داده‌ها مناسب‌تر خواهد بود. همچنین شایان باین است که این شاخص بستگی به حجم نمونه ندارد (کلاين، ۱۹۹۸).

لازم به بیان است، در شکل بالا رویکردها به‌اختصار بیان شده است بدین صورت که رویکرد اول عدم مطالبه مالیات<sup>۱</sup>، تصویب یا اعمال قوانین ویژه<sup>۲</sup>، اعمال قوانین تجارت سنتی<sup>۳</sup> و در نهایت اعطای معافیت<sup>۴</sup> است. نتایج آزمون نیکویی برازش جدول ۳، حاصل از نرم افزار لیزرل نشان می‌دهد، پس از حذف خطاهای کوواریانس، مدل از برازش خوبی برخوردار است.



Chi-Square=131.12, df=50, P-value=0.00000, RMSEA=0.048

شکل ۳. معناداری رویکرد مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی

**جدول ۷. میانگین پاسخ‌ها به رویکرد چهارم**

پرسش	سازمان حسابرسی	استادان دانشگاه	شورای عالی مالیاتی	میانگین کل
اول	۲/۷۰	۳	۲/۵۰	۲/۷۳
دوم	۲/۷۵	۲/۹۰	۲/۲۰	۲/۶۲
سوم	۲/۷۰	۲/۶۰	۲/۴۰	۲/۵۷

**بحث و نتیجه‌گیری**

بررسی تأثیر ابعاد مختلف رویکردهای مالیات بر تجارت الکترونیکی بر کوشش‌های مالیاتی، نشان می‌دهد که این موضوع چندوجهی و پیچیده بوده و هر رویکرد تأثیر متفاوت و گاهی متضادی بر کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی دارد. یافته‌های حاصل از نظرسنجی از سه گروه سازمان حسابرسی، استادان دانشگاه و شورای عالی مالیاتی، چارچوبی کاربردی و مستند برای سیاست‌گذاری مالیاتی در این حوزه فراهم می‌کند.

**پرسش اصلی اول - تأثیر عدم مطالبه مالیات بر تجارت الکترونیکی بر ظرفیت مالیاتی**

پاسخ به هر سه پرسش در محدوده بی‌نظر قرار گرفته است. از دیدگاه پاسخ‌دهندگان با فرض ثابت بودن توان دستگاه مالیات ستانی، عدم مطالبه مالیات از کالاها و خدمات دیجیتال که ماهیت محسوسی ندارند (مانند کتاب‌ها و نرم افزارها...)، مطالبه مالیات از واسطه‌ها در اینترنت و فضای مجازی و مطالبه مالیات از مبادلاتی که با پول دیجیتالی (رمز ارز) تأثیری بر ارتقای کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی ندارد.

**پرسش اصلی دوم - تأثیر تصویب قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی بر کوشش‌های مالیاتی**

با فرض ثابت بودن توان دستگاه مالیات ستانی، پاسخ‌دهندگان نظر مخالف را نسبت ارتقاء کوشش‌های مالیاتی از طریق تصویب قانون ویژه مطالبه مالیات از کالاها و خدمات دیجیتالی که ماهیت محسوسی ندارند و مبادلات که با پول دیجیتالی (رمز ارز) می‌شود را انتخاب کردند. همچنین پاسخ‌دهندگان اعتقاد داشتند اعمال قانون ویژه مطالبه مالیات از واسطه‌ها در اینترنت و فضای مجازی تأثیری بر کوشش‌های مالیاتی ندارد.

**پرسش اصلی سوم - تأثیر به‌کارگیری قوانین مالیاتی تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی بر کوشش‌های مالیاتی**

پاسخ به هر سه پرسش در محدوده بی‌نظر قرار گرفته است. از دیدگاه پاسخ‌دهندگان با فرض ثابت بودن توان

نمودار خروجی بالا معناداری ضرایب و پارامترهای بدست آمده الگوی اندازه‌گیری کارائی مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی با ۴ رویکرد و ۱۲ گویه را نشان می‌دهد. چنانچه عدد معناداری بزرگ‌تر از ۲ یا کوچک‌تر از ۲- باشد. رابطه موجود در الگوی پژوهش معنادار خواهد بود (کلاسن، ۱۹۹۸) که نتایج نشان می‌دهد کلیه روابط معنادار هستند.

