

## ماليات بر تجارت الکترونيکي:

### مقدمه‌اي بر تدوين قانون ماليات بر تجارت الکترونيکي در ايران<sup>۱</sup>

محمود محمودزاده\*

محمد حسن زاده\*\*

در تجارت الکترونيکي گزينش مكان، ماهيت ديجيتالي محصولات، ظهور دارايهای جديد، شيوه ثبت و پرداخت الکترونيکي مباحث مهمی هستند. نتایج تحقیقات نشان‌دهنده آن است که تجارت الکترونيکي تأثير اندکی بر ماليات بر ثروت و ييشترین تأثير را بر ماليات بر فروش دارد. بنگاهها و مصرف‌کنندگان می‌توانند از اين طريق، کالاهای ديجيتالي را بدون ثبت مبادله کنند. تجارت الکترونيکي با وجود قوانين بين‌الماللي مشخص، ماليات بر واردات را بهبود می‌بخشد. در کوتاه‌مدت، معافیت بر تجارت الکترونيکي کاهش اندکی بر درآمدهای مالياتی داشته ولی در بلندمدت هزینه‌های زيادي در بردارد.

در اين راستا انجام اقداماتي از سوي دولت جهت شناسايي شركتها، مشاغل، ثبت فروشگاه‌هاي اينترنتي و استفاده از ابزارهای الکترونيکي در جمع آوري مالياتها و قوانين بين‌الماللي سبب افزایش درآمدها و گسترش تجارت می‌شود. از اين رو لازم است به سادگي قوانين، توانايي اجرا، سازگاري، جلوگيري از وصول ماليات بيشتر، نبود تبعيض و امنيت مبادلات توجه شود.

**واژه‌های کلیدی:** ماليات‌بندی الکترونيکي، کالاهای ديجيتالي، تجربه کشورها.

#### ۱. مقدمه

در سالهای اخیر ظهور اينترنت شيوه تجارت و مبادلات اقتصادي را تحت تأثير قرار داده است. اينترنت اين امكان را برای بنگاهها و عاملان تجاري فراهم کرده تا روش‌های جديدي را برای بازاریابي و فروش کالاهای خود انتخاب کنند. در کنار اين بنگاهها، مصرف‌کنندگان نيز می‌توانند

\* دانشجوی دکتراي اقتصاد و عضو هیئت علمي دانشگاه آزاد اسلامي

\*\* کارشناس ارشد اقتصاد، پژوهشگر مؤسسه تحقیقاتی تدبیر

۱. اين مقاله برگرفته از طرح پژوهشي با همین عنوان است که با حمایت مالي معاونت اقتصادي وزارت امور اقتصادي و دارا يي انجام شده است.

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

واقعیت این است که در تجارت الکترونیکی فروشندگان کالا ممکن است از نظر فیزیکی فقط در یک مکان مستقر باشند اما در کل جهان به فروش کالا و خدمات اقدام کنند. در این صورت با وجود اینکه صدها مکان فروش برای یک بنگاه وجود دارد اما فقط یک مکان برای پرداخت مالیات وجود خواهد داشت. بعضی از کارشناسان معتقدند که به این ترتیب تعداد مکانهای پرداخت کننده 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 منع 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 (آنکناد، 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 به نظر 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 مالیتها مورد بحث قرار می‌گیرد. پس از آن، چالش‌های فاروی 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 به عنوان کالای جدید در تجارت الکترونیکی در نظر گرفته می‌شود. اطلاعات اغلب همان نرم‌افزار و محصولاتی است که به آن "تفریح آموزشی"<sup>۱</sup> می‌گویند و تولیدات مبتنی بر

