مالیات بر تجارت الکترونیکی:
مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران[1]

محمود محمودزاده*

محمد حسن‌زاده**

در تجارت الکترونیکی گزینش مکان، ماهیت دیجیتالی محصولات، ظهور داراییهای جدید، شیوه ثبت و پرداخت الکترونیکی مباحث مهمی هستند. نتایج تحقیقات نشان‌دهندهٔ آن است که تجارت الکترونیکی تأثیر اندکی بر مالیات بر ثروت و بیشترین تأثیر را بر مالیات بر فروش دارد. بنگاهها و مصرف‌کنندگان می‌توانند از این طریق،کالاهای دیجیتالی را بدون ثبت مبادله کنند. تجارت الکترونیکی با وجود قوانین بین‌المللی مشخص، مالیات بر واردات را بهبود می‌بخشد. درکوتاه‌مدت، معافیت بر تجارت الکترونیکی کاهش اندکی بر درآمدهای مالیاتی داشته ولی در بلندمدت هزینه‌های زیادی در بردارد.

در این راستا انجام اقداماتی از سوی دولت جهت شناسایی شرکتها، مشاغل، ثبت فروشگاههای اینترنتی و استفاده از ابزارهای الکترونیکی در جمع‌آوری مالیاتها و قوانین بین‌المللی سبب افزایش درآمدها و گسترش تجارت می‌شود. از این‌رو لازم است به سادگی قوانین، توانایی اجرا، سازگاری، جلوگیری از وصول مالیات بیشتر، نبودِ تبعیض و امنیت مبادلات توجه شود.

واژه‌های کلیدی: مالیات‌بندی الکترونیکی، کالاهای دیجیتالی، تجربه کشورها.

۱. مقدمه

در سالهای اخیر ظهور اینترنت شیوه تجارت و مبادلات اقتصادی را تحت تأثیر قرار داده است. اینترنت این امکان را برای بنگاهها و عاملان تجاری فراهم کرده تا روشهای جدیدی را برای بازاریابی و فروش کالاهای خود انتخاب کنند. در کنار این بنگاهها، مصرف‌کنندگان نیز می‌توانند

* دانشجوی دکترای اقتصاد و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

** کارشناس ارشد اقتصاد، پژوهشگر مؤسسه تحقیقاتی تدبیر

۱. این مقاله برگرفته از طرح پژوهشی با همین عنوان است که با حمایت مالی معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام شده است.

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

کتاب، سی‌دی، کامپیوتر و بسیاری از وسایل مورد نیاز خود را از طریق اینترنت و در منزل خود خریداری کنند. این شیوه نوین تجارت، نظامهای اقتصادی را در بُعد داخلی و محلی همچنین در بُعد بین‌المللی تحت تأثیر قرار می‌دهد.

واقعیت این است که در تجارت الکترونیکی فروشندگان کالا ممکن است از نظر فیزیکی فقط در یک مکان مستقر باشند اما در کل جهان به فروش کالا و خدمات اقدام کنند. در این‌صورت با وجود اینکه صدها مکان فروش برای یک بنگاه وجود دارد اما فقط یک مکان برای پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. بعضی از کارشناسان معتقدند که به این ترتیب تعداد مکانهای پرداخت‌کننده مالیات در مقایسه با تعداد مکانهای فروش بسیار کمتر بوده و در نتیجه درآمد مالیاتی دولت در مقایسه با حجم تجارت الکترونیکی بسیار اندک است.

درآمد مالیاتی مهم‌ترین منبع درآمد دولت در بسیاری از کشورهای جهان بوده و در ایران نیز پس از درآمدهای نفتی، بیشترین سهم را در تأمین هزینه‌های دولت دارد. تجارت الکترونیکی با نرخ بالایی در سطح جهان افزایش می‌یابد. بررسی‌ها نشان می‌دهد حجم تجارت الکترونیکی جهان در سال ۲۰۰۳ معادل ۳/۹ هزار میلیارد دلار است و پیش‌بینی می‌شود در سال ۲۰۰۶ با ۹۵ درصد رشد به ۱۲/۸ هزار میلیارد دلار برسد (آنکتاد، ۲۰۰۳) که ۲۶ درصد کل تجارت را به خود اختصاص خواهد داد. با در نظر گرفتن چنین رشدی در تجارت الکترونیکی پرداختن به مسئله مالیات بر تجارت الکترونیکی مهم به‌نظر می‌رسد.

هدف این مقاله تحلیل مالیات بر تجارت الکترونیکی بر اساس دیدگاههای مطرح در این زمینه و تجارب کشورهای مختلف خواهد بود. این مقاله می‌تواند مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران باشد. به همین منظور، پس از مقدمه ویژگیهای کالاهای دیجیتالی بیان می‌شود. در بخش بعدی فعالیتهای اقتصادی در تجارت الکترونیکی و سپس انواع مالیاتها مورد بحث قرار می‌گیرد. پس از آن، چالشهای فراروی مالیات بر تجارت الکترونیکی و تجربه کشورها ارائه می‌شود. ترکیب درآمدهای مالیاتی در ایران و تأثیر تجارت الکترونیکی بر نظام مالیاتی ایران در بخشهای پایانی بررسی و در نهایت نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی ارائه می‌شود.

۲. کالاهای دیجیتالی

با پیشرفت اینترنت و کارا شدن ارتباطات، فرصت برای کالاهای قابل مبادله افزایش یافته است. اطلاعات به‌عنوان کالای جدید در تجارت الکترونیکی در نظر گرفته می‌شود. اطلاعات اغلب همان نرم‌افزار و محصولاتی است که به آن "تفریح آموزشی"[1] می‌گویند و تولیدات مبتنی بر

1. Edutainment

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

دانش که می‌تواند دیجیتالی و از طریق شبکه تحویل و دریافت شود. بیشترین دلالت آن در انتشارات عمومی است البته اطلاعات فراتر از کالای دیجیتالی است.

اغلب کالاهای فیزیکی می‌توانند با اضافه کردن یک وسیله الکترونیکی به هوشمند تبدیل شوند و کارکردهای آنها قابل کنترل شود. برای مثال ماشینها و ابزارآلات هوشمند به کالاهای نیمه دیجیتالی تبدیل می‌شوند. پولهای الکترونیکی و شکلهای متنوع ابزارهای مالی از سایر موارد محسوب می‌شوند. حتی فرایند بازار دیجیتالی می‌شود برای مثال، به جای رفتن به فروشگاهها، مصرف‌کنندگان فروشگاههای الکترونیکی را بازدید می‌کنند. پیامهایی نظیر بیان و دستور از طریق اینترنت ارسال می‌شوند زیرا این عمل می‌تواند با آگهی و سفارش در بازارهای فیزیکی انجام شود.

هر آنچه را بتوان از طریق اینترنت ارسال و دریافت کرد پتانسیل تبدیل شدن به کالای دیجیتالی را دارد فقط کافی است به مواردی که از طریق پیام الکترونیکی ارسال می‌شود فکر کنید نظیر نامه، کارت پستال، اخبار، دستورالعمل، آموزش، اطلاعات کارت اعتباری، تحقیق در مورد کالاها و نظایر آن. انواع کالاهای کاغذی[1] می‌توانند با اسکن کردن به کالاهای دیجیتالی تبدیل شوند. برای مثال بلیتهای هواپیما، کنسرت یا بیس‌بال نیازی به چاپ کاغذی ندارند. به جای بلیت می‌توان با کارت شناسایی شخصی، عمل ذخیره و انتقال را به‌صورت الکترونیکی انجام داده و برای رزرو می‌توان به سایت مراجعه و به‌صورت الکترونیکی وجه موردنظر را پرداخت. به‌طور مشابه فرمهای بنگاهها و دولت که روزانه پر می‌شود می‌تواند دیجیتالی شود. درآمدهای مالیاتی می‌تواند به‌صورت الکترونیکی پرداخت شود و تمامی فرایندهای نگهداری اطلاعات مخارج، محاسبه مالیاتها، سیستم اظهارنامه الکترونیکی و پرداخت مالیاتها یا پیش‌پرداخت آنها حتی بعضی از کالاهای غیرکاغذی نیز می‌توانند دیجیتالی شود.

موزه‌ها محصولات خود را با استفاده از پایگاه داده، عکس و صدا به‌طور روزانه جمع‌آوری، توضیح و به‌صورت بروشور ارائه می‌دهند. موزه‌های مجازی می‌توانند این اطلاعات را دیجیتالی و آنها را در اینترنت برای جذب مشتری ارائه کنند.

برخی کالاها یا خدمات فیزیکی متناظر دیجیتالی ندارند اما به شکل دانش یا فرایند وجود دارند. به این معنا که آنها نمی‌توانند به شکل دیجیتالی تبدیل شوند. برای مثال شخص فروشنده در فروشگاه پوشاک که دانش و تجربه قابل توجهی در مورد نوع پارچه، اندازه و مد از طریق

1. Paper – Based Products

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

آموزش و تجربه طی سالهای مختلف به‌دست آورده است، این اطلاعات با ارزش می‌تواند در قالب یک پرونده یا برنامه دیجیتالی در دسترس همه قرار گیرد.

به‌طور مشابه، هر نوع فرایند نظیر فعل و انفعال انسانی و ارتباطات می‌تواند در قالب فرایند دیجیتالی سازماندهی و در بازار الکترونیکی قرار گیرد. برای مثال، قیمت خدمات اخبار روزنامه‌ها و مجلات می‌تواند مکان‌یابی و بر اساس ترجیحات مشتریان تدوین شود. حراج کالاها می‌تواند در بازارهای الکترونیکی سازماندهی شود و اقلام حراجی به‌صورت آنلاین مشاهده، پیشنهاد و به‌صورت الکترونیکی پرداخت شود. برای مثال سایت www.specialcar.com کاتولوگ حراج را به‌صورت الکترونیکی ارائه می‌دهد. دولت و شرکتها نیز از بازارهای الکترونیکی برای ارسال درخواستها و پیشنهادها استفاده می‌کنند. آنها همچنین فرمهای دیجیتالی را نه فقط برای بهبود کارایی بلکه برای گسترش تعداد شرکت‌کنندگان دریافت و ارزیابی می‌کنند.

کالاهای دیجیتالی دارای ویژگیهای مشترک هستند. علاوه بر کیفیت آشکار موجود در جریان فرایندهای مربوط، در تولید و استفاده هیچ‌گونه محدودیت فیزیکی ندارند. کالاهای دیجیتالی در سه گروه تقسیم‌بندی می‌شوند که در جدول شماره (۱) ارائه شده است: محصولات اطلاعاتی و تفریحی[1]، نماد[2]، رمزها[3] و مفاهیم[4]، فرایندها وخدمات. بلیت کنسرت و بسیاری از کالاها به سادگی به رمز یا نماد تبدیل می‌شوند که نیازی به فرم فیزیکی ندارد. پول کاغذی کالایی است که نیاز به چاپ به شکل پولی ندارد و نماد است. در واقع یک مفهوم یا تصور دارای ارزش می‌تواند دیجیتالی شود.