**بررسی تأثیر رویکردهای تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی**

**رویکرد اول -** تأثیر عدم مطالبه مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی

**جدول ۴. میانگین پاسخ‌ها به رویکرد اول**

پرسش	سازمان حسابرسی	استادان دانشگاه	شورای عالی مالیاتی	میانگین کل
اول	۲/۰۵	۳/۱۰	۱/۹۰	۲/۳۵
دوم	۳/۸۰	۲/۹۰	۲	۲/۹۰
سوم	۳/۴۰	۲/۲۰	۱/۸۰	۲/۴۷

**رویکرد دوم -** تأثیر تصویب قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی

**جدول ۵. میانگین پاسخ‌ها به رویکرد دوم**

پرسش	سازمان حسابرسی	استادان دانشگاه	شورای عالی مالیاتی	میانگین کل
اول	۱/۸۰	۲/۱۵	۱/۳۰	۱/۷۵
دوم	۲/۴۵	۲/۱۰	۲/۳۰	۲/۲۸
سوم	۱/۷۵	۱/۷۰	۱/۵۰	۱/۶۵

**رویکرد سوم -** تأثیر به‌کارگیری قوانین مالیاتی تجارت سنتی برای تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی

**جدول ۶. میانگین پاسخ‌ها به رویکرد سوم**

پرسش	سازمان حسابرسی	استادان دانشگاه	شورای عالی مالیاتی	میانگین کل
اول	۳	۲/۴۰	۲/۹۰	۲/۷۷
دوم	۲/۳۰	۲/۶۰	۲/۷۰	۲/۵۳
سوم	۲/۳۵	۲/۶۰	۳	۲/۵۵

**رویکرد چهارم -** تأثیر اعطای معافیت مالیاتی به تجارت الکترونیکی بر افزایش کوشش‌های مالیاتی

تقویت توان دستگاه مالیات‌ستانی با نسبتی بیشتر از افزایش دامنه قوانین مالیاتی.

تقلیل توان دستگاه مالیات‌ستانی با نسبتی کمتر از کاهش دامنه قوانین مالیاتی.

بر اساس نتایج این پژوهش، عدم مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی تاثیری بر ارتقای کوشش‌های مالیاتی ندارد زیرا عدم مطالبه مالیات به مفهوم عدم گسترش قوانین مالیاتی و یا به عبارتی ثابت بودن دامنه قوانین مالیاتی است و از سوی دیگر توان دستگاه مالیات‌ستانی نیز بدون تغییر است. مطالبه مالیات از تجارت الکترونیکی بر اساس قوانین مالیات بر تجارت سنتی نیز تاثیر بر ارتقاء کوشش‌های مالیاتی ندارد زیرا قوانین مالیاتی جدیدی تصویب نشده و توان دستگاه مالیات‌ستانی نیز در سطح سابق بودن تغییر قرار دارد. همچنین، اعطای معافیت بر مالیات بر تجارت الکترونیکی (البته بشرطی که پیشتر مطالبه مالیات نشده باشد) همانند حالت عدم مطالبه مالیات که دامنه قوانین مالیاتی بدون تغییر است و توان دستگاه مالیات‌ستانی نیز در سطح سابق قرار دارد، اما، تصویب و اعمال قوانین ویژه مالیات بر تجارت الکترونیکی موجب افزایش دامنه قوانین مالیاتی می‌شود و اگر توان دستگاه مالیات‌ستانی در سطح سابق قرار داشته باشد، موجب ارتقاء کوشش‌های مالیاتی نمی‌شود بلکه ممکن است موجب کاهش نسبت کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی شود.

### پیشنهادها

به سیاستگذاران و مجریان مالیات‌ستانی پیشنهاد می‌شود موارد زیر را در نظر داشته باشند:

۱. قبل از هرگونه تصمیمی برای گسترش دامنه مقررات

مالیاتی، توان دستگاه مالیاتی باید افزایش یابد.

۲. برگزاری دوره‌های توانمندسازی حساب‌رسان مالیاتی در

شناسایی روش‌های فعالیت و کسب درآمد در فضای

دیجیتالی.

۳. توسعه زیرساخت‌ها و نیروی انسانی دستگاه

مالیات‌ستانی.

موضوعات زیر به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود:

۱. محاسبه نسبت کوشش‌های مالیاتی برای منابع

مختلف از جمله مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش

افزوده.