1. Edutainment

دانش که می‌تواند دیجیتالی و از طریق شبکه تحويل 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 شکلها متنوع ابزارهای مالی از سایر موارد محسوب می‌شوند. حتی فرایند بازار دیجیتالی می‌شود برای مثال، به جای رفتن به فروشگاهها، مصرف کنندگان فروشگاههای الکترونیکی را بازدید می‌کنند. پیامهای نظری 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 موادی که از طریق پیام الکترونیکی ارسال می‌شود فکر کنید نظری نامه، کارت پستال، اخبار، دستورالعمل، آموزش، اطلاعات کارت اعتباری، تحقیق در مورد کالاهای و نظایر آن. انواع کالاهای کاغذی<sup>۱</sup> می‌توانند با اسکن کردن به کالاهای دیجیتالی تبدیل شوند. برای مثال بلیتها هواپیما، کنسرت یا بیس بال نیازی به چاپ کاغذی ندارند. به جای بليت می‌توان با کارت شناسابی شخصی، عمل ذخیره و انتقال را به صورت الکترونیکی انجام داده و برای رزرو می‌توان به سایت مراجعه و به صورت الکترونیکی وجه موردنظر را پرداخت. به طور مشابه فرمای بنگاهها و دولت که روزانه پر می‌شود می‌تواند دیجیتالی شود. در آمدهای مالیاتی می‌تواند به صورت الکترونیکی پرداخت شود و تمامی فرایندهای نگهداری اطلاعات مخارج، محاسبه مالیاتها، سیستم اظهارنامه الکترونیکی و پرداخت مالیاتها یا پیش‌پرداخت آنها حتی بعضی از کالاهای غیر کاغذی نیز می‌توانند دیجیتالی شود.

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

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

## ۸۸ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

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

به طور 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 کالاهای می‌تواند در بازارهای الکترونیکی سازماندهی شود و اقلام حراجی به صورت آنلاین مشاهده، پیشنهاد و به صورت الکترونیکی پرداخت شود. برای مثال سایت [www.specialcar.com](http://www.specialcar.com) کاتولوگ حراج را به صورت الکترونیکی ارائه می‌دهد. دولت و شرکتها نیز از بازارهای الکترونیکی برای ارسال درخواستها و پیشنهادها استفاده می‌کنند. آنها همچنین فرمهای دیجیتالی رانه فقط برای بهود 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 تغیریحی<sup>۱</sup>، نماد<sup>۲</sup>، رمزها<sup>۳</sup> و مفاهیم<sup>۴</sup>، فرایندها و خدمات. بليت کنسرت و بسياري از کالاهای 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 شماره ۱. مثال‌هایی از محصولات دیجیتالی

| محصولات اطلاعاتی و تغیریحی  | نماد، رمز و مفاهیم  | فرآیندها و خدمات  |
|---|---|---|
| - محصولات اطلاعاتی کاغذی: روزنامه، مجله، کتاب                                   | - بلیط و رزرو: هواپیمایی، هتل، کنسرت‌ها و رویدادهای ورزشی | - خدمات دولتی: فرم‌های پرداخت‌های رفاهی (یارانه)          |
| - اطلاعات تولیدی: ویژگیهای محصولات، سفارش، ساماندهی، موجودی انبار و عقد قرارداد | - ابزارهای مالی: چک، پول                                  | - پیام الکترونیکی: نامه، دورنگار و مکالمه تلفنی           |
| - سمعی: ضبط موزیک، سخنرانی  | - حراجها و بازارهای الکترونیکی                            | - آموزش از راه دور، پژوهشی از راه دور و سایر خدمات متقابل |
| - بصری: فیلم و برنامه تلویزیونی   | - کافی‌نت و تغیریحات متقابل                               | - کافی‌نت و تغیریحات متقابل                               |

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

### ۳. فعالیتهای اقتصادی در تجارت الکترونیکی

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

- فروش کالا: بسیاری از سایتها این امکان را برای کاربران به وجود 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 کامپیوترا، مجله‌ها، روزنامه‌ها و نظایر آن) را به کاربران می‌دهند. پیش‌بینی می‌شود در سالهای آتی با توجه به دیجیتالی شدن برخی کالاهای، به تعداد آنها افزوده شود.
- ارائه خدمات: بسیاری از خدمات سنتی در حال حاضر از طریق اینترنت قابل ارائه هستند. سایتها 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 مصرف کنندگان 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 به طور 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 نظری تخصصی شدن و مزیت نسبی در تولید به طور واقعی معنا پیدا می‌کند. در برابر چنین مزیتهایی، مشکلاتی نظری فرار سرمایه به خاطر پرداخت مالیات به وجود می‌آید. به عبارت دیگر ساکنان به دنبال فرار از مالیات، سرمایه‌های خود را به مکانهای مختلف انتقال می‌دهند.

### ۴. انواع مالیاتها در تجارت الکترونیکی

مالیتها اینترنتی 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.