جدول شماره۱. مثال‌هایی از محصولات دیجیتالی

محصولات اطلاعاتی و تفریحی	نماد، رمز و مفاهیم	فرآیندها و خدمات
- محصولات اطلاعاتی کاغذی: روزنامه، مجله، کتاب - اطلاعات تولیدی: ویژگیهای محصولات، دستورالعمل و راهنما، کاربران راهنمای تجربیات فروشندگان - گرافیک: عکس، کارت پستال، سالنامه، نقشه و پوستر - سمعی: ضبط موزیک، سخنرانی - بصری: فیلم و برنامه تلویزیونی	- بلیط و رزرو: هواپیمایی، هتل، کنسرت‌ها و رویدادهای ورزشی - ابزارهای مالی: چک، پول الکترونیکی، کارت اعتباری، سهام	- خدمات دولتی: فرمهای پرداخت‌های رفاهی (یارانه) - پیام الکترونیکی: نامه، دورنگار و مکالمه تلفنی - فرایندهای ایجاد ارزش کسب و کار: سفارش، ساماندهی،موجودی انبار و عقد قرارداد - حراجها و بازارهای الکترونیکی - آموزش از راه دور، پزشکی از راه دور و سایر خدمات متقابل - کافی‌نت و تفریحات متقابل

1. Information and Entertainment Products
2. Symbols
3. Tokens
4. Concepts

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

۳. فعالیتهای اقتصادی در تجارت الکترونیکی

سؤالی که مطرح می‌شود این است که چه نوع فعالیتها و مبادلاتی در اینترنت می‌تواند به‌وجود آید و فعالیت اقتصادی تلقی شود؟ بعضی از مهم‌ترین فعالیتهای اقتصادی در اینترنت به این ترتیب است[1]:

- فروش کالا: بسیاری از سایتهای اینترنتی این امکان را برای کاربران به‌وجود می‌آورند که کالاهای فیزیکی مورد نیاز خود را از طریق اینترنت سفارش دهند همچنین برخی از سایتها امکان ذخیره کردن بعضی از کالاهای دیجیتالی (مانند نرم‌افزارهای کامپیوتری، مجله‌ها، روزنامه‌ها و نظایر آن) را به کاربران می‌دهند. پیش‌بینی می‌شود در سالهای آتی با توجه به دیجیتالی شدن برخی کالاها، به تعداد آنها افزوده شود.
- ارائه خدمات: بسیاری از خدمات سنتی در حال حاضر از طریق اینترنت قابل ارائه هستند. سایتهای ارائه خدمات بانکی، فروش بلیط هواپیما، فروش سهام و خدمات مشاوره‌ای از این موارد هستند.
- فعالیتهای تبلیغاتی: تبلیغات یکی از مهم‌ترین هزینه‌های شرکتها و بنگاههای خدماتی است. اینترنت این امکان را به فعالان اقتصادی می‌دهد که به راحتی کالاهای خود را در معرض دید مصرف‌کنندگان قرار دهند.
- فعالیت تجاری در سطح جهانی: یکی از مهم‌ترین ویژگیهای اینترنت و تجارت الکترونیکی ارائه امکاناتی برای فروش در سطح جهانی است.

ویژگیهای تجارت در اینترنت، به عنوان اهرمی برای افزایش تجارت جهانی، به ویژه تجارت خدمات عمل می‌کند. همچنین اینترنت امکان جابه‌جایی سرمایه را نیز به شدت افزایش می‌دهد. در این حالت مفهوم فاصله به‌طور ضمنی حذف می‌شود و کافی است در یک مکان تولید انجام گیرد و در تمام جهان، خدمات ارائه شود. در یک چنین فضایی است که مفاهیمی نظیر تخصصی شدن و مزیت نسبی در تولید به‌طور واقعی معنا پیدا می‌کنند. در برابر چنین مزیتهایی، مشکلاتی نظیر فرار سرمایه به خاطر پرداخت مالیات به‌وجود می‌آید. به‌عبارت دیگر ساکنان به دنبال فرار از مالیات، سرمایه‌های خود را به مکانهای مختلف انتقال می‌دهند.

۴. انواع مالیاتها در تجارت الکترونیکی

مالیاتهای تجارت الکترونیکی به سه دسته تقسیم می‌شوند.

---

1. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, OECD Publications, 1997.

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

۴-۱. مالیات بر تجارت مشهود

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

۴-۲. مالیات بر تجارت نامشهود

تجارت نامشهود به خدمات آنلاین یا خدمات ارائه شده روی سِرورها می‌گویند، به‌طوری که مشتریان این سِرورها ممکن است خدماتی نظیر اطلاعات، خواسته و در برابر آن نیز پول پرداخت کنند. مالیاتی که بر این نوع تجارت وضع می‌شود براساس پرداخت یا جریان پول است.

۴-۳. مالیات بر اطلاعات دیجیتالی

اطلاعات دیجیتالی شده به انواع نرم‌افزارها، کتابها، موسیقی و تصاویری اطلاق می‌شود که از طریق اینترنت به فروش می‌رسد. در بررسی مشکلات احتمالی در مورد دریافت مالیات در اقتصاد الکترونیکی باید آن را از ابعاد مختلف مورد مطالعه قرار داد (نمودار ۱). در بُعد اول، رفتارهای مالیاتی قانونی و غیرقانونی مالیات‌دهندگان است که باید بین آنها تمایز قائل شد. به دلیل ویژگیهای نهادی و فنی اینترنت نظیر تمرکززدایی، بدون نام بودن، تجارت بدون رسید و حذف واسطه‌ها، توانایی تولید نامحدود کالاهای دیجیتالی، حضور نداشتن مقامات مالیاتی کشورها در شبکه و نظایر آن، فرار مالیاتی با کمترین ریسک میسر می‌شود. در چنین شرایطی رسیدن به اهداف سیاست مالی و عدالت مالیاتی مشکل خواهد بود.

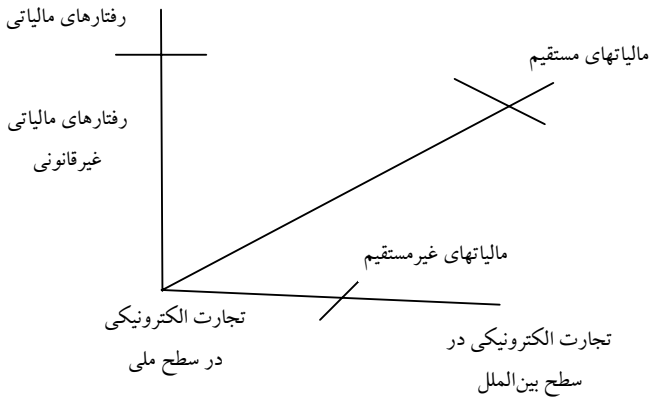
وضع مالیات بر تجارت الکترونیکی بر اساس مفاهیم سنتی، به‌دلیل ویژگیهای خاص حاکم بر فضای دیجیتالی مشکل است. در تجارت الکترونیکی فقط گاهی از کاغذ استفاده می‌شود و چون خرید و فروش کالاها و خدمات در چنین فضایی اغلب بی‌نام است به ویژه زمانی که از ابزارهای جدید پرداخت نظیر پول الکترونیکی استفاده می‌شود، تعیین محل وقوع معامله، حجم معامله و مبلغ آن، موقعیت فیزیکی فروشنده و نظایر آن برای یک مقام مالیاتی ممکن نیست. نبود مرزهای جغرافیایی در تجارت الکترونیکی مسائل حقوقی را مطرح می‌کند که روشهای قدیمی انجام کسب‌وکار هرگز با آن روبرو نبوده‌اند و چون آدرسهای تحت وب منعکس‌کننده آدرس واقعی شخص نیستند، به راحتی نمی‌توان کشوری را که مالیات به آن تعلق می‌گیرد یا باید مالیات بدهد مشخص کرد. این امر ردیابی معاملات الکترونیکی را برای مقامات مالیاتی پرهزینه و حتی

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

غیرممکن می‌کند. علاوه بر این تجارت الکترونیکی در حصار مرزهای فیزیکی محصور نبوده و افراد می‌توانند در کشورهای مختلف اقدام به تجارت کنند. این دو مسئله می‌توانند تهدیدی برای درآمدهای مالیاتی کشورها باشند. (لی. پیتر[1]، ۲۰۰۰).

مسئله مهم‌تر، انحرافات رقابتی بین اقتصاد نوین و اقتصاد سنتی است که در صورت وجود فرارهای مالیاتی قابل توجه در تجارت الکترونیکی، موجب کاهش قیمتهای ناخالص در این نوع تجارت در مقایسه با روشهای سنتی تجارت می‌شود.

نمودار ۱. ابعاد مشکلات احتمالی مالیات‌ستانی در اینترنت



بُعد دوم، تفکیک تجارت الکترونیکی در سطح ملی و بین‌المللی است. اینترنت موجب جهانی شدن اقتصاد می‌شود در حالیکه قلمرو شمولیت سیاستهای مالی به مرزهای جغرافیایی کشورها محدود می‌شود. این امر به پیدایش نظامهای مالیاتی متفاوت در سطح بین‌المللی منتهی شده که از یک‌سو به‌عنوان عامل رقابتی بین کشورها از آن استفاده می‌شود و از سوی دیگر به منظور پرهیز از گرفتن مالیاتهای ناخواسته بیشتر در تجارت الکترونیکی، لازم است با یکدیگر همکاری کنند.

سومین بُعدی که در ارتباط با مالیات‌ستانی از تجارت الکترونیکی باید مورد بررسی قرار گیرد مربوط به انواع مالیاتهایی است که تحت تأثیر تجارت الکترونیکی قرار می‌گیرند. نگرانی دیگر این است که گسترش تجارت الکترونیکی ممکن است به حذف برخی از پایه‌های مالیاتی منتهی شود. طبق مقررات مالیاتی در بسیاری از کشورها، مالیات براساس مصرف آن کشور وضع

1. Lee Peter

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

می‌شود اما به‌نظر می‌رسد تجارت الکترونیکی قلمروهای سنتی مالیات را به مبارزه می‌طلبد. در بین مالیاتهایی که بر کالاها یا استفاده از درآمد (مالیاتهای غیرمستقیم) وضع می‌شود، نظیر مالیات بر نوشیدنی‌ها، سیگار، فراورده‌های نفتی و نظایر آن مشکل زیادی به وجود نمی‌آید. احتمال این امر بیشتر در کشورهایی است که تعداد عمده‌فروشان و تولیدکنندگان محدود است. علاوه بر مالیات بر استفاده از درآمد، مالیاتهای مستقیم یا مالیات بر ایجاد درآمد وجود دارد که در ایران به سه گروه کلی مالیات بر شرکتها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت تقسیم می‌شود. برای جمع‌آوری منظم این‌گونه مالیاتها، وضع حقوقی، محل قانونی شرکت یا هویت و محل سکونت اشخاص مشمول مالیات باید معلوم باشد. در حالی که بی‌نام بودن معاملات اینترنتی مشکلاتی را برای وصول مالیات ایجاد می‌کند. در مالیات‌ستانی از معاملات اینترنتی حتی با در نظر گرفتن رفتار قانونی مالیاتی باز مشکلاتی در مورد مالیات‌دهندگان حقوقی فعال در سطح بین‌المللی به‌وجود می‌آید. در اینجا تعیین سود مشمول مالیات و توزیع آن بین کشورهای درگیر در تجارت از مسائل مورد بحث خواهد بود. (باچ و مولر[1] ۲۰۰۱)

۵. چالشهای نظام مالیاتی

مهم‌ترین چالشهای نظام مالیاتی در رویارویی با تجارت الکترونیکی عبارتند از:

- مسئله گزینش مکان: نظام مالیاتی سنتی، به گونه‌ای طراحی شده است که سازوکارهای مالیاتی بر اساس مکان فیزیکی پرداخت‌کننده مالیات است. در حالیکه در تجارت الکترونیکی عاملان تجارت قادرند در مکان فیزیکی بسیار محدودی قرار گرفته و در گستره بسیار وسیعی به انجام تجارت اقدام کند. (نلون[2]، ۲۰۰۱)
- ماهیت محصولات: تجارت الکترونیکی به برخی از انواع کالاها مانند روزنامه، کتاب، سی‌دی و نظایر آن این امکان را می‌دهد که به صورت دیجیتالی (غیرملموس) در گستره اینترنت جابه‌جا شوند. بنابراین در تجارت این کالاها جابه‌جایی محسوس نیست و نمی‌توان با نظام مالیاتی سنتی برای آنها مالیات وضع کرد. (نلون، ۲۰۰۱)
- فعالیتهای واسطه‌ای: با توجه به امکانات جدید بازاریابی اینترنتی، مسئله مالیات بر فعالیتهای واسطه‌ای به‌وجود می‌آید. در دنیای اینترنتی این امکان وجود دارد که افراد کالاهای فروشی خود را از طریق سایتهای مزایده معرفی‌کنند و خریداران نیز کالاهای مورد نیاز خود را از همین مزایده‌ها بخرند (از معروف‌ترین این سایتها، سایت اینترنتی E-Bay است). چگونه می‌توان

1. Bach and Muller
2. Nellon

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

اطلاعات مربوط به فروش و درآمد آنها را ثبت کرد یا چه نوع مالیاتی باید بر آنها وضع شود؟ (نلون، ۲۰۰۱)

- ظهور نوع جدیدی از داراییها و مسئله مالیات‌بندی ثروت: استفاده روزافزون از اینترنت باعث ظهور داراییهای ویژه‌ای نظیر وب‌سایتها یا URL ها شده است.
- شیوه ثبت مبادلات اینترنتی و مسئله مالیات: در این روش مبادلات بیشتر با پول الکترونیکی صورت می‌گیرد و بیشتر ثبتها بر روی کاغذ منعکس نمی‌شود. مسئولان مالیاتی چگونه می‌توانند به مبادلاتی که فقط در محدوده اینترنت ثبت شده است دسترسی یابند و بر آنها مالیات وضع کنند؟
- توسعه شیوه پرداخت الکترونیکی: مشکل اجرای مالیات را افزایش می‌دهد. پرداختهای الکترونیکی ویژگیهای خاصی دارند که نظام مالیاتی متناسبی را می‌طلبند. در این سیستم شکلهای جدیدی از پول ایجاد می‌شود که در آن ارزش، حالت دیجیتالی دارد. شکل دیجیتالی پول این امکان را می‌دهد که پول به سرعت و با کمترین هزینه در گستره جهانی جابه‌جا شود. در جدول شماره (۲) ویژگیهای شیوه پرداخت متداول با شیوه پرداخت الکترونیکی مقایسه شده است. (سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه ۱۹۹۷)[1].

