# مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی درایران

**دکتر علی طیب نیا**[1]

**سمیه سیاوشی**[2]

تاریخ دریافت : ۱۳۸۸/۳/۱۹ تاریخ پذیرش : ۱۳۸۸/۱۰/۸

## چکیده

یکی از فعالیتهای تجاری جدیدی که در سالهای اخیر ظهور پیدا کرده است، ایجاد و توسعه تجارت الکترونیکی است. با گسترش تجارت الکترونیکی احتمال فرار و گریز مالیاتی در درآمدهای جدیدی که قبلا به صورت سنتی اخذ می شد، وجود دارد. لذا با توجه به اهمیت این موضوع، پژوهش حاضر در نظر دارد پس از بررسی و مطالعه نظام مالیات بر تجارت الکترونیکی در سطح جهان، به ارائه الگویی جهت اعمال و اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی در ایران بپردازد. یکی از زیرساختهای لازم برای تجارت الکترونیکی تامین امنیت می باشد، که از موارد بسیار پراهمیت در دنیای تجارت الکترونیکی به شمار می رود، و طالبان زیادی دارد. عدم وجود امنیت در فضای مجازی می تواند مانعی برای رشد و توسعه تجارت الکترونیکی باشد. الگوی پیشنهادی مقاله حاضر برای اعمال و اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی بر مبنای استفاده از یک پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی است که در آن، دولت ضمن ارائه امنیت به کاربران و مبادله کنندگان، از آنان مالیات اخذ می کند. در این مقاله، با استفاده از روش دلفی و آزمونهای ناپارامتری علامت و فریدمن، به ارزیابی این الگو پرداخته ایم. نتایج این پژوهش بدین شرح است: بهترین نوع مالیات برای تجارت الکترونیکی، مالیات بر ارزش افزوده است اما این قوانین در کشور ما نیاز به تغییر دارند. ایجاد پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی از سوی دولت دارای توجیه اقتصادی می باشد. افراد و شرکتها تمایل کافی به استفاده از این پایگاه الکترونیکی را دارند. برای شناسایی و ردگیری افراد و شرکتها در محیط الکترونیکی باید از کد اقتصادی استفاده شود. بهترین روش تامین امنیت در یک پایگاه الکترونیکی استفاده از امضا و گواهی دیجیتالی است. فروشندگان بهترین واسطه ها برای جمع آوری و بازپرداخت مالیات به دولتها هستند. همچنین برقراری توافقاتی با سایر دولتها در زمینه تبادل اطلاعات مبادلات و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف امری ضروری است.

**واژه های کلیدی**:مالیات بر تجارت الکترونیکی، امضا دیجیتالی، گواهی دیجیتالی، مالیات بر ارزش افزوده، امنیت

---

۱-استادیاردانشکده اقتصاد دانشگاه تهران

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد رشته اقتصاد و تجارت الکترونیک، دانشگاه تهران، دانشکده اقتصاد

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

## ۱- مقدمه

گسترش فناوری اطلاعات[1] و ارتباطات عرصه های مختلف زندگی بشر را تحت تاثیر قرار داده است. کاربرد این فناوری در اقتصاد همراه با پدیده جهانی شدن، مفهوم جدیدی را تحت عنوان اقتصاد نوین یا اقتصاد دیجیتالی مطرح ساخته که یکی از مظاهر اصلی و واقعی اقتصاد نوین، تجارت الکترونیکی است (توربان و سایرین، ۱۳۸۵).

افرادی که در سراسر جهان از تجارت الکترونیکی استفاده میکنند، با سردرگمی عجیبی در مورد قوانین مالیاتی ملی و بین المللی روبرو هستند. به عنوان نمونه، در مبادلات برخطی[2] که بین دو نفر از دو کشور مختلف با قوانین مالیاتی متفاوت رخ می دهد، تعیین زمان و مکان انجام معامله و نیز قانون مالیاتی حاکم بر معامله مورد سوال است.