#### ۱-۴. 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.

#### ۲-۴. مالیات بر تجارت نامشهود

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

#### ۳-۴. مالیات بر اطلاعات دیجیتالی

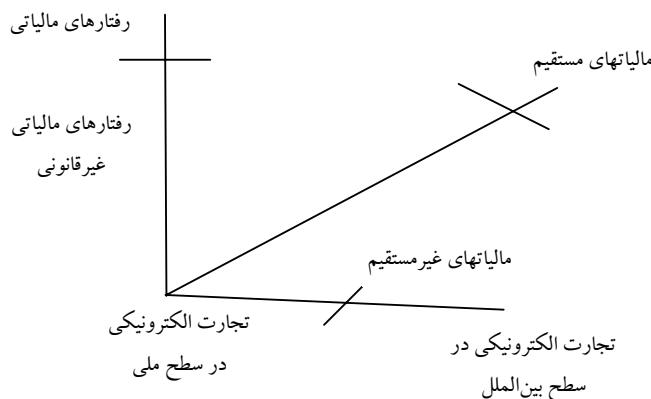
اطلاعات دیجیتالی شده به انواع نرم‌افزارها، کتابها، موسیقی و تصاویری اطلاق می‌شود که از طریق اینترنت به فروش می‌رسد. در بررسی مشکلات احتمالی در مورد دریافت مالیات در اقتصاد الکترونیکی باید آن را از ابعاد مختلف مورد مطالعه قرار داد (نمودار ۱). در بعد اول، رفتارهای مالیاتی قانونی و غیرقانونی مالیات‌دهندگان است که باید بین آنها تمایز قائل شد. به دلیل ویژگیهای نهادی و فنی اینترنت نظیر تمرکزدایی، 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 کالاهای 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 کسب و کار هرگز با آن روپر نبوده‌اند و چون آدرس‌های تحت وب منعکس کننده آدرس واقعی شخص نیستند، به راحتی نمی‌توان کشوری را که مالیات به آن تعلق می‌گیرد یا باید مالیات بددهد مشخص کرد. این امر ردبایی معاملات الکترونیکی را برای مقامات مالیاتی پرهزینه و حتی

غیرممکن می‌کند. علاوه بر این تجارت الکترونیکی در حصار مرزهای فیزیکی محصور نبوده و افراد می‌توانند در کشورهای مختلف اقدام به تجارت کنند. این دو مسئله می‌توانند تهدیدی برای درآمدهای مالیاتی کشورها باشند. (لی. پیتر، 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 ناچالص در این نوع تجارت در مقایسه با روش‌های سنتی تجارت می‌شود.

#### نمودار ۱. ابعاد مشکلات احتمالی مالیات‌ستانی در اینترنت



بعد 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 به عنوان 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 برقی از پایه‌های مالیاتی منتهی شود. طبق مقررات مالیاتی در بسیاری از کشورها، مالیات براساس مصرف آن کشور وضع

1. Lee Peter

می‌شود اما به نظر می‌رسد تجارت الکترونیکی قلمروهای سنتی مالیات را به مبارزه می‌طلبد. در بین مالیاتهایی که بر کالاهای یا استفاده از درآمد (مالیاتهای غیرمستقیم) وضع می‌شود، نظیر مالیات بر نوشیدنی‌ها، سیگار، فرادردهای نفتی و نظایر آن مشکل زیادی به وجود نمی‌آید. احتمال این امر بیشتر در کشورهایی است که تعداد عمدۀ فروشان و تولید کنندگان 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 این گونه 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 به وجود می‌آید. در اینجا تعیین سود مشمول مالیات و توزیع آن بین کشورهای درگیر در تجارت از مسائل مورد بحث خواهد بود. (باج و مولر<sup>۱</sup> (۲۰۰۱)

## ۵. چالش‌های نظام مالیاتی

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

- مسئله گرینش مکان: نظام مالیاتی سنتی، به گونه‌ای طراحی شده است که سازوکارهای مالیاتی بر اساس مکان فیزیکی پرداخت کننده 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<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱)
- ماهیت محصولات: تجارت الکترونیکی به برخی از انواع کالاهای ماند روزنامه، کتاب، سی‌دی و نظایر آن این امکان را می‌دهد که به صورت دیجیتالی (غیرملموس) در گستره اینترنت جایه‌جا شوند. بنابراین در تجارت این کالاهای جایه‌جا بی 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 به وجود می‌آید. در دنیای اینترنتی این امکان وجود دارد که افراد کالاهای فروشی خود را از طریق سایتهای مزایده معرفی کنند 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