جدول شماره ۲. مقایسه شیوه پرداخت متداول و پرداخت الکترونیکی

پرداخت متداول	پرداخت الکترونیکی
ساختار درجه‌بندی شده بر اساس مقررات و نظارت	طراحی شده بر اساس فن‌آوری نوین
دارای ویژگیهای سیاستی و مقرراتی وسیع	دوره کارکرد کوتاه مدت
ابزارهای فیزیکی پرداخت	آنالوگهای الکتریکی غیر ملموس
نیاز به زیرساختهای فیزیکی وسیع	تنها زیرساخت مورد نیاز کامپیوتر است
تمرکز بیشتر بر روی نیروی کار است	بیشتر بر سرمایه تمرکز دارد
انتقالات از طریق مخابره بانکی	انتقالات از طریق کامپیوتر شخصی
نیاز به جابه‌جایی و حمل و نقل	نیاز به ارتباطات مخابراتی
مرزهای مشخص	بدون مرز
محدوده قانونی تعریف شده	بدون محدوده
وجود روشهای استاندارد برای بازبینی انتقالات	ظهور روشهایی برای بازبینی انتقالات

مأخذ: سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۱۹۹۷.

1. OECD

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

۱-۵. دیدگاههای مطرح در مورد مالیات در تجارت الکترونیکی

مهم‌ترین فواید و هزینه‌های وضع یا عدم وضع مالیات بر تجارت الکترونیکی به مسائلی مانند از دست رفتن درآمد مالیاتی دولت، رقابت با خرده‌فروشی، آثار خارجی، آثار توزیعی و هزینه‌های اجرایی مربوط می‌شود.

طرفداران رشد تجارت الکترونیکی معتقدند که تجارت الکترونیکی شیوه نوینی است که هنوز در مراحل اولیه رشد خود است و اگر در شرایط فعلی بر آن مالیات وضع شود، اعمال این مالیات ممکن است موجب نوسان شدید رشد آن شود (آندول[1]، ۱۹۹۷). سیاستگذاران معتقدند اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی باعث می‌شود دولت مقداری از درآمد مالیاتی قابل وصول خود را از دست بدهد و این مسئله با در نظر گرفتن رشد بالقوه و بالای تجارت الکترونیکی اهمیت بیشتری می‌یابد (شپرد[2]، ۱۹۹۸). مهم‌ترین موارد عبارتند از:

- از دست رفتن درآمد مالیاتی در نتیجه تجارت: مهم‌ترین هزینه وضع نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی، از دست رفتن درآمد مالیاتی بالقوه دولتهاست. گولس‌بی[3] (۱۹۹۹) معتقد است هزینه‌های این سیاست در کوتاه‌مدت بسیار اندک است.
- رقابت تجارت الکترونیکی با تجارت متداول: منفعت مهم دیگری که مدافعان اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی بیان می‌کنند این است که اعمال این مالیات رقابت نابرابر میان تجارت الکترونیکی و تجارت جریان غالب را از بین می‌برد و نبود مزیتها در هر دو بخش مشخص می‌شود.

به عبارت دیگر اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی، انحراف در تجارت غالب را به‌وجود آورده و موجب ناکارایی اقتصادی می‌شود. اگر مصرف‌کنندگان خرید از فروشگاه را ترجیح دهند اما فقط به خاطر پرداخت نکردن مالیات در تجارت الکترونیکی، خرید آنلاین را برگزینند، در این حالت نتیجه مالیات ناکارایی خواهد بود. ارزیابی رقابت این دو شیوه تجارت این سؤال را به وجود می‌آورد که آیا خریدهای انجام شده از طریق اینترنت همان خریدهای قبلی هستند که از طریق سنتی انجام می‌گرفتند یا خریدهای جدیدی هستندکه پیشتر وجود نداشته‌اند؟ این موضوع شبیه بحث توافقهای "خلق تجارت"[4] در برابر انحراف تجارت در مطالعات تجارت بین‌المللی است (وینر[5]،۱۹۵). در حال حاضر سهم تجارت الکترونیکی در ایران و حتی در جهان

1. Andol
2. Shepaord
3. Goolsbee
4. Trade Creation
5. Viner

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

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.

- آثار توزیعی: اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی آثار توزیعی قابل توجهی به دنبال خواهد داشت (گیلمور[1]، ۱۹۹۹). از مهم‌ترین جنبه‌های آثار توزیعی، معافیت افراد ثروتمند از پرداخت است. بیشتر افرادی که از اینترنت برای خرید استفاده می‌کنند دارای تحصیلات بیشتر و سطح ثروت بالاتری هستند و در صورت اعمال سیاست معافیت مالیاتی بر تجارت الکترونیکی، این افراد از پرداخت مالیات معاف می‌شوند و افرادی با درآمد پایین‌تر باید مالیات پرداخت کنند. بنابراین توزیع نامتناسب درآمدها و افزایش شکاف طبقاتی را درپی خواهد داشت. (سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه ۱۹۹۷).
- هزینه‌های اجرایی: یکی از مهم‌ترین هزینه‌های مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی به مشکل اجرای آن مربوط می‌شود (اکونومیست، ۱۹۹۷). بر اساس تئوریهای اقتصادی در فعالیتهایی که اعمال مالیات بر آنها مشکل یا پرهزینه است نرخ مالیات باید پایین باشد. مشکلات اجرایی قابل توجهی در اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی وجود دارد که یک بُعد آن به ماهیت مبادلات برمی‌گردد و بُعد دیگر آن مربوط به طراحی نرم‌افزار و هزینه‌های مشابه است. پیش‌بینی می‌شود که با گذشت زمان این هزینه‌ها روند نزولی داشته باشند (گولس‌بی، ۱۹۹۹).
- آثار خارجی: دسته دیگری از هزینه‌ها یا منافع معافیت مالیاتی تجارت الکترونیکی به آثار خارجی مربوط می‌شود. نتایج بررسیهای انجام شده نشان می‌دهد حتی اگر مالیات به صورت کارا بر تجارت الکترونیکی اعمال شود، کاهش قابل توجهی 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،۱۹۹۸).

۶. تجربه کشورها

در اتحادیه اروپا قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT) توسط فون‌زیمنس[2] به منظور فائق آمدن بر مسائل بعد از جنگ طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی شد. سایر کشورهای اروپایی به مرور زمان به مزایای مالیات بر ارزش افزوده پی بردند و این نظام مالیاتی را به اجرا گذاشتند. در اواسط

1. Gillmor
2. Von Siemens

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

دهه ۱۹۶۰ (سال ۱۹۶۶) جامعه اقتصادی اروپا به‌منظور هماهنگ کردن نظام مالیاتی و بهبود جریان کالاها و خدمات تمام کشورهای عضو را موظف به پذیرفتن ساختار مالیات بر ارزش افزوده کرد و نیز پذیرش این مالیات را به‌عنوان یکی از پیش‌نیازهای لازم به منظور عضویت در جامعه اروپا عنوان کرد[1].

اتحادیه اروپا به منظور حل مسئله مالیات در تجارت الکترونیکی در ژوئن سال ۲۰۰۰ طرح اصلاحی خود را ارائه کرد تا از این طریق مقدمات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده فراهم شود. آمریکا طرح اتحادیه اروپا را به‌دلیل ویژگیهای خاص خود مورد نقد قرار داد. بر اساس این طرح اتحادیه اروپا تمام فروشندگان در اتحادیه اروپا که کل مبلغ فروش آنها سالیانه بیش از ۱۰۰ هزار یورو باشد باید در یکی از کشورهای اروپایی شرکت خود را به ثبت رسانده و مالیات پرداخت کنند. این قانون فروش کالاهای دیجیتالی را نیز دربر می‌گیرد.

بر اساس این قانون مالیات بر ارزش افزوده بر کالاها و خدماتی که به‌صورت الکترونیکی توزیع می‌شوند و در اتحادیه اروپا به مصرف می‌رسند وضع می‌شود، اما خدمات ارائه شده به خارج از اتحادیه لزومی به پرداخت مالیات ندارد. اتحادیه اروپا اعتقاد دارد که تمامی شرایطی را که با کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه در سال ۱۹۹۸ توافق کرده بود رعایت کرده، بنابراین نیازی به تصحیح نهایی این سازمان ندارد. دو عامل اساسی این توافق از این قرار است: نخست، مالیات بر مصرف باید براساس قانونی که مصرف‌کننده در آنجا قرار دارد اعمال شود: دوم، با فروش کالاهای دیجیتالی نباید مثل عرضه کالا برخورد شود. مهم‌ترین جنبه‌های قانون اروپا از این قرار است:

- فروشندگان غیراروپایی که فروش سالیانه آنها کمتر از ۱۰۰ هزار یورو باشد نیازی به ثبت در یکی از کشورهای اروپایی ندارند،
- فروشندگان غیر اروپایی فقط کافی است در یک کشور اروپایی شرکت خود را به ثبت برسانند،
- شیوه ثبت الکترونیکی ایجاد خواهد شد،

---

۱. در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ بسیاری از اعضای جامعهٔ مشترک کشورهای اروپایی این مالیات را پذیرفتند (دانمارک ۱۹۶۷، آلمان غربی ۱۹۶۸، هلند ۱۹۶۹، لوکزامبورگ ۱۹۷۰، بلژیک ۱۹۷۱، ایرلند ۱۹۷۲، ایتالیا ۱۹۷۳ و بالاخره انگلستان ۱۹۷۳). در ۲۱ کشور از ۲۴ کشور عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان مالیات اصلی بر مصرف در نظر گرفته شده است. سوئیس، آمریکا و استرالیا تنها کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه‌اند که این مالیات را به‌طور کامل نپذیرفته‌اند.

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

- شیوه‌ای طراحی خواهد شد که فروشندگان بتوانند به راحتی مصرف‌کنندگان تجاری و خصوصی را شناسایی کنند (بر اساس قانون اتحادیه اروپا میزان مالیات بر مصرف‌کننده خصوصی و تجاری متفاوت است).

به‌طور کلی نظام مالیات بر تجارت الکترونیکی اتحادیه اروپا را می‌توان به این شکل بیان کرد:

	مصرف‌کننده تجاری اروپایی	مصرف‌کننده تجاری غیراروپایی	مصرف‌کننده خصوصی اروپایی	مصرف‌کننده خصوصی غیراروپایی
فرشنده اروپایی	مکان مورد نظر برای مالیات: مکانی که مشتری در آنجا قرار گرفته است	مکان پرداخت مالیات: مکان مصرف‌کننده که در آن مالیات بر ارزش‌افزوده اروپا را دربر نمی‌گیرد.	مکان پرداخت مالیات: مکان عرضه‌کننده	مکان پرداخت مالیات: مکان مصرف‌کننده، بنابراین مالیات بر ارزش‌افزوده اروپا را در بر نمی‌گیرد.
فروشنده غیراروپایی	مکان پرداخت مالیات: اتحادیه اروپا – خود مصرف‌کننده باید میزان مالیات را بپردازد.	NA	مکان پرداخت مالیات، اتحادیه اروپا: نرخ مالیات برابر نرخ مصوب در کشوری است که فروشنده در آن فعالیت خود را ثبت کرده است و مبالغ فروش سالیانه کمتر از ۱۰۰ هزار یورو را در بر نمی‌گیرد.	NA

موضع استرالیا در مورد مالیات بر فروش در تجارت الکترونیکی مشابه مالیات در نظام سنتی تجارت است به شرط آنکه برخی مسائل تجارت الکترونیکی نظیر نحوه کنترل، ثبت و معین کردن فعالیتها حل شود. در راستای هماهنگ کردن قانون مالیات در تجارت الکترونیکی، اداره مالیات استرالیا پیشنهاداتی را ارائه کرده است:

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

- اداره مالیات استرالیا باید ثبت و کنترل فعالیتهای اقتصادی را در نظام جدید تجارت از طریق اینترنت انجام دهد،
- برای وصول مالیات از تجارت الکترونیکی نیز باید از اینترنت بهره جست،
- استرالیا باید با کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه همکاری کند تا مالیات‌بندی تأثیر منفی بر رشد این شیوه تجارت نداشته باشد،
- مسئله نوپا بودن این شیوه تجارت باید مدنظر قرار گیرد،
- فروشگاههای اینترنتی باید جواز دریافت کنند[1].