تجارت الکترونیکی امر مشاهده اطلاعات و اجرای مالیات را برای متصدیان مالیاتی سخت و یا نشدنی کرده است. پرداخت کنندگان مالیات ممکن است در فضای مجازی ناپدید شوند و کسی نداند که آنها واقعا در کجا قرار دارند. حتی هنگامیکه موقعیت بنگاه دائمی یک تاجر اینترنتی تشخیص داده میشود، گرفتن مالیات از آن کار دشواری خواهد بود چرا که زمان و مکانی که معامله رخ میدهد، نامشخص است. همچنین استفاده از سرور[3] های مرتبط بهم که در میان قلمروهای مالیاتی متعددی قراردارند و نشانکها[4] را از یک سرور به سایرین عوض میکنند تا ترافیک شبکه را متعادل نگه دارند و تشخیص اینکه کدام سرور در یک زمان برای کدام فعالیت استفاده میشود، کار سختی بوده و بر پیچیدگی ها میافزاید. علاوه بر آن، حتی اگر بتوانیم یک نام دامنه[5] خاص را با یک شخص یا رایانه[6] خاص مرتبط سازیم، هر سه آنها ممکن است در کشورهای مختلف قرار داشته باشند (مک لوره، ۲۰۰۲).

دولتها درصددند که میزان از دست رفتن مالیات بر مبادلات تجارت الکترونیکی را به حداقل برسانند. لذا اعمال یک مالیات جدید هدفمند، بر فروشهای اینترنتی میتواند راه چاره ای برای ممانعت از کاهش درآمد مالیاتی دولتها باشد. در حال حاضر، میزان مبادلات الکترونیکی در کشور ما به حدی نیست که نگران از دست رفتن مالیات اینگونه مبادلات باشیم، اگرچه این میزان در کشورهای توسعه یافته نیز در

1.Information Technology (IT)
2.Online
3 .Server
4 .Signal
5.Domain name
6 .Computer

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

حال حاضر چندان زیاد نیست اما باید گفت که اینگونه مبادلات به علت جذابیت و مطلوبیتی که برای افراد و شرکتها ایجاد میکنند به صورت تصاعدی در حال رشد و توسعه است و لذا لازم است که ما پیش از آنکه در مقابل عمل انجام شده قرار گیریم، به فکر راه چاره باشیم.

ضمن بحث های آتی خواهیم دید که سازمان های مالیاتی حتی در کشورهای پیشرفته نیز هنوز نتوانسته اند خود را با سرعت شگفت آور گسترش دانش الکترونیکی و حاصل آن یعنی تجارت الکترونیکی همگام سازند و پا به پای آن آمادگی های لازم را پیدا کنند اما همه به فکر جبران این عقب ماندگی هستند. دلیل آن هم واضح است. تجارت الکترونیکی سال به سال قطعهٔ بزرگ تری از منابع مالیاتی را به کام خود می کشد و اگر سازمان های مالیاتی نتوانند این نوع از تجارت را کنترل کنند و از آن کسب درآمد نمایند، در آینده، همه با مشکل کسری درآمد، مواجه خواهند شد.

ایران هم دیر یا زود با همین مشکل و وضعیت روبرو خواهد شد. این که ما هنوز در آغاز راه هستیم، از یک سو نکته ای منفی است، اما از دید مالیاتی این حسن را دارد که هنوز مشکل واقعی شروع نشده است و اگر از هم اکنون به طور جدی در اندیشهٔ آینده باشیم و بزودی اقدامات مفیدی را با توجه به تجربهٔ دیگران و اوضاع و احوال خاص این کشور آغاز کنیم، برای مواجهه با جریانات آتی، مجهزتر خواهیم بود (توکل، ۱۳۸۴)