## مالیات بر تجارت الکترونیکی ... ۹۳

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 URL‌ها شده است.
- شیوه ثبت مبادلات اینترنتی و مسئله مالیات: در این روش مبادلات بیشتر با پول الکترونیکی صورت می‌گیرد و بیشتر بینها 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).<sup>۱</sup>

## جدول شماره ۲. مقایسه شیوه پرداخت متداول و پرداخت الکترونیکی

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

۱. مأخذ: سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۱۹۹۷.

### 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<sup>۱</sup>، 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 می‌باشد (شپرد<sup>۲</sup>، 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<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) معتقد است هزینه‌های این سیاست در کوتاه‌مدت بسیار اندک است.
- رقابت تجارت الکترونیکی با تجارت متدالو: 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 به وجود 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 هستند که پیشتر وجود نداشته‌اند؟ این موضوع شیوه بحث توافقهای "خلق تجارت"<sup>۴</sup> در برابر انحراف تجارت در مطالعات تجارت بین‌المللی است (وینر<sup>۵</sup>، ۱۹۹۵). در حال حاضر سهم تجارت الکترونیکی در ایران و حتی در جهان

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

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<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹). از مهم‌ترین جنبه‌های آثار توزیعی، معافیت افراد ثرومند 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 بعد آن به ماهیت مبادلات برمی‌گردد و بعد 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 خریدهای می‌تواند هزینه‌های اجتماعی معنی‌داری را به دنبال داشته باشد (گولس‌بی، ۱۹۹۸).

## ۶. تجربه کشورها

در اتحادیه اروپا قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT) توسط فون زیمنس<sup>۲</sup> به منظور فائق آمدن بر مسائل بعد از جنگ طرح ریزی 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

## ۹۶ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

دهه ۱۹۶۰ (سال ۱۹۶۶) جامعه اقتصادی اروپا به منظور 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 به عنوان یکی از پیش نیازهای لازم به منظور عضویت در جامعه اروپا عنوان کرد.<sup>۱</sup>

اتحادیه اروپا به منظور حل مسئله مالیات در تجارت الکترونیکی در ژوئن سال ۲۰۰۰ طرح اصلاحی خود را ارائه کرد تا این طریق مقدمات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده فراهم شود. آمریکا طرح اتحادیه اروپا را به دلیل ویژگیهای خاص خود مورد نقد قرار داد. بر اساس این طرح اتحادیه اروپا تمام فروشنده‌گان 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 به صورت 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 مصرف کننده 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:

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

۱. در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ بسیاری از اعضای جامعه مشترک کشورهای اروپایی این مالیات را پذیرفتند (دانمارک ۱۹۶۷، آلمان غربی ۱۹۶۸، هند 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 به عنوان 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 به طور کامل پذیرفته‌اند.

## ۹۷ مالیات بر تجارت الکترونیکی ...

- شیوه‌ای طراحی خواهد شد که فروشنده‌گان بتوانند به راحتی مصرف کنندگان تجاری و خصوصی را شناسایی کنند (بر اساس قانون اتحادیه اروپا میزان مالیات بر مصرف کننده خصوصی و تجاری متفاوت است).

به طور کلی نظام مالیات بر تجارت الکترونیکی اتحادیه اروپا را می‌توان به این شکل بیان

کرد:

| مصرف کننده خصوصی غیراروپایی      | مصرف کننده تجاری اروپایی | مصرف کننده تجاری اروپایی | مصرف کننده تجاری اروپایی |
|----------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| فرشنده اروپایی                   | فرشنده اروپایی           | فرشنده اروپایی           | فرشنده اروپایی           |
| مالیات: مکانی که مکان عرضه کننده | مالیات: مکان             | مالیات: مکان             | مالیات: مکان             |
| مشتری در آنجا قرار               | صرف کننده که             | مشتری در آنجا قرار       | مشتری در آنجا قرار       |
| بنابراین مالیات بر               | در آن مالیات بر          | در آن مالیات بر          | در آن مالیات بر          |
| ارزش افزوده اروپا را             | ارزش افزوده              | ارزش افزوده              | ارزش افزوده              |
| در بر نمی‌گیرد.                  | اروپا را در بر           | گرفته است                | گرفته است                |
|                                  |                          | نمی‌گیرد.                | نمی‌گیرد.                |
| مکان پرداخت                      | مکان پرداخت مالیات:      | مکان پرداخت مالیات:      | مکان پرداخت مالیات:      |
| مالیات، اتحادیه اروپا:           | اتحادیه اروپا - خود      | اتحادیه اروپا - خود      | اتحادیه اروپا - خود      |
| نرخ مالیات برابر نرخ             | صرف کننده باید           | صرف کننده باید           | صرف کننده باید           |
| مصوب در کشوری                    | میزان مالیات را          | میزان مالیات را          | میزان مالیات را          |
| است که فروشنده در                | بپردازد.                 | بپردازد.                 | بپردازد.                 |
| NA                               | آن فعالیت خود را         | NA                       | آن فعالیت خود را         |
|                                  | ثبت کرده است و           |                          | ثبت کرده است و           |
|                                  | مبالغ فروش سالیانه       |                          | مبالغ فروش سالیانه       |
|                                  | کمتر از ۱۰۰ هزار         |                          | کمتر از ۱۰۰ هزار         |
|                                  | یورو را در برابر         |                          | یورو را در برابر         |
|                                  | نمی‌گیرد.                |                          | نمی‌گیرد.                |

موقعی استرالیا در مورد مالیات بر فروش در تجارت الکترونیکی مشابه مالیات در نظام سنتی تجارت است به شرط آنکه برخی مسائل تجارت الکترونیکی نظریه 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:

## ۹۸ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

- 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 نوبابودن این شیوه تجارت باید مدنظر قرار گیرد،
- فروشگاههای اینترنتی باید جواز دریافت کنند.<sup>۱</sup>

کمیته مشورتی درآمدهای ملی کانادا<sup>۲</sup> 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 به طور کلی در مورد وضع قانون بر تجارت الکترونیکی، بر ساده بودن قانون، نبود 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.<sup>۳</sup>

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 ایالتهای 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"<sup>۴</sup> 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/ecommm/

4. Selected Tax Policy Implication of Global E-Commerce

## مالیات بر تجارت الکترونیکی ... ۹۹

در سال ۱۹۹۷ کاخ سفید برای تجارت الکترونیکی چارچوبی را ارائه 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،
- باید 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)<sup>۱</sup> 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 جایه‌جایی 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 وجود آوردن هر نوع مانع تجارت یا سد تعریفه‌ای بر تجارت الکترونیکی مخالف بود و رشد سریع این شیوه تجارت و بوجود آمدن فرسته‌های 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"<sup>۲</sup> تشکیل داد تا ابعاد مختلف این مسئله را بررسی کرده و توصیه‌های سیاستی لازم را ارائه کنند. این

1. Internet Tax Freedom Act.

2. Federal Advisory Commission in E- Commerce

## ۱۰۰ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

کمیته هنوز به نتیجه مشترکی دست نیافرده 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 رقبتی 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 باهم 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<sup>۱</sup>:** 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 پیشتری را می‌طلبند. هزینه‌هایی که در نتیجه تغییر قانون مالیاتی به وجود آیند به عنوان 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 جایه جا 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

## مالیات بر تجارت الکترونیکی ... ۱۰۱

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.

ه - تمیز 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 تسريع در انتشار فن آوری باشد.

و - حمایت از صنایع کوچک و متوسط: آیا قانون مورد نظر 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 شرکهای 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 این صورت 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.

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 مورد نظر از نظر فن‌آوری قابل اجراست؟ در صورتی که جواب مثبت باشد هزینه‌های اولیه این فن‌آوری چقدر است؟ برای به روز کردن آن چقدر هزینه لازم است و چه کسی باید این هزینه‌ها را پردازد؟

در صورتی که 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 مصرف کنندگان و تاجران و پوشیده نگهداشت 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 مؤذیان مالیاتی است. در صورت نبود امنیت، مؤذیان رغبتی برای پرداخت الکترونیکی مالیات نخواهند داشت. با ایجاد این‌نی اطلاعات و حفظ حریم اطلاعاتی مؤذیان 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.

## ۱۰۳ مالیات بر تجارت الکترونیکی ...

درآمدهای مالیاتی که به صورت 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، به طور متوسط ۱۷/۸ درصد از کل مالیتها 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 مالیتها به طور 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<sup>۱</sup>.