کمیته مشورتی درآمدهای ملی کانادا[2] در گزارشی به وزیر درآمد ملی این کشور با عنوان "تجارت الکترونیکی و اجرای مالیات در کانادا" به بررسی ابعاد مختلف این مسئله در کانادا پرداخته است. این کمیته به‌طور کلی در مورد وضع قانون بر تجارت الکترونیکی، بر ساده بودن قانون، نبودِ تبعیض، کارایی و مؤثر بودن تأکید کرده است. همچنین کمیته بیان کرده که باید از اعمال مالیات مضاعف جلوگیری شود. این کمیته اعمال مالیاتهای جدید و قوانین جدید را در شرایط فعلی مانع رشد این شیوه تجارت اعلام کرده است[3].

در آمریکا مقررات مشترکی برای مالیات وجود ندارد و در واقع ایالتهای مختلف این کشور هر یک قانون خاص خود را دارند اما در مورد تجارت الکترونیکی و مالیات بر مبادلات، فروش و مالیات بر استفاده، قانونی است که در بیشتر ایالتها اجرا می‌شود. فعالیتهای بسیاری در مورد مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی در این کشور انجام شده است.

در نوامبر ۱۹۹۶ خزانه‌داری آمریکا گزارشی را با عنوان "برخی الزامات سیاست مالیاتی در تجارت الکترونیکی"[4] منتشر کرد که این گزارش باعث شروع مباحث در این زمینه شد. هدف اساسی این گزارش بررسی قوانین موجود و ارزیابی الزامات اجرایی مالیات بر تجارت الکترونیکی با توجه به پیشرفت فن‌آوری ارتباطات و ظهور روشهای نوین مبادلات بود. این گزارش هر چند نتیجه خاصی را دربر نداشت ولی با بررسی برخی از ابعاد این مسئله زمینه مطالعات و مباحث بیشتری را فراهم کرد.

---

1. Tax and the Internet; A Second Report, Issued by the Australian Tax office, 1999.
2. Advisory Committee of National Revenue
3. Electronic commerce and Canada's Tax Administration: A Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory committee on Electronic Commerce, 1998. www. Ccra. Adrc. Gc/ecomm/
4. Selected Tax Policy Implication of Global E-Commerce

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

در سال ۱۹۹۷ کاخ سفید برای تجارت الکترونیکی چارچوبی را ارئه کرد که در آن جنبه‌های مختلف اجرایی و حقوقی تجارت الکترونیکی بررسی شده است. در مورد مالیات و حقوق گمرکی این چارچوب مسائل زیر را مدنظر قرار داده است:

- با توجه به جنبه‌های مثبت و فایده‌های بالقوه این شیوه تجارت، دولت آمریکا باید از تجارت الکترونیکی حمایت کند،
- نباید مالیاتهای جدیدی برای تجارت الکترونیکی وضع شود،
- مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی باید از اصول فعلی مالیات‌بندی بین‌المللی پیروی کرده و از اعمال مالیاتهای مضاعف پرهیز شود،
- مالیات بر تجارت الکترونیکی باید به گونه‌ای باشد که مانع رشد این شیوه تجارت نشود. همچنین نظام مالیاتی باید با مقررات کنونی مالیات آمریکا و مقررات بین‌المللی سازگاری داشته باشد،
- نظام مالیات بر تجارت الکترونیکی باید ویژگیهای خاص این شیوه تجارت (مبادلات دیجیتالی) را مدنظر قرار دهد،
- آمریکا باید با کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه برای دستیابی به یک توافق جهانی در مورد مالیات بر تجارت الکترونیکی همکاری کند.

قانون معافیت مالیاتی اینترنت (ITFA)[1] تنها قانون مشترکی بود که در سال ۱۹۹۸ توسط کنگره آمریکا به مدت سه سال تصویب شد. بر اساس این قانون، مالیات بر فروش و استفاده که پیشتر در آمریکا اعمال می‌شد همچنان قابل اجراست، اما دولتهای محلی و ایالتی نمی‌توانند مالیاتهای جدیدی بر تجارت الکترونیکی اعمال کنند. به عنوان مثال برای مبادلات کالاهای دیجیتالی که جابه‌جایی آنها ملموس نیست دولتهای محلی نمی‌توانند مالیات دریافت کنند. بعدها دولت مرکزی این قانون را تا سال ۲۰۰۵ تمدید کرد. این قانون همچنین با خواسته‌های کنگره آمریکا که با به‌وجود آوردن هر نوع مانع تجاری یا سد تعرفه‌ای بر تجارت الکترونیکی مخالف بود و رشد سریع این شیوه تجارت و به‌وجود آمدن فرصتهای مبادلاتی جدید را به نفع اقتصاد کشور می‌دانست، سازگاری داشت. کنگره آمریکا در کنار تصویب قانون معافیت مالیاتی اینترنت، یک گروه ۱۹ نفری با عنوان "کمیته مشورتی فدرال در زمینه تجارت الکترونیکی"[2] تشکیل داد تا ابعاد مختلف این مسئله را بررسی کرده و توصیه‌های سیاستی لازم را ارئه کنند. این

1. Internet Tax Freedom Act.
2. Federal Advisory Commission in E- Commerce

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

کمیته هنوز به نتیجه مشترکی دست نیافته است اما معیارهای مناسبی را برای تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی ارائه کرده است.

الف- اصول اقتصادی: در ارزیابی آثار اقتصادی تغییر در سیاست مالیاتی دولت، اقتصاددانان دو معیار اساسی را برای بررسی عملکرد اقتصادی در نظر می‌گیرند. اولین معیار کارایی اقتصادی است که به تخصیص منابع جامعه مربوط می‌شود. دخالت دولت در بازار معمولاً باعث دور شدن از حالت رقابتی و در نتیجه دور شدن از کارایی می‌شود اما با توجه به شکستهای بازاری و نیاز به تأمین هزینه‌های عمومی، دولت باید در امور بازار دخالت کند. این دخالت باید به گونه‌ای باشد که کاهش کارایی حداقل شده و دولت از ابزارها و سیاستهایی استفاده کند که میزان بار مالیاتی به حداقل مقدار ممکن برسد.

دومین معیار مهم اقتصادی در ارزیابی سیاستها، توجه به آثار توزیعی سیاست موردنظر است. قانون جدید یا تغییر در قانون پیشین چگونه هزینه‌ها و منافع را در میان گروههای اقتصادی توزیع می‌کند؟ در مطالعه آثار توزیعی سیاست، ضروری است که تمام آثار توزیعی ترسیم شوند و در واقع هزینه و منافع با هم مقایسه شوند. به هر حال با توجه به شرایط بازار مالیات ممکن است از فروشنده به خریدار یا از بازرگان به خدمه انتقال یابد.

ب - سادگی و سازگاری[1]: در اینجا سؤال این است که سیاست موردنظر برای مالیات در تجارت الکترونیکی با سیاستهای مالیاتی موجود تا چه اندازه سازگاری دارد؟

اصل سادگی و سازگاری سیاست از این نظر حائز اهمیت است که معمولاً تصویب و اجرای سیاستهای جدید که سازگاری کمتری با سیاستهای پیشین دارند معمولاً هزینه‌های بیشتری را می‌طلبند. هزینه‌هایی که در نتیجه تغییر قانون مالیاتی به‌وجود آیند به‌عنوان بار مالیاتی محاسبه می‌شوند.

ج - ماهیت خاص تجارت الکترونیکی: قانون مالیاتی (در تجارت الکترونیکی) چگونه کالاها و خدمات دیجیتالی و اطلاعاتی را که به صورت الکترونیکی در گستره اینترنت جابه‌جا می‌شوند تعریف، تمیز و مالیات‌بندی می‌کند؟ مشکل اساسی اجرای نظام مالیاتی کنونی بر تجارت الکترونیکی، ظهور کالاها و خدماتی است که نمی‌توان به سادگی آنها را در طبقه‌های پیشین کالاها و خدمات جای داد. سیاست مالیاتی که تعریف روشنی از کالاهای دیجیتالی ندارد ممکن است هزینه‌های اجرایی بالایی داشته باشد. همان‌گونه که بیان شد این هزینه‌ها نوعی بار مالیاتی محسوب می‌شوند.

1. Simplification

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

د - جلوگیری از وصول مالیات مضاعف: هر نظام مالیاتی باید به گونه‌ای طراحی شود که از وصول مالیات مضاعف جلوگیری کند. در تجارت الکترونیکی این امکان وجود دارد که فقط برای یک مبادله در چند مرحله مالیات وضع شود. نظام مالیاتی در کنار جلوگیری از وصول مالیات مضاعف باید اصل سادگی را نیز حفظ کند. در صورت طراحی پیچیده، این امر باعث دشوار شدن امور ممیزی شده و در راستای افزایش بار مالیاتی عمل می‌کند.

هـ - تمییز در مالیات‌بندی: آیا قانون مورد نظر از دسترسی به اینترنت مالیات دریافت می‌کند؟ یا مالیات جدیدی بر فروشهای اینترنتی اعمال می‌کند؟

همان‌گونه که گفته شد وضع هر نوعی از مالیات تا حدودی کارایی اقتصادی را کاهش می‌دهد، هر اندازه فعالیتی که مالیات‌بندی می‌شود فواید اجتماعی بیشتری داشته باشد سیاست مالیاتی، ناکارایی بیشتری ایجاد می‌کند. در صورتی که دسترسی به اینترنت و تجارت الکترونیکی این ویژگی‌ها را داشته باشد، اعمال مالیات بر آن فواید اجتماعی را از بین برده و موجب کاهش کارایی اقتصادی می‌شود. فواید اجتماعی یا آثار خارجی تجارت الکترونیکی می‌تواند آثار خارجی شبکه‌ای (فوایدی که از طریق دسترسی به شبکه وسیعی از افراد حاصل می‌شود) یا فوایدی نظیر تسریع در انتشار فن‌آوری باشد.

و - حمایت از صنایع کوچک و متوسط: آیا قانون موردنظر دارای مقررات ویژه‌ای نسبت به بازرگانان و صنایع کوچک و متوسط است؟ در این سؤال به این مسئله توجه می‌شود که برقراری مالیاتهای یکسان برای شرکتهای کوچک معمولاً هزینه‌های بالایی را برای آنها ایجاد کرده و مانع بزرگی برای رشد آنها تلقی می‌شود.

ز- اصل عدم تبعیض: اصل عدم تبعیض به کارایی اقتصادی و آثار توزیعی مربوط می‌شود. خانوارهایی که دسترسی بیشتری به اینترنت دارند از قوانینی که مالیات کمتری بر اینترنت اعمال می‌کنند، بیشتر سود می‌برند و تغییر این قانون و حذف این معافیتها زیان بیشتری را به آنها وارد می‌کند. در یک زمان معین، وجود مالیاتهای متفاوت بر فعالیتهای مشابه باعث می‌شود افراد، فعالیتهایی با مالیات کمتر را جانشین سایر فعالیتها با مالیات بیشتر کنند یا روشهای خرید کم مالیات را برگزینند. این امر باعث کاهش کارایی اقتصادی می‌شود. می‌توان این سؤال را مطرح کرد که آیا افزایش تجارت الکترونیکی به مفهوم افزایش کل تجارت است؟

در صورتی که فروش تجارت الکترونیکی فقط به مفهوم جانشین کردن شیوه نوین تجارت به جای شیوه سنتی باشد، در این‌صورت احتمال کاهش درآمد مالیاتی زیاد است اما اگر این شیوه تجارت افزایش یابد ولی کاهش شیوه سنتی تجارت اندک باشد در این صورت کاهش درآمد مالیاتی زیاد نخواهد بود.