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- شاخص های ارزیابی مالیات

بسیاری از اقتصادانهای مالیه عمومی بر این عقیده اند که باید سه معیار عمومی کارایی[1]، عدالت[2]، و هزینه های اجرایی[3] را جهت ارزیابی یک نظام مالیاتی بکار برد. کارایی اقتصادی یک هدف عینی است که در نظر دارد فشار اضافی را به حداقل برساند. فشار اضافی میزان انحراف در رفتار هر یک از تولیدکنندگان یا مصرف کنندگان را بر حسب تغییرات در عرضه یا تقاضای بازار، اندازه گیری میکند. همچنین فشار مالیاتی انگیزه استخدام در تمام فعالیتهایی که افراد متقبل میشوند تا وضعیت خودشان را

1.Efficiency
2.Equity
3.Administrative Costs

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

بهبود بخشند، کاهش می دهد نظیر کارهای پرزحمت، کسب آموزش و تحصیل، ایجاد تولیدات جدید و راه هایی برای کسب و کار و نظایر آن (یوداموبتید، ۲۰۰۳).

در نظام مالیاتی برای تساوی یا عدالت، دو جنبه متمایز وجود دارد. «عدالت افقی» که مربوط میشود به مالیات یکسان برای افراد با موقعیت یکسان و «عدالت عمودی» که مربوط میشود به رفتار مالیاتی متفاوت با افراد در موقعیتهای متفاوت. در این پژوهش، موقعیت به معنای توانایی پرداخت است. به نظر میرسدمالیات بر ارزش افزوده[1] و مالیات مصرف کاهنده باشند زیرا خانوارهای با درآمد پایین، عموما بخش بیشتری از درآمدشان را مصرف میکنند و لذا درصد بیشتری از درآمدشان را بصورت مالیات می پردازند. دیجیتالی کردن هر جنبه ای از یک مبادله الکترونیکی، عدالت عمودی را متاثر میسازد، زیرا مصرف کنندگان پردرآمد احتمال بیشتری دارد که به اینترنت دسترسی داشته باشند و لذا شانس بیشتری برای اجتناب از پرداخت مالیات دارند. اما معاف کردن تجارت الکترونیکی (یا تولیدات الکترونیکی) از مالیات مصرف، ممکن است کاهندگی را تشدید کند زیرا معافیت به ثروتمندان بیشتر از فقرا سود میرساند (اسکات، ۲۰۰۳).

اعمال مالیاتی که تعادل بین کارایی اقتصادی و عدالت را حفظ کند، کار چندان بی هزینه ای نیست. جمع آوری مالیات نیازمند مصرف منابع توسط متصدیان مالیاتی است. ضمنا مودیان مالیاتی نیز هزینه هایی را جهت تمکین[2] نظام مالیاتی وارد می آورند. هزینه جمع آوری مالیات برابر است با مجموع بودجه عامل جمع آوری کننده مالیات، ارزش وقت و پول پرداخت شده توسط مودیان مالیاتی و هزینه فرآیند جمع آوری توسط شخص سوم،نظیر کارفرمایانی که مالیات کارگرانشان را پرداخت میکنند. لذا در انتخاب یک نظام مالیاتی باید صورتحساب اداری و هزینه های تمکین را در نظر گرفت. در نهایت اینکه برای طراحی یک نظام مالیاتی خوب، لازم است که بین کارایی اقتصادی، عدالت و هزینه های اجرایی تعادل برقرار شود (یوداموبتید، ۲۰۰۳).

دولتها و سازمانهای بین المللی نظیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بطور معمول معتقدند که تجارت الکترونیکی باید مطابق با اصول استاندارد حاکم بر مالیات ستانی از تجارت سنتی مالیات بندی شود. این سازمان در سال ۲۰۰۰ گزارشی ارائه کرد که در آن شروط لازم جهت اجرای

1.Value Added Tax (VAT)
2.Tax Compliance

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

چارچوب مالیات تجارت الکترونیکی بصورت زیر بیان شده است:

- ***خنثایی:*** امر مالیات ستانی باید بگونه ای باشد که نسبت به شکلهای سنتی و الکترونیکی تجارت، خنثی و عادل باشد. مودیان مالیاتی که در موقعیت های مشابه، مبادلات مشابهی را انجام میدهند، باید در معرض میزان مشابهی از مالیات قرار گیرند. علاوه بر آن، تصمیمات کسب وکار باید توسط اقتصاد تحریک شود نه ملاحظات مالیاتی.
- ***کارایی:*** هزینه های تمکین برای پرداخت کنندگان مالیات و نیز هزینه های اجرایی برای متصدیان امر مالیات باید تا حد ممکن حداقل باشد.
- **اطمینان و سادگی:** قوانین مالیاتی باید قابل فهم، شفاف و ساده باشند بطوریکه پرداخت کنندگان مالیات بتوانند اثرات مالیاتی را در پیشرفت یک معامله پیش بینی کنند (مواردی شامل اینکه چه وقت، در کجا و چطور مالیات محاسبه میشود).
- ***سودمندی و عدالت:*** مالیات ستانی باید میزان مناسبی از مالیات را در زمانی مناسب اعمال کند. همچنین عوامل بالقوه برای فرسایش و اجتناب مالیاتی باید حداقل شود.
- **انعطاف‌پذیری:** نظام های مالیات ستانی باید انعطاف پذیر و پویا باشند به نحوی که این اطمینان را بدهند که همگام با پیشرفت و توسعه فناوری و تجارت، رشد و توسعه خواهند یافت (یوداموییتید، ۲۰۰۳).

بنابراین، همان اصول مالیات ستانی ای که دولتها را در تجارت سنتی هدایت میکنند، باید جهت هدایت تجارت الکترونیکی نیز استفاده شوند. این اصول مالیات ستانی در نظر دارد که تحت فناوریهای موجود، از قابلیت اجرایی برخوردار باشد و همزمان مانع از پیشرفت فناوری اطلاعات و توسعه تجارت الکترونیکی نیز نشود. هر چند که دولتها نگران فرسایش مالیاتی ناشی از تجارت الکترونیکی هستند اما تاکنون در هیچ کشوری مالیات ویژه تجارت الکترونیکی بصورت فراگیر اعمال و اخذ نشده است. این بدان علت است که جلوگیری از ضرر درآمد مالیاتی ناشی از کسب و کارهای الکترونیکی نمیتواند دلیل کافی باشد که یک دولت مالیات جدید تجارت الکترونیکی را به نظام مالیاتی خود بیافزاید. تحقیقات نشان میدهد که هم اکنون ضرر درآمد مالیاتی ناشی از تجارت الکترونیکی بسیار کم بوده و لزومی به اعمال یک مالیات تجارت الکترونیکی جدید بر کسب و کارهای الکترونیکی وجود ندارد (یوداموییتید، ۲۰۰۳).

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

وقتی که دولتی یک مالیات جدید را به نظام مالیاتی اش اضافه میکند، لازم است مطمئن شود که سهم مالیات مضاعف نسبت به درآمد مالیاتی کل، باندازه کافی بزرگ است. برای دانستن بزرگی درآمد مالیاتی جدید، از معیار ارزیابی تنزی استفاده خواهیم کرد. این معیار بیان میکند که درآمد اضافی ناشی از یک مالیات جدید باید بیشتر از یک درصد از کل درآمد مالیاتی باشد. بعلاوه، اگر مالیات بر مصرف تجارت الکترونیکی، با نرخهای چندگانه ای تعیین شود دولت باید نگران شاخص تمرکز نیز باشد. این شاخص اشاره میکند که کل درآمد مالیاتی ایجاد شده توسط هر نرخ مالیات باید چنان اندازه گیری شود که گویی ناشی از پایه مالیاتی متفاوتی بوده است (یوداموبتید، ۲۰۰۳).