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.

## ۱۰۴ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

وارداتی است. از سال ۱۳۸۲ مالیات بر واردات فقط در برابر گیرنده حقوق ورودی (نرخ ۴ درصد به علاوه سود بازارگانی) 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 مصرف کننده نهایی انتقال می‌یابد. از این مالیات می‌توان به عنوان ابزار سیاسی در راستای افزایش یا کاهش تعرفه‌ها و عوارض گمرکی بعضی از کالاهای 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 دست آمده 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 ۱۳۴۲-۱۳۸۲ 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 متدالول مالیات بر مصرف و فروش عبارت است از: مالیات عمومی فروش، مالیات بر واردکنندگان و صاحبان صنایع، مالیات بر عمده‌فروشی، خردۀ فروشی و مالیات بر ارزش افزوده. ماهیت عمومی و بدون تعیض این مالیات را می‌توان نوعی تعیض 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 به کار 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 فرآوردهای نفتی، فرآوردهای 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 وجهه از تولیدکنندگان، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی (قانون

## مالیات بر تجارت الکترونیکی ... ۱۰۵

تجمعیع عوارض) به اجرا گذاشته شد. این قانون در دی ۱۳۸۱ در راستای تحقق اهدافی نظیر تمرکز امور مالیاتی مؤیدیان، کاهش هزینه‌های جمع‌آوری مالیاتها، عوارض و شفافیت بیشتر میزان مالیاتها و عوارض پرداختی مؤیدیان 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 طوری که 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 مالیاتها غیرمستقیم را دارد و مالیات بر مصرف و فروش مقدار کمتری از مالیاتها غیرمستقیم را تشکیل می‌دهد.

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

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

**۱۰۶ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸**

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

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

## ۱۰۷ مالیات بر تجارت الکترونیکی ...

۲-۲. بررسی آثار تجارت الکترونیکی بر درآمدهای مالیاتی ایران با توجه به هدف این بحث 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.

### ۲-۲-۱ - مالیات‌های مستقیم

تجارت الکترونیکی موجب آسان‌تر شدن کارهایی نظیر پرکردن اظهارنامه‌ها، فرم‌های مالیاتی و پرداخت مالیات با هزینه کمتر برای مؤذیان و دولت می‌شود.<sup>۱</sup> در نتیجه می‌تواند به عنوان یک عامل تشویقی برای شرکتها باشد تا مالیات خود را به درستی و در زمان مشخص شده پرداخت کنند. همین طور در تجارت الکترونیکی برخلاف تجارت سنتی، شرکتها می‌توانند بدون حضور فیزیکی به خرید و فروش با مشتریان خود بپردازنند. بنابراین شناسایی شرکتها و در پی آن شناسایی زمان، حجم و مبلغ معامله شده توسط آنها به سختی امکان‌پذیر است.<sup>۲</sup> 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 فعالیتها بی 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 عموماً به سه دسته کلی تقسیم می‌شود: مالیات بر حقوق، مالیات مشاغل و مالیات بر مستغلات و املاک.<sup>۳</sup>

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، به ویژه در مورد مالیات بر مشاغل. به دلیل اینکه قاعده منبع جاری نیازمند وجود یک محل استقرار دائمی است و در تجارت الکترونیکی اغلب نیازی به استفاده از مقر دائمی وجود ندارد.

(جاناتان<sup>۴</sup>، 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.

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

4. Jonathan

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، منع درآمد خود را مخفی کنند. در چنین شرایطی کشور منع ممکن است با خطر از دست دادن توانایی وضع مالیات بر درآمد شرکتهای خارجی که از معامله با مشتریان داخلی بدست می‌آورند، رو برو شود.