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

ح - توان رقابت بین‌المللی و قابلیت جهانی شدن: در اینجا دو سؤال اساسی مطرح است: نخست اینکه قانون ارائه شده بر مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی توان رقابتی کشور را چگونه تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ به عبارت دیگر در بازار جهانی قدرت رقابت کشور چگونه تغییر می‌کند؟ دوم اینکه آیا این قانون قابل تعمیم به سطح جهانی است؟ میزان مطابقت این قانون با قوانین جهانی چقدر است؟

با توجه به حرکت اقتصاد کشورها به سمت جهانی شدن تمامی سؤالات یاد شده در ارزیابی قانون مالیاتی مدنظر قرار می‌گیرد. بدیهی است که در سؤالات مطرح شده هر قانونی که قدرت رقابتی کشور را افزایش داده و توانایی جهانی شدن داشته باشد قانون برتری است.

ط- فن‌آوری: آیا قانون موردنظر از نظر فن‌آوری قابل اجراست؟ در صورتی‌که جواب مثبت باشد هزینه‌های اولیه این فن‌آوری چقدر است؟ برای به روزکردن آن چقدر هزینه لازم است و چه کسی باید این هزینه‌ها را بپردازد؟

در صورتی‌که نرم‌افزارهای مورد نیاز، هزینه‌های کمتری داشته باشند و نگهداری آنها کم‌هزینه باشد، هزینه‌های اجتماعی اعمال مالیات کم خواهد بود اما افزایش این هزینه‌ها موجب افزایش هزینه‌های پنهان بالقوه برای دولت می‌شود.

ی - حریم شخصی: از دیدگاه اقتصادی، بین وصول کارآمد مالیات و حمایت از امنیت مصرف‌کنندگان و تاجران و پوشیده نگه‌داشتن اطلاعات آنها ارتباط مستقیم وجود دارد. یعنی با افزایش امنیت اطلاعات تاجران، کارایی مالیات افزایش می‌یابد. به بیان دیگر یکی از مسائل مهم در مالیات بر تجارت الکترونیکی، امنیت معاملات و حفظ اطلاعات شخصی مؤدیان مالیاتی است. در صورت نبود امنیت، مؤدیان رغبتی برای پرداخت الکترونیکی مالیات نخواهند داشت. با ایجاد ایمنی اطلاعات و حفظ حریم اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی می‌توان به کارایی نظام مالیاتی کمک کرد.

۷. درآمدهای مالیاتی ایران و بررسی تأثیرات تجارت الکترونیکی بر آن

در مورد نظام مالیاتی کشور می‌توان عنوان کرد که درآمدهای مالیاتی در ایران به دو صورت شکل می‌گیرد. درآمدهای مالیاتی که به صورت مستقیم دریافت می‌شود این بخش از درآمدهای مالیاتی خود به سه حالت دریافت می‌شود:

- مالیات بر شرکتها،
- مالیات بر درآمد،
- مالیات بر ثروت.

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

درآمدهای مالیاتی که به‌صورت غیرمستقیم اخذ می‌شود. این نوع از دریافتهای مالیاتی دارای دو بخش است:

- مالیات بر واردات،
- مالیات بر مصرف و فروش.

سهم درآمد دولت از گروههای مالیاتی و میزان اهمیت این گروهها برای دولت متفاوت است. در ادامه این بخش نقش هر یک از گروههای مالیاتی در درآمد دولت بیان شده و سپس تأثیر تجارت الکترونیکی بر آنها بررسی می‌شود.

۱-۷- سهم گروههای مالیاتی از کل درآمدهای مالیاتی

مالیات بر درآمد بخشی از مالیاتهای مستقیم است و در ایران بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم، دارای سه جزء اصلی مالیات بر حقوق، مالیات بر مشاغل و مالیات بر املاک و مستغلات است. مالیات بر درآمد طی دوره یاد شده با نرخ رشد متوسط ۲۲/۷ درصد، به‌طور متوسط ۱۷/۸ درصد از کل مالیاتها را به خودش اختصاص داده است. بخش دیگری از مالیاتهای مستقیم، مالیات بر شرکتهاست. این نوع مالیات دربرگیرنده مالیات بر شرکتهای دولتی و شرکتهای غیردولتی است. قسمت سوم درآمدهای مالیاتی مستقیم را مالیات بر ثروت تشکیل می‌دهد. این مالیات قسمت اندکی از درآمدهای مالیاتی مستقیم را تأمین می‌کند و سهم آن از کل مالیاتها به‌طور متوسط ۴/۸ درصد است.

یکی از اقلام مهم مالیاتهای غیرمستقیم، مالیات بر واردات است. در کشورهای پیشرفته این مالیات سهم ناچیزی از درآمدهای آنها را تشکیل می‌دهد ولی در کشورهای در حال توسعه سهم بیشتری دارد. مالیات بر واردات به چند دلیل مورد توجه قرار می‌گیرد:

- حمایت از محصولات داخلی،
- جلوگیری از ورود کالاهای غیرضروری و تجملی،
- کسب درآمد برای دولت،
- مسائل اداری و اجرایی[۱].

درآمدهای حاصل از مالیات بر واردات در بودجه عمومی دولت دربرگیرنده حقوق گمرکی، سود بازرگانی، عواید جایگزین دروازه‌ای، حق ثبت سفارش کالا و عوارض اتومبیلهای

۱. محمد کردبچه، "بررسی درآمد مالیاتی در ایران"، *مجله برنامه و بودجه*، شماره ۶، مهر ۱۳۷۵.

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

وارداتی است. از سال ۱۳۸۲ مالیات بر واردات فقط دربرگیرنده حقوق ورودی (نرخ ۴ درصد به علاوه سود بازرگانی) بوده است.

مالیات بر واردات بر کالاهای وارداتی مصرفی، واسطه‌ای و سرمایه‌ای وضع می‌شود. در ابتدا این مالیات توسط واردکننده پرداخت می‌شود و در نهایت بخشی از آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم با افزایش قیمت به مصرف‌کننده نهایی انتقال می‌یابد. از این مالیات می‌توان به عنوان ابزار سیاسی در راستای افزایش یا کاهش تعرفه‌ها و عوارض گمرکی بعضی از کالاها استفاده کرد. به عبارت دیگر دولت می‌تواند با اعمال عوارض گمرکی بر تعدادی از کالاهای غیرضروری و تجملی و مورد استفاده گروه پردرآمد جامعه، مصرف آنها را کاهش دهد و درآمد به دست‌آمده را در فعالیتهای تولیدی سرمایه‌گذاری کند. همچنین با کاهش تعرفه بر کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای که در مراحلی از توسعه قابل ساخت نیست می‌تواند به سودآوری فعالیتهای تولیدی کمک کند. مالیات بر واردات به طور متوسط ۳۰/۸ درصد از کل مالیاتها را طی دوره ۱۳۸۳-۱۳۴۲ تشکیل می‌دهد. ساختار این مالیاتها به درآمدهای حاصل از نفت بستگی دارد به این صورت که با افزایش درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت، میزان واردات افزایش می‌یابد و این نیز موجب افزایش مالیات بر واردات می‌شود.

یکی دیگر از اقلام مالیاتهای غیرمستقیم، مالیات بر مصرف و فروش است. این مالیات معمولاً بر تمام مراحل تولید و توزیع (به استثنای موارد دارای معافیت) اعمال می‌شود. ساده‌ترین شکل آن، اعمال نرخی واحد برای تمام معاملات مشمول مالیات است. انواع متداول مالیات بر مصرف و فروش عبارت است از: مالیات عمومی فروش، مالیات بر واردکنندگان و صاحبان صنایع، مالیات بر عمده‌فروشی، خرده‌فروشی و مالیات بر ارزش افزوده. ماهیت عمومی و بدون تبعیض این مالیات را می‌توان نوعی تبعیض برای آن به شمار آورد ولی با توجه به اینکه حالتی عمومی دارد و نقش اولویت‌گذاری در آن بسیار محدود است مانند مالیات بر واردات، نمی‌تواند برای هدفی غیر از کسب درآمد به‌کار رود. همچنین امکان در نظر گرفتن نرخهای متفاوت برای کالاهای مختلف بسیار محدود است.

مالیات بر مصرف و فروش در ایران شکل کلی نداشته و همواره بنابر مقتضیات زمانی بر کالاهای خاص وضع شده است. اقلام مهم فعلی مالیات بر مصرف و فروش عبارت است از: مالیات بر فرآورده‌های نفتی، فرآورده‌های الکلی صنعتی، نوشابه‌های غیرالکلی، سیگار، اتومبیل، نقل و انتقال اتومبیل و چند مورد دیگر.

از ابتدای سال ۱۳۸۲، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی (قانون

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

تجمیع عوارض) به اجرا گذاشته شد. این قانون در دی ۱۳۸۱ در راستای تحقق اهدافی نظیر تمرکز امور مالیاتی مؤدیان، کاهش هزینه‌های جمع‌آوری مالیاتها، عوارض و شفافیت بیشتر میزان مالیاتها و عوارض پرداختی مؤدیان به تصویب رسید. بر این اساس مالیات بر مصرف و فروش به صورت مالیات بر کالاها و خدمات در نظر گرفته شد و در مقایسه با پیش از ۱۳۸۲ شکل کلی به خود گرفت.

مالیات بر مصرف و فروش در دوره ۱۳۸۳-۱۳۳۸ به طور متوسط ۱۲/۸ درصد مالیاتها را تشکیل می‌دهد. سهم مالیات بر مصرف و فروش از کل درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۴۵ از ۲۲/۸ درصد به تدریج به کمتر از ۱۰ درصد تا سال ۱۳۵۶ کاهش یافت، که این مقدار در سال ۱۳۵۷ به ۱۱/۳ درصد افزایش پیدا کرد. پس از وقوع انقلاب سهم یاد شده رو به افزایش گذاشت، به طوری‌که از ۱۰/۷ درصد در سال ۱۳۵۸ به ۱۹/۷ درصد در سال ۱۳۶۷ رسید و پس از آن نیز سهم مالیات بر مصرف و فروش روند نوسانی داشته است. مالیات بر واردات، بیشترین سهم از مالیاتهای غیرمستقیم را دارد و مالیات بر مصرف و فروش مقدار کمتری از مالیاتهای غیرمستقیم را تشکیل می‌دهد.

جدول شماره ۳. سهم گروههای مالیاتی از کل درآمدهای مالیاتی در دوره زمانی ۱۳۸۳-۱۳۳۸

(درصد)

سال	مالیات بر درآمد	مالیات بر شرکت	مالیات بر ثروت	مالیاتهای مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف و فروش	مالیاتهای غیرمستقیم
۱۳۳۸				۲۲/۳			۷۷/۷
۱۳۳۹				۲۳/۴			۷۶/۶
۱۳۴۰				۲۵			۷۵
۱۳۴۱				۲۷			۷۳
۱۳۴۲	۱۴/۷	۱۰/۱	۲/۳	۲۷/۱	۵۲/۹	۲۰/۱	۷۳
۱۳۴۳	۱۴/۹	۷/۷	۲/۴	۲۴/۹	۵۲/۵	۲۲/۳	۷۴/۸
۱۳۴۴	۱۳/۴	۱۳/۸	۲/۶	۲۹/۸	۴۹/۹	۲۰/۳	۷۰/۲
۱۳۴۵	۱۲	۱۱/۸	۲/۸	۲۶/۵	۵۰/۵	۲۲/۸	۷۳/۳
۱۳۴۶	۱۱/۳	۱۳	۳/۱	۲۷/۴	۵۲/۶	۲۰	۷۲/۶
۱۳۴۷	۱۴/۲	۱۱/۸	۳/۲	۲۹/۳	۵۱/۹	۱۸/۷	۷۰/۶
۱۳۴۸	۱۴/۲	۱۸/۵	۳/۴	۳۶	۴۶/۹	۱۷	۶۳/۹
۱۳۴۹	۱۵/۹	۱۸/۳	۳/۴	۳۷/۶	۴۵/۸	۱۶/۶	۶۲/۳
۱۳۵۰	۱۵/۷	۱۸/۵	۵	۳۹/۲	۴۵/۴	۱۵/۹	۶۱/۳
۱۳۵۱	۱۵/۳	۲۰	۵/۵	۴۰/۸	۴۴/۳	۱۴/۹	۵۹/۳
۱۳۵۲	۱۴/۲	۲۲	۴/۲	۴۰/۳	۴۶/۳	۱۳/۴	۵۹/۷