۲. تجزیه و تحلیل مقررات مالیاتی برای شناسایی

بخش‌هایی از قوانین مالیاتی که دستگاه مالیات‌ستانی

توان جمع‌آوری مالیات مذکور را ندارد و موجب کاهش

نسبت کوشش مالیاتی شده است.

دستگاه مالیات‌ستانی، مطالبه مالیات از کالاها و خدمات دیجیتال که ماهیت محسوسی ندارند (مانند کتاب‌ها و نرم افزارها...)، واسطه‌ها در اینترنت و فضای مجازی و مالیاتی که در قالب پول الکترونیکی (رمزارز) انجام می‌شود بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات‌های مستقیم، تاثیری بر ارتقای کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی ندارد.

### پرسش اصلی چهارم - تأثیر اعطای معافیت مالیات بر تجارت الکترونیکی بر کوشش‌های مالیاتی

پاسخ به هر سه پرسش در محدوده بی‌نظر قرار گرفته است. از دیدگاه پاسخ‌دهندگان با فرض ثابت بودن توان دستگاه مالیات‌ستانی، اعطای معافیت از مالیات به کالاها و خدمات دیجیتال که ماهیت محسوسی ندارند (مانند کتاب‌ها و نرم افزارها...)، واسطه‌ها در اینترنت و فضای مجازی و مالیاتی که در قالب پول الکترونیکی (رمزارز) انجام می‌شود، تاثیری بر ارتقای کوشش‌های مالیات بر تجارت الکترونیکی ندارد.

### جمع‌بندی کلی

بر اساس توسعه نظریه چلیا (۱۹۷۱) نسبت کوشش‌های مالیاتی از ظرفیت بالفعل مالیاتی در صورت کسر بر ظرفیت بالقوه مالیاتی در مخرج کسر حاصل می‌شود. روشن است، ارتقای نسبت کوشش‌های مالیاتی از طریق افزایش صورت کسر (ظرفیت بالفعل) و ثابت بودن مخرج کسر (ظرفیت بالقوه) و یا ثابت بودن صورت کسر و کاهش مخرج کسر و یا افزایش هر دو به شرطی که صورت کسر با نسبتی بیشتر افزایش یابد و در نهایت کاهش هر دو به شرطی که صورت کسر با نسبتی کمتر کاهش یابد. صورت کسر ظرفیت بالفعل است که همان مالیات‌های وصول شده است. مالیات‌های وصول شده تابع توان دستگاه مالیات‌ستانی در جمع‌آوری مالیات است که تحت تاثیر عواملی همچون توسعه نیروی انسانی، زیرساخت‌ها و منابع اطلاعاتی است. مخرج کسر ظرفیت بالقوه است که همان مالیات‌های قابل مطالبه است. مالیات‌های قابل مطالبه شامل درآمدها و منابعی است که طبق قوانین مشمول مالیات هستند. واضح است شرایطی که منجر به ارتقاء کوشش‌های مالیاتی می‌شود شامل موارد زیر است:

تقویت توان دستگاه مالیات‌ستانی و ثابت بودن دامنه قوانین مالیاتی.

محدود کردن دامنه قوانین مالیاتی با فرض ثابت بودن توان دستگاه مالیات‌ستانی.

**محدودیت‌ها**

مهم‌ترین محدودیت این پژوهش وجود اندک پژوهش‌های داخلی و خارجی در زمینه مالیات بر تجارت الکترونیکی و همچنین وجود اندک متخصصان و خبرگان در زمینه مالیات بر تجارت الکترونیکی بود، با این وجود سعی شد روایی و پایایی پژوهش حفظ شود.

**ملاحظات اخلاقی**

پیروی از اصول اخلاق پژوهش نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

**مشارکت نویسندگان**

تمام نویسندگان در همه مراحل جمع آوری داده‌ها، گزارش پژوهش و تحلیل داده‌ها نقش داشته‌اند.

**تعارض منافع**

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

**سپاسگزاری**

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.