ب - مقدار دائمی: قاعده مقر دائمی در مالیات منبع از اهمیت زیادی برخوردار است. در شرایط نبود مقر دائمی، کشوری که کالاهای و خدمات در آن فروخته می‌شود، هیچ گونه قدرتی برای وضع مالیات بر سود به دست 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 سرورها و سایر فن‌آوری‌های رایانه‌ای الزام فیزیکی را بر طرف می‌کنند اما تا حدی که این سرورها 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 آمده است (جاناتان، ۲۰۰۲)،

- یک وبسایت خودش به خودی خود تشکیل یک مقر دائمی نمی‌دهد.
- به منظور کاربرد قاعده مقر دائمی لازم است تا یک سرور 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 به کارگیری تجارت الکترونیکی همراه با هزینه‌ها و فوایدی است. در مورد به کارگیری تجارت الکترونیکی و اثر آن بر مالیات بر درآمد و ثروت می‌توان به کار گلس‌بی و زیترین<sup>۱</sup> اشاره کرد. آنها در یک کار تحقیقاتی برای

## ۱۰۹ - مالیات بر تجارت الکترونیکی ...

اقتصاد آمریکا که طی سالهای ۱۹۹۵-۱۹۹۶ انجام داده‌اند به بررسی اثر تجارت الکترونیکی بر درآمدهای مالیات بودرآمد و ثروت پرداختند. با به کارگیری نگرش هزینه - فایده، به این نتیجه رسیدند که تجارت الکترونیکی در کوتاه‌مدت می‌تواند با ایجاد فضای 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 سرقولی و مالیات سالانه 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<sup>1</sup> 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.

### ۷-۲-۲ - مالیاتهای غیرمستقیم

مالیات بر فروش به عنوان یکی از انواع مالیاتهای غیرمستقیم نسبت به سایر اقلام مالیاتی بیشترین تأثیرپذیری را از تجارت الکترونیکی دارد. به کارگیری تجارت الکترونیکی این امکان را فراهم می‌کند که بنگاهها و مصرف کنندگان 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 این رو حجم درآمدهای مالیات بر فروش به شدت تحت تأثیر تجارت الکترونیکی قرار گرفته است. به خاطر تأثیرپذیری شدید این نوع درآمد مالیاتی از تجارت الکترونیکی است که دولتها این مسئله را به طور 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 پردازنند. بنابراین با وجود آنکه صدھا 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.

## ۱۱۰ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

حالی باعث می‌شود که تعداد مکانهای پرداخت کننده مالیات در مقایسه با حجم تجارت الکترونیکی پائین بیايد.

در مورد اثر تجارت الکترونیکی بر مالیات فروش، می‌توان به کارهای انجام شده برای اقتصاد آمریکا اشاره کرد. وینوویچ<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) دریک 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 به طور متوسط بین ۹/۱ تا ۱/۶ 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 دست رفته در این کشور طی سال ۲۰۰۲، ۲۰۰۳، ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۵ 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.<sup>۲</sup>

بروک و فوکس<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) تحقیق دیگری برای اقتصاد آمریکا انجام داده‌اند. آنها مالیات بر فروش از دست رفته برای سالهای ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ را برآورد کرده‌اند و سپس مالیات بر فروش از دست رفته برای سالهای (۲۰۰۵-۲۰۰۸) را پیش‌بینی کرده‌اند. بر اساس این تحقیق مقدار مالیات بر فروش از دست رفته برای سالهای ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ برای اقتصاد آمریکا به ترتیب ۱۵/۵ و ۱۶/۸ میلیارد دلار است و مقدار مالیات بر فروش از دست رفته برای سالهای (۲۰۰۵-۲۰۰۸) 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 تحت تأثیر 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 ویژگیهای مانند حمایت از محصولات داخلی، جلوگیری از ورود کالاهای غیر ضروری و تجملی و کسب درآمد برای دولت مهم است. تجارت الکترونیکی به خاطر دارا بودن ویژگیهای نظری حذف فواصل جغرافیایی، بی‌نیازی به حضور فیزیکی برای انجام معامله، کاهش یا حذف واسطه‌ها و نبود امکان کنترل فیزیکی باعث می‌شود که حجم مبادلات بین‌المللی و در پی آن واردات افزایش یابد.

---

1. Voinovich

۲. B2B به تجارت الکترونیکی بنگاه به بنگاه و B2C به تجارت الکترونیکی بین بنگاه و مصرف‌کننده اطلاق می‌شود. B و C به ترتیب بیان کننده Consumer و Business است و عدد ۲ برای to به کار برده می‌شود.