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

سال	مالیات بر درآمد	مالیات بر شرکت	مالیات بر ثروت	مالیاتهای مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف و فروش	مالیاتهای غیرمستقیم
۱۳۵۳	۱۲/۹	۲۸/۵	۴/۴	۴۵/۷	۳۹/۹	۱۳/۹	۵۳/۹
۱۳۵۴	۱۱/۲	۴۱/۸	۳/۱	۵۶/۱	۳۴/۲	۹/۷	۴۳/۹
۱۳۵۵	۱۴	۳۷/۶	۳/۲	۵۴/۸	۳۵/۸	۹/۵	۴۵/۲
۱۳۵۶	۱۳	۳۶/۱	۲/۸	۵۱/۹	۳۸/۲	۱۰	۴۸/۲
۱۳۵۷	۱۲/۵	۴۲/۹	۲/۴	۵۷/۹	۳۰/۸	۱۱/۳	۴۲/۱
۱۳۵۸	۱۹/۶	۳۸/۸	۳/۵	۶۱/۹	۳۹/۰	۱۰/۷	۴۹/۷
۱۳۵۹	۱۹/۴	۱۳/۵	۵/۱	۳۸	۴۷/۴	۱۴/۷	۶۲/۱
۱۳۶۰	۱۴/۱	۴۱/۱	۲/۹	۵۸/۱	۳۰/۶	۱۱/۳	۴۱/۹
۱۳۶۱	۱۵/۸	۲۸/۳	۴/۰	۴۸/۱	۳۵/۴	۱۶/۴	۵۱/۹
۱۳۶۲	۱۱/۳	۲۶/۱	۴/۲	۴۱/۷	۴۳/۵	۱۴/۹	۵۸/۳
۱۳۶۳	۱۱/۸	۲۸/۷	۴/۶	۴۵	۳۸/۵	۱۶/۵	۵۵
۱۳۶۴	۱۳/۲	۳۴/۶	۳/۵	۵۱/۳	۲۶/۵	۲۲/۳	۴۸/۸
۱۳۶۵	۱۶	۳۶/۵	۴/۲	۵۶/۶	۲۱/۹	۲۱/۵	۴۳/۴
۱۳۶۶	۱۶/۲	۳۶/۳	۶/۹	۵۹/۴	۱۹/۵	۲۱	۴۰/۶
۱۳۶۷	۱۷/۴	۳۹/۸	۸/۳	۶۵/۵	۱۴/۸	۱۹/۷	۳۴/۵
۱۳۶۸	۱۸/۸	۲۸/۶	۸/۱	۵۵/۵	۲۹/۴	۱۵	۴۴/۵
۱۳۶۹	۱۸/۲	۲۹/۲	۷	۵۴/۵	۲۹/۶	۱۵/۹	۴۵/۵
۱۳۷۰	۱۷/۵	۲۸	۵	۵۰/۵	۳۴/۴	۱۵/۱	۴۹/۵
۱۳۷۱	۱۴/۵	۳۴/۴	۳/۹	۵۲/۷	۳۳	۱۴/۳	۴۷/۳
۱۳۷۲	۱۸/۹	۳۹/۴	۶/۱	۶۴/۴	۲۷/۷	۷/۹	۳۵/۶
۱۳۷۳	۲۰/۵	۴۳/۷	۶	۷۰/۲	۲۳/۴	۶/۴	۲۹/۸
۱۳۷۴	۲۵/۶	۴۵/۱	۶/۶	۷۷/۲	۱۷/۱	۵/۷	۲۲/۸
۱۳۷۵	۲۳/۸	۴۲/۸	۴/۸	۷۱/۴	۲۳/۴	۵/۲	۲۸/۶
۱۳۷۶	۲۰/۱	۳۹/۸	۴/۱	۶۳/۷	۲۴/۷	۱۱/۵	۳۶/۳
۱۳۷۷	۲۰/۹	۴۲/۴	۴/۶	۶۷/۸	۲۳/۷	۸/۵	۳۲/۲
۱۳۷۸	۲۰/۸	۳۸/۹	۴/۵	۶۴/۲	۲۲/۵	۱۳/۳	۳۵/۸
۱۳۷۹	۲۰/۸	۳۴/۴	۴/۴	۵۹/۶	۲۴/۲	۱۶/۲	۴۰/۴
۱۳۸۰	۲۲/۴	۳۱/۹	۴/۹	۵۹/۲	۳۰	۱۰/۸	۴۰/۸
۱۳۸۱	۲۲/۴	۲۹/۴	۵/۳	۵۱/۲	۳۲/۷	۱۶/۱	۴۸/۵
۱۳۸۲	۱۶/۴	۳۱/۳	۴/۱	۴۹/۲	۳۴/۴	۱۶/۴	۵۰/۸
۱۳۸۳	۱۳/۹	۳۰/۸	۴/۹	۴۹/۶	۳۹/۲	۱۱/۲	۵۰/۴
میانگین	۱۷/۸	۳۳/۹	۴/۸	۵۶/۴	۳۰/۸	۱۲/۸	۴۳/۶

مأخذ: بانک مرکزی ج.ا.ایران، گزارش‌های اقتصادی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۵۵.

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

۲-۷. بررسی آثار تجارت الکترونیکی بر درآمدهای مالیاتی با توجه به نظام مالیاتی ایران

با توجه به هدف این بخش که بررسی آثار تجارت الکترونیکی بر درآمدهای مالیاتی است، درآمدهای مالیاتی را به اجزای کوچکتر تقسیم کرده و در ادامه اثر تجارت الکترونیکی را بر هر جزء آن مورد بررسی قرار می‌گیرد و تأثیر تجارت الکترونیکی بر هر کدام از این مالیاتها نیز با توجه به نظام مالیاتی ایران بررسی می‌شود.

۱-۲-۷ – مالیاتهای مستقیم

تجارت الکترونیکی موجب آسان‌تر شدن کارهایی نظیر پرکردن اظهارنامه‌ها، فرمهای مالیاتی و پرداخت مالیات با هزینه کمتر برای مؤدیان و دولت می‌شود[1]. در نتیجه می‌تواند به عنوان یک عامل تشویقی برای شرکتها باشد تا مالیات خود را به درستی و در زمان مشخص شده پرداخت کنند. همین‌طور در تجارت الکترونیکی برخلاف تجارت سنتی، شرکتها می‌توانند بدون حضور فیزیکی به خرید و فروش با مشتریان خود بپردازند. بنابراین شناسایی شرکتها و در پی آن شناسایی زمان، حجم و مبلغ معامله شده توسط آنها به سختی امکان‌پذیر است.[2] در نتیجه حجم مالیات بر شرکتها به خاطر قابل شناسایی نبودن شرکتها کاهش پیدا می‌کند که به دنبال آن حجم کل درآمدهای مالیاتی نیز کاهش می‌یابد. راه مقابله با این مشکل، شناسایی شرکتها و حجم فعالیتهایی است که توسط آنها انجام می‌گیرد.

از اجزای دیگر مالیات مستقیم، مالیات بر درآمد است. سهم این مالیات از مالیات مستقیم در مقایسه با مالیات بر شرکتها کمتر است. این مالیات معمولاً به سه دسته کلی تقسیم می‌شود: مالیات بر حقوق، مالیات مشاغل و مالیات بر مستغلات و املاک[3].

سه روش برای شناسایی درآمد حاصل از تجارت الکترونیکی وجود دارد:

الف- مالیات منبع: اجرای مؤثر قاعده منبع به ویژگی درآمد و تعیین محل جغرافیایی منبع درآمد بستگی دارد. در تجارت الکترونیکی تعیین محل وقوع یا حصول درآمد مشکل است، به‌ویژه در مورد مالیات بر مشاغل. به‌دلیل اینکه قاعده منبع جاری نیازمند وجود یک محل استقرار دایمی است و در تجارت الکترونیکی اغلب نیازی به استفاده از مقر دائمی وجود ندارد. (جاناتان[4]، ۲۰۰۲)

---

1. Heller Tine, Walter, "Transaction Taxes and Electronic commerce", *National Tax Journal*, Vol. 50, No. 3, 1994, pp. 593-606

2. Charels E. Mclure, Jr, "The Taxation of Electronic Commerce", *Stanford University*, October 12, 1999.

۳. محمد کردبچه، "بررسی درآمدهای مالیاتی ایران"، *مجله برنامه بودجه*، شماره ۶، مهر ۱۳۷۵.

4. Jonathan

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

تجارت الکترونیکی، تعیین گروههای درآمدی و مشخصه‌های درآمدی افراد را غیرممکن کرده و این امکان را به مؤدیان می‌دهد تا به منظور اجتناب از مالیات، منبع درآمد خود را مخفی کنند. در چنین شرایطی کشور منبع ممکن است با خطر از دست دادن توانایی وضع مالیات بر درآمد شرکتهای خارجی که از معامله با مشتریان داخلی به‌دست می‌آورند، روبرو شود.

ب – مقردائمی: قاعده مقر دائمی در مالیات منبع از اهمیت زیادی برخوردار است. در شرایط نبود مقر دائمی، کشوری که کالاها و خدمات در آن فروخته می‌شود، هیچ گونه قدرتی برای وضع مالیات بر سود به‌دست آمده ندارد. به‌دلیل آنکه در تجارت الکترونیکی نیازی به وجود یک محل فیزیکی برای وضع مالیات بر سود وجود ندارد، مفهوم مقر دائمی، توانایی مقامات مالیاتی را برای وضع مالیات بر سود حاصل از فروشهای اینترنتی محدود می‌کند سِرورها و سایر فن‌آوری‌های رایانه‌ای الزام فیزیکی را برطرف می‌کنند اما تا حدی که این سِرورها در حوزه قلمرو مورد بحث مستقر شده باشند. کاربرد این قاعده در محیط تجارت الکترونیکی براساس ماده ۵ معاهده آزمایشی سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه به صورت زیر آماده است (جاناتان، ۲۰۰۲)،

- یک وب‌سایت خودش به خودی خود تشکیل یک مقر دائمی نمی‌دهد.
- به منظور کاربرد قاعده مقرر دائمی لازم است تا یک سِرور در هر قلمرو مالیاتی برای یک دوره مشخص مستقر باشد.

ج – مشخصه درآمد: مشخصه یا ویژگی درآمد در قوانین مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است و زیرا این امر بر چگونگی تعیین منبع درآمد و محاسبه مالیات آن تأثیر دارد. معاملات تجارت الکترونیکی ممکن است فروش کالا، خدمات، حق کپی رایت، حق لیسانس یا سایر داراییهای غیر ملموس و فروش حق مالکیت داراییهای نامشهود باشد. در حالی که تعیین مشخصه درآمد در معاملات تجارت الکترونیکی مربوط به کالاهای دیجیتال با روشهای متعارف ممکن نیست. چنین معاملاتی ترکیبی از کالاهای ملموس، خدمات، کپی رایت و نظایر است. برای مثال خرید چند نسخه از یک نرم‌افزار یا کتاب معمولاً مشمول مالیات بر سود می‌شود. با اینکه خرید نسخه الکترونیکی همان محصول با حق تکثیر ممکن است موجب مالکیت معنوی شده و مشمول مالیات بر سود یا مالیات بر خدمات شود. بنابراین به‌کارگیری تجارت الکترونیکی همراه با هزینه‌ها و فوایدی است. در مورد به‌کارگیری تجارت الکترونیکی و اثر آن بر مالیات بر درآمد و ثروت می‌توان به‌کار گلس‌بی و زیترین[1] اشاره کرد. آنها در یک کار تحقیقاتی برای

1. Zittrain

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

اقتصاد آمریکا که طی سالهای ۱۹۹۶-۱۹۹۵ انجام داده‌اند به بررسی اثر تجارت الکترونیکی بر درآمدهای مالیات بردرآمد و ثروت پرداختند. با به‌کارگیری نگرش هزینه – فایده، به این نتیجه رسیدند که تجارت الکترونیکی در کوتاه‌مدت می‌تواند با ایجاد فضایی خاص امکان فرار از پرداخت مالیات را بالا ببرد و در نتیجه درآمدهای مالیاتی را کاهش دهد ولی در بلندمدت موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود.

آخرین جزء مورد بررسی در مالیات مستقیم، مالیات بر ثروت است. در مقایسه با سایر اجزای مالیات مستقیم، مالیات بر ثروت سهم کمتری دارد. این مالیات اقلامی مثل مالیات بر ارث، مالیات نقل و انتقال سرقفلی و مالیات سالیانه املاک را دربر می‌گیرد. حتی با گسترش تجارت الکترونیکی، احتمال فرار از پرداخت این نوع مالیات بسیار پایین بوده و درآمد ایجاد شده توسط این نوع مالیات با ثبات‌تر است[1] زیرا اقلامی که این نوع مالیات بر آنها وضع می‌شود به گونه‌ای هستند که نقل و انتقال آنها از طریق تجارت الکترونیکی کمتر امکان‌پذیر است و احتمال آنکه تجارت الکترونیکی باعث کاهش این نوع درآمدهای مالیاتی شود و کمتر است.