## References

- Alkey, N; & Helmer, O. (1963). An experimental application of the Delphi method to the use of experts. *Management Science*, 9(3), 458-467.  
<https://doi.org/10.1287/mnsc.9.3.458>
- Andal, Dean F; (1997). "State and Local Taxation of Electronic Commerce: Read My E-mail, No New Taxes", Presented at the Symposium on Multi Jurisdictional Taxation of Electronic Commerce, Harvard Law School, Cambridge, Mass, April 5, *State Tax Notes*, Vol. 12, No. 18 (STH May), pp. 1387-95.  
DOI:10.1162/089286401750212014
- Arab Mazar, Ali Akbar and Dehghani, Ali. (2008). Estimating the efficiency of income tax for businesses and legal entities in the provinces of the country. *Research Journal of Taxation*, 17 (7), 64-45. (In Persian). [10.22051/JERA.2016.2292](https://doi.org/10.22051/JERA.2016.2292)
- Arabmazar, A; & Dehghani, A. (2009). Baraavard-e karayi-e maliat bar daramad-e mashaghel va ashkhas-e hoqouqi dar ostanha [Estimating the efficiency of income and corporate tax across provinces in Iran]. *Research Journal of Taxation*, 17(7), 45-64. (In Persian).  
[10.22051/JEERA.2016.92](https://doi.org/10.22051/JEERA.2016.92)
- Bird, R. M. & Casanegra, d. J. (1992). Improving Tax Administration in Developing Countries, Washington, International Monetary Fund.  
<http://doi.org/10.1111/pbaf.12043>
- Chelliah R.J; Baas H.J; and Kelly M.R. (1975), Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, 1969-72, IMF staff Papers, Vol. 22, No. 1.  
<https://doi.org/10.5089/9781451956405.024>
- Chelliah, R.J. (1971). Trends in taxation in developing countries. IMF Staff Papers, (1) 18, 254-325.  
<https://doi.org/10.2307/3866272>
- Creswell, J. W; & Plano Clark, V. L. (2011). Designing and conducting mixed methods research (3rd ed.). SAGE Publications.  
[https://doi.org/10.10216/0167-7187\(36\)01015-6](https://doi.org/10.10216/0167-7187(36)01015-6)
- Creswell, J.W; (1998), Mixed-method research: Introduction and application, in G. J.Cizek (ed.), *Handbook of Educational Policy*, (p. 472-455), San Diego.  
<https://doi.org/10.1016/B978-012174698-8/50045-X>
- Economides, N. (1996), The Economics of Networks, *International Journal of Industrial Organization*, 16(4): 673-699.  
[https://doi.org/10.1016/0167-7187\(96\)01015-6](https://doi.org/10.1016/0167-7187(96)01015-6)
- Enusah, Abdulai. Otchere, Francis Aboagye. Boateng, Cletus Agyenim. (2024) The effect of renewable energy aid and governance quality on environmental tax effort in Sub-Saharan Africa. *Energy Reports*. 11. 4165-4176.  
<https://doi.org/10.1016/j.egy.2024.03.038>
- European Commission. (2020). Digital services tax: Fair taxation of the digital economy. Retrieved from.  
[10.22126/pse.2022.2304](https://doi.org/10.22126/pse.2022.2304)
- European Commission. (2024b). Taxation and Customs Union: VAT Revenue from E-Commerce. Retrieved October 8, 2025.  
[10.22126/pse.2022.2304](https://doi.org/10.22126/pse.2022.2304)
- Goolsbee, A. and J. Zittrain (1999), Evaluation the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, University of Chicago, May 20.
- Harris, L. (2024). Taxation in a Digital Economy: Challenges for Governments and Corporations. *American Journal of Business, Commerce and Economics*, 5(2).  
<https://doi.org/10.71465/ajbce1505>
- Hosseini, M; and Karimi, R. (2024). Investigating the efforts of the tax system in collecting taxes from e-commerce in Iran. *Financial and economic researches of Iran*, 20 (4), 50-70. (In Persian).
- Jorge, M.V. Boex, L.F. (1997). Fiscal capacity: An overview of concepts and measurement issues and their applicability in the Russian federation, Working Papers, (1) 1, 3-97.
- Joseph Mawejje & Rachel K. Sebudde (2019). Tax revenue potential and effort: Worldwide estimates using a new dataset. *Economic Analysis and Policy*, 63, 119-129.  
<https://doi.org/10.1016/j.eap.2019.05.005>
- Kaldor, N. (1963). Will underdeveloped countries learn to tax? *Foreign Affairs*, (12) 41,410-419.
- Khodabakhshi, A. Yarmohammadi, Z. (2022). Investigating tax capacity and diligence in terms of GDP with oil and without oil in Iran. *Public Sector Economics Studies*, 1 (1), 1-22. Doi: [10.22126/pse.2022.2304](https://doi.org/10.22126/pse.2022.2304). (In Persian)