3. Bruce and Fox

مالیات بر واردات و اثر تجارت الکترونیکی بر آن از چند بعد باید مورد بررسی و مطالعه قرار گیرد. بعد اول، تفکیک تجارت الکترونیکی در سطح ملی با تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی است. کمبود قوانین مالیاتی برای تجارت در سطح بین‌المللی، یکی از مسائلی است که کشورها را با کاهش درآمدهای مالیات بر واردات روبرو می‌کند. اتخاذ سیاستهای مالی مختلف (مثل تعیین نرخ مالیات بر واردات) توسط کشورها، موجب پیدایش نظامهای مالیاتی متفاوت در سطح بین‌المللی شده است. همچنین این امر، درآمدهای حاصل از مالیات بر واردات که توسط تجارت الکترونیکی انجامی گیرد تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین دولتها می‌توانند برای تجارت الکترونیکی در سطح ملی، بهصورت آزادانه سیاستهای اقتصادی موردنظر خود را به کار 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 باشد بیشتر تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین یکی از چالشهایی که تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی با آن روبرو است، به کار گیری قوانین بین‌المللی است که توسط همه کشورها پذیرفته شده است.

<sup>۲</sup> بعد دوم، مربوط به حجم کالاهای دیجیتالی است که توسط تجارت الکترونیکی در سطح بین‌المللی مورد مبادله قرار می‌گیرند. افزایش حجم این نوع کالاهای موجب افزایش حجم مبادلات غیرملموس شده و امکان فرار از پرداخت مالیات بر واردات نیز افزایش می‌باید 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 فعالیتهای نظری 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

## ۱۱۲ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

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.

### ۲-۲-۳ - فعالیتهای ایران در زمینه مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی

در مورد مالیات‌بندی تجارت الکترونیکی، در سیاست تجارت الکترونیکی جمهوری اسلامی ایران<sup>۱</sup> دو بند اساسی ذکر شده است<sup>۲</sup> 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. به عنوان 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 به طور جدی مطرح شده و راهکارهای متناسبی در پیش گرفته شود تا با بستر سازی‌های 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

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

ویژگهای 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 سوال مطرح است که آیا تجارت الکترونیکی باید مالیات‌ندي 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 به وجود نمی‌آورد. اعمال نکردن مالیات بر تجارت الکترونیکی باعث می‌شود افراد با درآمد و آموزش بیشتر منافع بیشتری به دست آورده و مالیات نپردازنند. 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، تمیز در مالیات‌بندی، حمایت از صنایع کوچک و متوسط، اصل عدم تبعیض، توان رقابت بین‌المللی و جهانی شدن،<sup>۶</sup> بعد فن‌آورانه و امنیت معاملات که رعایت این معیارها در کاهش بار مالیاتی و افزایش کارایی تأثیر قابل توجهی خواهد داشت.

## ۱۱۴ فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی شماره ۳۷ و ۳۸

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

- اثر تجارت الکترونیکی بر واردات به خاطر ویژگیهای 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 ویژگیهای نظری حذف فوائل جغرافیایی، نیاز نداشتن به حضور فیزیکی برای انجام معامله، کاهش یا حذف واسطه‌ها، نبود 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 میان مدت برای به کارگیری قوانین بین‌المللی ضروری است.
- وزارت اقتصاد و دارایی می‌تواند زمینه لازم را برای مالیات الکترونیکی کارهایی نظیر پرکردن اظهارنامه‌ها و فرم‌های مالیاتی یا به عبارتی شیوه آسان‌تر و با هزینه کمتر فراهم کند. این موضوع می‌تواند به عنوان یک عامل تشويقی 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 شرکها 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 به وجود آورد.
- مالیات بر فروش به عنوان 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 به طور 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 بازیبینی قانون مالیاتی موجود سعی کرده‌اند مسائل مالیات الکترونیکی را پوشش دهند. بنابراین در ایران نیز می‌توان با در نظر گرفتن مواد و

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 باید 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 فناوری پیشرفته است تا بتواند امنیت مبادلات را تضمین و اعتماد و اطمینان مؤدیان مالیاتی را جلب کند.

- از تجرب 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. ایران، گزارش‌های اقتصادی سالهای ۱۳۸۰-۱۳۵۵، 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.

Akgagolv, 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.

- Bach, Stefan and Muller (2001), *Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Recent Developments*, Vierteljahrsshefte, 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.
- Bulow, 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

**ماليات بر تجارت الالكتروني ... ١١٧**

- 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. ecommercecatax. 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 Music 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/ttd/ict/statistics](http://www.itu.int/ttd/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.