۲-۲-۷- مالیاتهای غیرمستقیم

مالیات بر فروش به‌عنوان یکی از انواع مالیاتهای غیرمستقیم نسبت به سایر اقلام مالیاتی بیشترین تأثیرپذیری را از تجارت الکترونیکی دارد. به‌کارگیری تجارت الکترونیکی این امکان را فراهم می‌کند که بنگاهها و مصرف‌کنندگان بتوانند کالاها و خدمات خود مثل کتاب، نرم‌افزار، رایانه و بسیاری از وسایل مورد نیاز را از این طریق خرید و فروش کنند، بدون آنکه این معاملات در جایی ثبت شده باشد، در نتیجه امکان مالیات‌گیری از این مبادلات بسیار مشکل است. از این‌رو حجم درآمدهای مالیات بر فروش به شدت تحت‌تأثیر تجارت الکترونیکی قرار گرفته است. به خاطر تأثیرپذیری شدید این نوع درآمد مالیاتی از تجارت الکترونیکی است که دولتها این مسئله را به‌طور خاص مورد توجه قرار داده‌اند. واقعیت این است که در تجارت الکترونیکی فروشندگان کالا ممکن است از نظر فیزیکی فقط در یک مکان مستقر باشند اما در کل جهان به فروش کالاها و خدمات بپردازند. بنابراین با وجود آنکه صدها مکان فروش برای یک بنگاه وجود دارد، اما فقط یک مکان پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. کارشناسان معتقد هستند که وقوع چنین

1. G.V. Voinovich, *Sales Taxes Electronic Commerce Growth Presents Challenges, Revenue Losses Are Uncertain*, United States General Accounting Office Washington, June 30, 2000.

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

حالتی باعث می‌شود که تعداد مکانهای پرداخت‌کننده مالیات در مقایسه با حجم تجارت الکترونیکی پائین بیاید.

در مورد اثر تجارت الکترونیکی بر مالیات فروش، می‌توان به کارهای انجام شده برای اقتصادآمریکا اشاره کرد. وینوویچ[1] (۲۰۰۰) در یک کار تحقیقاتی به بررسی اثر تجارت الکترونیکی بر درآمدهای مالیات بر فروش پرداخته و نشان می‌دهد که تجارت الکترونیکی موجب کاهش درآمدهای مالیات بر فروش به‌طور متوسط بین ۱/۶ تا ۹/۱ میلیارد دلار در سال ۲۰۰۱ می‌شود. از این مقدار مالیات بر فروش از دست رفته، ۱/۵ تا ۴/۲ میلیارد دلار مربوط به مبادلات B2C و ۰/۱ تا ۴/۹ میلیارد دلار مربوط به مبادلات B2B است. همچنین پیش‌بینی شده که درآمدهای مالیات بر فروش از دست‌رفته در این کشور طی سال ۲۰۰۲، ۲/۵ تا ۲۰/۴ میلیارد دلار باشد که از این مقدار، ۱/۲ تا ۵/۹ میلیارد دلار آن متعلق به مبادلات B2C و ۰/۴ تا ۱۴/۵ میلیارد دلار متعلق به مبادلات B2B است.[2]

بروک و فوکس[3] (۲۰۰۴) تحقیق دیگری برای اقتصاد آمریکا انجام داده‌اند. آنها مالیات بر فروش از دست‌رفته برای سالهای ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ را برآورد کرده‌اند و سپس مالیات بر فروش از دست‌رفته برای سالهای(۲۰۰۸-۲۰۰۵) را پیش‌بینی کرده‌اند. بر اساس این تحقیق مقدار مالیات بر فروش از دست‌رفته برای سالهای ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ برای اقتصاد آمریکا به ترتیب ۱۵/۵ و ۱۶/۸ میلیارد دلار است و مقدار مالیات بر فروش از دست‌رفته برای سالهای (۲۰۰۸-۲۰۰۵) به ترتیب ۱۸، ۱۹/۲، ۲۰/۴ و ۲۱/۵ میلیارد دلار پیش‌بینی می‌شود. در بین اقلام درآمدهای مالیاتی، مالیات بر فروش به نسبت بیشتری تحت‌تأثیر تجارت الکترونیکی قرار می‌گیرد.

در پایان اثر تجارت الکترونیکی بر واردات مورد بررسی قرار می‌گیرد. این مالیات یکی از اقلام مهم درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد و به خاطر ویژگیهایی مانند حمایت از محصولات داخلی، جلوگیری از ورود کالاهای غیرضروری و تجملی و کسب درآمد برای دولت مهم است. تجارت الکترونیکی به خاطر دارا بودن ویژگیهایی نظیر حذف فواصل جغرافیایی، بی‌نیازی به حضور فیزیکی برای انجام معامله، کاهش یا حذف واسطه‌ها و نبودِ امکان کنترل فیزیکی باعث می‌شود که حجم مبادلات بین‌المللی و در پی آن واردات افزایش یابد.

---

1. Voinovich

۲. B2B به تجارت الکترونیکی بنگاه به بنگاه و B2C به تجارت الکترونیکی بین بنگاه و مصرف‌کننده اطلاق می‌شود. B و C به‌ترتیب بیان‌کننده Business و Consumer است و عدد ۲ برای to به‌کار برده می‌شود.

3. Bruce and Fox

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

مالیات بر واردات و اثر تجارت الکترونیکی بر آن از چند بعد باید مورد بررسی و مطالعه قرار گیرد. بُعد اول، تفکیک تجارت الکترونیکی در سطح ملی با تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی است. کمبود قوانین مالیاتی برای تجارت در سطح بین‌المللی، یکی از مسائلی است که کشورها را با کاهش درآمدهای مالیات بر واردات روبرو می‌کند. اتخاذ سیاستهای مالی مختلف (مثل تعیین نرخ مالیات بر واردات) توسط کشورها، موجب پیدایش نظامهای مالیاتی متفاوت در سطح بین‌المللی شده است. همچنین این امر، درآمدهای حاصل از مالیات بر واردات که توسط تجارت الکترونیکی انجاممی‌گیرد تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین دولتها می‌توانند برای تجارت الکترونیکی در سطح ملی، به‌صورت آزادانه سیاستهای اقتصادی موردنظر خود را به‌کار گیرند ولی برای تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی چنین امکانی همواره وجود ندارد. با گسترش تجارت الکترونیکی و ارتباط و تعامل هر چه بیشتر اقتصاد کشورها با یکدیگر، اتخاذ سیاستهای اقتصادی در هر کشور، اقتصاد کشورهای دیگر را با شدت بیشتری تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین یکی از چالشهایی که تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی با آن روبرو است، به‌کارگیری قوانین بین‌المللی است که توسط همه کشورها پذیرفته شده است.

بُعد دوم، مربوط به حجم کالاهای دیجیتالی است که توسط تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی مورد مبادله قرار می‌گیرند. افزایش حجم این نوع کالاها موجب افزایش حجم مبادلات غیرملموس شده و امکان فرار از پرداخت مالیات بر واردات نیز افزایش می‌یابد که این امر احتمال کاهش درآمدهای مالیات بر واردات را به همراه دارد.

البته همان‌طور که گفته شد، تجارت الکترونیکی با ایجاد یک فضای رقابتی باعث ایجاد، گسترش و پایداری بازارها در سطح بین‌المللی می‌شود و حجم واردات را افزایش می‌دهد که این امر موجب افزایش درآمدهای مالیات بر واردات می‌شود.

با وجود قوانین بین‌المللی مشخص و معین برای کشورها و همچنین امکان شناسایی هر چه بیشتر فعالیتهای انجام شده در سطح بین‌المللی، تجارت الکترونیکی می‌تواند افزایش حجم درآمدهای مالیات بر واردات را به دنبال داشته باشد.

نکته آخر آنکه تجارت الکترونیکی هم تهدیدی برای مالیات‌ستانی و هم کمکی برای آن محسوب می‌شود. انجام فعالیتهایی نظیر پرکردن اظهارنامه‌ها، فرمهای مالیاتی و پرداخت الکترونیکی مالیاتها می‌توانند به کاهش هزینه‌های جمع‌آوری، پردازش و وصول مالیات کمک کنند و در نتیجه بهبود کارایی نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی را ایجاد کنند. همچنین گسترش تجارت الکترونیکی به خاطر ایجاد یک فضای رقابتی، موجب افزایش حجم معاملات و مبادلات و در نتیجه افزایش درآمدهای مالیاتی شود اما این امکان هم وجود دارد که گسترش

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

تجارت الکترونیکی به خاطر کاهش احتمال شناسایی و ردیابی معاملات انجام شده توسط افراد و شرکتها به کاهش درآمدهای مالیاتی منتهی شود. بنابراین نیاز است که با ایجاد شرایطی که امکان شناسایی وضع حقوقی، محل قانونی شرکتها، هویت و محل سکونت اشخاص را ایجاد می‌کند همچنین تدوین قانون مالیات در تجارت الکترونیکی مناسب، جلوی کاهش درآمدهای مالیاتی را گرفت.

۳-۲-۷ – فعالیتهای ایران در زمینه مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی

در مورد مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی، در سیاست تجارت الکترونیکی جمهوری اسلامی ایران[۱] دو بند اساسی ذکر شده است[۲] که بر اساس آنها تأسیس مراکز تجارت الکترونیکی معاف از مالیات است اما در مبادلات انجام شده از طریق اینترنت، وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و بازرگانی موظف هستند ترتیبی اتخاذ کنند که مالیاتها و حقوق گمرکی اخذ شده از کالاها و خدمات مبادله شده در این روش بیشتر از سایر روشها نباشد. به عبارت دیگر هنوز بر تجارت الکترونیکی مالیاتی وضع نمی‌شود و در عمل، سیاست معافیت مالیاتی اعمال می‌شود. میزان مالیات بر آنها بعدها مشخص خواهد شد که زمان دقیق آن نیز معلوم نیست. سؤال این است که اجرای این سیاست (معافیت مالیاتی) چه فواید و چه هزینه‌هایی دارد و در این سیاست به چه مسائلی باید دقت شود؟ برای پاسخگویی به این سؤال در ادامه، گزارش هزینه‌ها و فواید معافیت مالیاتی ارزیابی می‌شود اما پیش از آن یادآوری این نکته لازم است که در این مباحث، میان برنامه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت تفاوتهای اساسی وجود دارد. بنابراین مشخص کردن زمان وضع مالیات بر تجارت الکترونیکی امر بسیار مهمی است. به‌عنوان مثال بسیاری از فواید اصلی مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی مانند حصول درآمد مالیاتی و جلوگیری از انحراف در تجارت سنتی، در بلند مدت مفهوم می‌یابند در حالی که در کوتاه مدت مسائلی مانند حمایت از صنایع نوزاد، آثار خارجی و نظایر آن مطرح است.

در تجارت الکترونیکی نیز این مسائل باید به‌طور جدی مطرح شده و راهکارهای متناسبی در پیش گرفته شود تا با بسترسازیهای مناسب، زمینه رشد این شیوه تجارت فراهم شود. اما پیش از ارائه هر راهکاری این سؤال مطرح است که آیا تجارت الکترونیکی باید مالیات‌بندی شود؟ دریافت نکردن مالیات یا اجرای سیاست معافیت مالیاتی چه پیامدهایی می‌تواند داشته باشد؟ با توجه به اینکه در کشور ما تجارت الکترونیکی در سطح بسیار محدودی است بنابراین انتظار بر

---

۱. سیاست تجارت الکترونیکی ایران، مصوب هیئت وزیران، ۱۳۸۱/۵/۶.

۲. بندهای ۸ و ۹ سیاست تجارت الکترونیکی ایران

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

این است که حداقل در دوره کوتاه‌مدت دولت درآمد قابل توجهی را از دست ندهد. فقط پس از یک دوره متوالی در رشد تجارت الکترونیکی مسئله درآمد مالیاتی بر مبادلات آنلاین اهمیت خواهد داشت.

۸. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

ویژگیهای خاص تجارت الکترونیکی نظیر مسئله گزینش مکان، ماهیت دیجیتالی محصولات، ظهور داراییهای جدید، شیوه ثبت نوین و روشهای پرداخت الکترونیکی با نظام مالیاتی پیشین سازگار نبوده و از چالشهای مهم مالیات در تجارت الکترونیکی محسوب می‌شود.