- Kline, R. B, (1998), "Principles and Practice of Structural Equation Modeling", New York, Guilford Press.  
doi:10.2139/ssrn.2304409
- Langford, B. Ohlenburg, T. (2016). Tax revenue potential and effort – an empirical investigation. International Growth Centre Working Paper. 31 January  
doi:10.2139/ssrn.2304409.
- Lawshe, C. H. (1975). A quantitative approach to content validity. *Personnel Psychology*, 28(4), 563–575.  
doi:10.22059/acctgrev.2020.288400.1008263
- Le Monde. (2025, September 12). French constitutional council upholds GAFA tax. Le Monde. Retrieved October 8, 2025, doi:10.1016/j.ejor.2020.09.034
- Leuthold, J. H. (1991). Tax Shares in Developing Economies: A Panel Study, *Journal of Development Economics*, Vol. 35, No.1.  
doi:10.1016/S0165-4101(01)00019-2
- Mahmoudzadeh, M. Hassanzadeh, M. (2017). E-commerce tax: an introduction to the drafting of the e-commerce tax law in Iran. *Economic Research and Policy Quarterly*, 6 (38), 121-85.  
Doi: 10.22075/ijnaa.2023.29430.4162. (In Persian)
- Mohammadi Shirkalai, M. Jafari Samimi, A. Karimi Patanlar, S. Tehranchian, A. (2017). The impact of globalization on tax capacity and effort with emphasis on economic indicators in selected countries: a threshold panel data regression approach. *Economic strategy scientific-research quarterly*. 5 (15), 117-150. (In Persian).
- OECD (1997), "Electronic Commerce, The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers", An Informed Round Table Discussion.
- OECD (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1: 2015 Final Report. OECD Publishing.
- OECD (2019). Tax challenges arising from digitalisation – Interim report 2019. OECD Publishing.
- OECD. (2020). Tax challenges arising from digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. OECD Publishing.
- Qadri, B. Kafami, M. Karimi Hessari, F. (2017). Investigating the impact of financial and non-financial factors affecting the tax gap. *Accounting and Management Perspectives Quarterly*, 1(2), 1-16. (In Persian).
- Rabiei, Kh; Fazli, M; and Ahmadi Khoshabri, A. (2024). Presenting a comprehensive model of electronic tax receipt to reduce tax evasion with ISM approach. *Public Accounting*, 10 (20), 224-228.  
Doi:10.30473/gaa.2024.70685.1717. (In Persian)
- Rezaei, Z; and Mohammadi, A. (2019). The role of specialized tax audit in enhancing the tax efforts of the e-commerce sector. *Accounting and Financial Management Journal*, 12(3), 120-135.(In Persian).  
doi: 10.30473/gaa.2023.67206.1645
- Sheppard, Douy (1998), "Representatives of Cities, Software Publishers Square off on Internet Taxation", *State Tax Notes*, 15 (941). doi:10.30476/jha.2017.39335
- Smith, D; & Chen, L. (2022). Tax auditing in e-commerce: Enhancing compliance through specialized techniques. *Journal of International Taxation*, 34(6), 45-60.
- Stotsky, J.G. and Woldmariam, A. (1997) Tax Effort in Sub-Saharan Africa. International Monetary Fund, Working Paper, No. 97/107. doi:10.30476/jha.2017.39335
- Tait A.A; Gratz W.L.M. and Eichengreen B.J. (1979), International comparisons of taxation for selected developing countries, 1972-76, IMF Staff Papers, (1) 26, 123-154.
- The Guardian. (2023, April 5). HMRC failing to scrutinise potential tax avoidance by big tech, watchdog warns. *The Guardian*. Retrieved October 8, 2025, from
- Udomvitid, K. (2003). The e-commerce sales tax: A case study of Thailand, Master Thesis, Colorado State University.  
doi:10.1016/j.envsci.2018.07.007
- Zare, P; Azar, A; and Zarei, A. (2021). Designing a decision-making system in the field of public sector supervision with an electronic approach in the State Accounts Court. *Governmental Accounting*, 2 (14). 58-43.  
Doi: 10.30473/gaa.2021.57081.1443. (In Persian)