پیش از پاسخگویی به این چالشها، این سئوال مطرح است که آیا تجارت الکترونیکی باید مالیات‌بندی شود یا معافیت مالیاتی بر آن اعمال شود؟ معافیت مالیاتی اینترنت چه منافع و هزینه‌هایی را به دنبال دارد؟ در حال حاضر با توجه به حجم اندک تجارت الکترونیکی در مقایسه با تجارت جریان غالب همچنین به خاطر نوع محصولات مبادله شده در اینترنت، معافیت مالیات بر تجارت الکترونیکی تأثیر اندکی در کاهش درآمد مالیاتی دولت خواهد داشت. علاوه بر این، تجارت الکترونیکی در سطح کنونی خود در تجارت جریان غالب انحراف ایجاد نمی‌کند. بنابراین این شیوه تجارت ناکارایی چندانی به‌وجود نمی‌آورد. اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی باعث می‌شود افراد با درآمد و آموزش بیشتر منافع بیشتری به‌دست آورده و مالیات نپردازند. این اثر با توجه به گسترش روزافزون استفاده از اینترنت در چند سال آینده کاهش قابل توجهی خواهد داشت. بنابراین در دوره کوتاه‌مدت (که این دوره زمانی باید کاملاً مشخص شود) اجرای سیاست معافیت مالیاتی بهترین سیاست موجود است.

تجارب کشورهای مختلف نشان می‌دهد که کشورها در تدوین سیاست مالیات بر تجارت الکترونیکی بر سادگی قانون، قابلیت اجرایی و سازگاری با شیوه پیشین تأکید دارند. همچنین این کشورها نسبت به همکاریهای بین‌المللی در مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی، حمایت از این شیوه تجارت و اعمال نکردن مالیات مضاعف بر آن توجه خاصی داشته‌اند.

معیارهای تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند. مهمترین این معیارها عبارتند از: اصول اقتصادی (کارایی اقتصادی و آثار توزیعی)، سادگی و سازگاری، ماهیت خاص تجارت الکترونیکی، جلوگیری از وصول مالیات مضاعف، تمییز در مالیات‌بندی، حمایت از صنایع کوچک و متوسط، اصل عدم تبعیض، توان رقابت بین‌المللی و جهانی‌شدن، بُعد فن‌آورانه و امنیت معاملات که رعایت این معیارها در کاهش بار مالیاتی و افزایش کارایی تأثیر قابل توجهی خواهد داشت.

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

با توجه به نتایج به‌دست آمده برای تدوین قانون مالیاتی کارآمد در تجارت الکترونیکی ایران، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

- اثر تجارت الکترونیکی بر واردات به خاطر ویژگیهایی مثل حمایت از محصولات داخلی، جلوگیری از ورود کالاهای غیرضروری و تجملی و کسب درآمد برای دولت مهم است. تجارت الکترونیکی به خاطر دارا بودن ویژگیهایی نظیر حذف فواصل جغرافیایی، نیاز نداشتن به حضور فیزیکی برای انجام معامله، کاهش یا حذف واسطه‌ها، نبودِ امکان کنترل فیزیکی باعث می‌شود که حجم مبادلات بین‌المللی و به دنبال آن واردات افزایش یابد. کمبود قوانین مالیاتی برای تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی، یکی از مسائلی است که کشورها را با کاهش درآمدهای مالیات بر واردات روبرو می‌کند. با وجود قوانین بین‌المللی مشخص و معین برای کشورها و همچنین امکان شناسایی هر چه بیشتر فعالیتهای انجام شده در سطح بین‌المللی، تجارت الکترونیکی می‌تواند باعث افزایش حجم درآمدهای مالیات بر واردات شود. بنابراین همکاری با شرکای تجاری در میان‌مدت برای به‌کارگیری قوانین بین‌المللی ضروری است.
- وزارت اقتصاد و دارایی می‌تواند زمینه لازم را برای مالیات الکترونیکی کارهایی نظیر پرکردن اظهارنامه‌ها و فرمهای مالیاتی یا به‌عبارتی شیوه آسان‌تر و با هزینه کمتر فراهم کند. این موضوع می‌تواند به عنوان یک عامل تشویقی برای شرکتها باشد تا مالیات خود را به درستی و در زمان مشخص شده پرداخت کنند. شناسایی شرکتها و درپی آن شناسایی زمان، حجم و مبلغ معامله شده توسط آنها به سختی امکان‌پذیر است. در نتیجه حجم مالیات بر شرکتها به خاطر قابل شناسایی نبودن شرکتها کاهش می‌یابد که به دنبال آن حجم کل درآمدهای مالیاتی کاهش پیدا خواهد کرد. راه مقابله با این مشکل، شناسایی شرکتها و حجم فعالیتهایی است که توسط آنها انجام می‌گیرد. بنابراین باید ترتیبی اتخاذ شود که فروشگاههای اینترنتی مجوز دریافت کنند تا بتوان با در دست داشتن اطلاعات، امکان اخذ مالیات را به‌وجود آورد.
- مالیات بر فروش به‌عنوان یکی از انواع مالیاتهای غیرمستقیم نسبت به سایر اقلام مالیاتی بیشترین تأثیرپذیری از تجارت الکترونیکی را دارد. به خاطر تأثیرپذیری شدید این نوع درآمد مالیاتی از تجارت الکترونیکی است که این مسئله توسط دولتها به‌طور خاص مورد توجه قرار گرفته است.
- اثر تجارت الکترونیکی بر مالیات بر درآمد (مالیات بر حقوق، مالیات مشاغل و مالیات بر مستغلات و املاک) و مالیات بر ثروت کمتر است.
- تجارب کشورها نشان می‌دهد که کشورها با بازبینی قانون مالیاتی موجود سعی کرده‌اند مسائل مالیات الکترونیکی را پوشش دهند. بنابراین در ایران نیز می‌توان با در نظرگرفتن مواد و

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

تبصره‌های جدید این مسئله را حل کرد. یکی از مزایای مهم این موضوع این است که از ایجاد قوانین متعدد جلوگیری می‌شود.

- در حال حاضر با توجه به هزینه‌های اندک اجرای سیاست معافیت مالیاتی اینترنت و تجارت الکترونیکی، اعمال این سیاست ادامه یابد اما زمان دقیق و مهلت قانونی این سیاست باید مشخص شود.
- مسائل تکنولوژیکی و هزینه‌های مربوط به مالیات الکترونیکی باید درنظر گرفته شود. مالیات الکترونیکی نیازمند فن‌آوری پیشرفته است تا بتواند امنیت مبادلات را تضمین و اعتماد و اطمینان مؤدیان مالیاتی را جلب کند.
- از تجارب کشورهای موفق نظیر کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (دانمارک، کانادا، انگلیس) که در این زمینه فعالیت قابل توجهی دارند، می‌توان در طراحی و اجرای مالیات الکترونیکی در ایران استفاده کرد.

منابع

الف) فارسی

بانک مرکزی ج.ا.ایران، *گزارشهای اقتصادی سالهای ۱۳۸۰-۱۳۵۵*، تهران.

سیاست تجارت الکترونیکی جمهوری اسلامی ایران، تصویب‌نامه هیئت وزیران، ۱۳۸۱/۵/۶.

قانون تجارت الکترونیکی، مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۲/۱۰/۲۹.

کردبچه، محمد (۱۳۷۵)، "بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران"، *مجله برنامه و بودجه*، شماره ۶، مهر.

کمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، *تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

ب) انگلیسی

Economist (1997), "Taxes Slip Through the Net", *Economist*, p. 22, 31 th May.

Akcagolv, E. (1998), "International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on the Permanent Establishment Concept", *World Economic Forum*, India Economic Summit.

Andal, Dean F., "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.

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

Bach, Stefan and Muller (2001), *Taxation of E–Commerce: Persistent Problems and Recent Developments*, Vierteljahrshefte, Berlin.

Bruce, D and W. F. Fox (2004), "State and Local Sales Tax Revenue Losses from E–Commerce: Estimates as July 2004", the University of Tennessee, July.

Buloe, J. (1982), "Durable–Goods Monopolists," *Journal of Political Economy*, 90:314-332.

Choi, Soon–QYong, Daleo., Stahl and B. Andrew (1997), *Whinston, the Economics of Electronic Commerce*, Macmillan, Technical Publishing.

Coase, R. H. (1972), "Durability and Monopoly", *Journal of Law and Economics*, 15:143-149.

E–Commerce Taxation Roundtable (1999), "Establishing a Framework to Evaluate E–Commerce Tax Policy Options", San Francisco.

Economides, N. (1996),"The Economics of Networks", *International Journal of Industrial Organization*, 16(4): 673-699.

Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, A Report to the Minister of National Revenue forum the Advisory Committee on Electronic Commerce.

William F. (2003), "Three Characteristics of Tax Structure Have Contributed to the Current State Fiscal Crises", University of Tennessee, 4th April.

Gandal, N. (1994), "Hedonic Price Indexes for Spreadsheets and An Empirical Test for Network Externalities", *Rand Journal of Economics*, 25(1):160-170.

Goolsbee, A. and J. Zittrain (1999), "Evaluation the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce", University of Chicago, May 20.

Hellertine, Walter (1997), "Transaction Taxes and Electronic Commerce", *National Tax Journal*, Vol. 50, No. 3, pp. 593-606.

Joint Venture Tax Policy Group (2000), "Summery of Approaches for Applying Sales & Use Taxes to E-Commerce".

Kalakota, R. and A. B. Whinston (1996), "Frontiers of Electronic Commerce", Reading, Mass: Addison-Wesley.

Katz, M. and C. Shapire (1988), "Technology Adoption in the Presence of Network Externalities", *Journal of Political Economy*, 94(4):822-841.

Lee, Peter (2002), "Towards a National Tax for E-Commerce", *Philippine APEC Study Center Network (PASCN).*Discussion Paper, No. 8.

Mcafee, R. P. and J. Mcmillan (1997), Electronic Markets in Readings in *Electronic Commerce*, Addison-Wesley.

McClure, C. E. (1999), "The Taxation of Electronic Commerce", Stanford University, October 12.

Nellen, A. (2001), "E-Commerce: to Tax or Not to Tax? That is the Question or Is It?", *San francisco,* California, June.

Nellen, A. (2001), "Updated on E-Commerce Taxation: Focus on Events of the Past Year", San Jose State University, April.

OECD (2002), *Measuring the Information Economy,* Paris.

OECD (1997), "Electronic Commerce, The Challenges to Tax Authorities

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

and Taxpayers", *An Informed Round Table Discussion*.
OECD, ICT database (2002), *Eurostat, E-Commerce Pilot Survey 2001, August.*
Selected Tax Policy Implications of Global E-Commerce, (1996).
Sheppard, Douy (1998), "Representatives of Cities, Software Publishers Square off on Internet Taxation", *State Tax Notes*, 15 (941).
Shurord, G. and Young R., Richard (2000), "A Report on Local Government Funding: An Overview of National Issues and Trends", *Institute of Public Affairs*, February.
UNCTAD (2002), "Ecommerce Development Report".
UNCTAD (2003), "Ecommerce Development Report"
UNCTAD (2004), "Ecommerce Development Report".
United States Census Bureau (2004b), Retail 1Q, 2004 E-Commerce Report, 21 May 2004, Available at www. Census.
Voinovich, G.V. (2000), "Sales Taxes Electronic Commerce Growth Presents Challenges, Revenue Losses Are Uncertain", United States General Accounting Office Washington, June.

ج) سایتها

www. clinton. nara.gov.
www. ecommercetax. com/itfa. htm.
www. europa. et. int/.
www. finance. gov. za/documents/mtbps/2000/4.
www. gnn. gov.uk.
www. ustreas. gov/press/releases/ps808. htm
www. ustreas. gov/taxpolicy/internet. html.
gov/eos/www/ebusiness 614. htm.
IFPI 2004 Online Nusic Report 2004, http://www. Ifpi. org/site-content /library/online-music-report-2004.
International Telecommunication Union (ITU) (2004). Internet indicators: Hosts, users and numbers of PCs, 2003, 2002 and 2001. www.itu.int/ttu-d/ict/statistics, as Consulted on 30 June 2003.
E–Commerce and the Internet in European Businesses (2002), Detailed tables. Brussels, Eurostat. See Europa. Eu. Int/Comm/enterprise/ict/studies/ entr–ict–2002.pdf.

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