مساله دیگری که به هزینه های اجرایی مربوط میشود، عبارت است از گریز و فرار مالیاتی. تفاوت بین گریز مالیاتی و فرار مالیاتی این است که اولی قانونی است در حالی که دومی غیرقانونی میباشد. اندازه گیری فرار مالیاتی امری دشوار است چرا که افراد بعلت اینکه درآمدهای نامشروعی را از کسب و کارهای غیرقانونی نظیر فروش مواد مخدر و یا فحشا کسب کرده اند، آن را مخفی کرده و یا به متصدیان مالیاتی گزارش نمیدهند. دلیل دیگر برای مخفی کردن درآمد این است که پنهان نمودن برخی از فعالیتهای اقتصادی نظیر اجاره منزل، از متصدیان مالیاتی امری آسان است.

### ۲-۲- مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی

با توجه به توسعه ناگهانی تجارت الکترونیکی، خصوصا فروش کالاها و خدمات بر روی اینترنت، بحثی که بروز پیدا کرده این است که آیا تجارت الکترونیکی باید مالیات بندی شود یا خیر. بطور کلی، سه دسته نظریه درباره مالیات بندی تجارت الکترونیکی وجود دارد:

الف. معافیت مالیاتی تجارت الکترونیکی: مدافعان این نظریه بر این عقیده اند که کسب و کارهای اینترنتی باید بصورت دائمی و یا حداقل برای یک دوره ابتدایی، از پرداخت مالیات معاف شوند تا سبب ایجاد سهولت و تشویق اقتصاد الکترونیکی شود. برخی از این افراد، بسادگی مخالف دریافت مالیات توسط دولتها میباشند. بعضی دیگر، مالیات بر تجارت الکترونیکی را بعنوان مالیات بر نوآوری میدانند که اعمال آن بصورت ناخوشایندی از توان رقابت کارآمد در اقتصاد جدید جلوگیری میکند. عموما اکثر توافقات اقتصادی موافق این گروه دوم هستند. با این حال، هر تحلیل گری دو مورد زیر را تشخیص می دهد: اول اینکه معافیت مالیاتی در بهترین حالت ناپایدار است و دوم آنکه بعید به نظر میرسد که دولت با رضایت خاطر از این پایه مالیاتی صرف نظر کند (یوداموبتید، ۲۰۰۳).

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

**ب. اعمال مالیات خاص بر تجارت الکترونیکی:** در نگرش دیگر، نویسندگان محدودی بر این عقیده اند که رشد تجارت الکترونیکی می تواند فرصتی برای ایجاد یک پایه مالیاتی جدید باشد- چنانچه در طرح پیشنهادی ای که بنام مالیات بیت[1] نام گرفت، هزینه کمی بر انتقال اطلاعات توسط ابزار الکترونیکی اعمال می شود. پیشنهاد دیگر این است که این مالیات را فقط به اطلاعات رمزنگاری شده اعمال کنیم و یا ظرفیتی را که چنین اطلاعاتی را دریافت می کند، مالیات بندی کنیم.

اما ایده اصلی این است که یک مالیاتی بر مسیر برحسب حجم انتقالات اعمال شود. ممکن است از نظر سیاسی ایجاد مقدار زیادی درآمد از اعمال مالیات کم بر یک جریان زیاد جذاب به نظر برسد اما با این وجود، اعمال چنین مالیاتی بیشتر بر جریان های واسطه ای اعمال خواهد شد نه بر مصرف نهایی و لذا این روش کارایی چندانی ندارد (یودامویتید، ۲۰۰۳) .

**ج. اعمال مالیاتی مشابه تجارت سنتی بر تجارت الکترونیکی:** اگرچه عده زیادی بر این عقیده اند که اعمال مالیات بر تجارت الکترونیکی مانعی بر سر راه توسعه و پیشرفت این نوع از تجارت است اما استدلالات بسیار قوی تری در مورد لزوم مالیات گیری از تجارت الکترونیکی وجود دارد که اهم آنها به شرح زیرند:

- این نوع تجارت به سرعت در حال بلعیدن تکه های روز به روز بزرگ تری از معاملات کالاها و خدمات است و دائم بر دامنه عمل آن افزوده می شود. لذا اگر تجارت الکترونیکی را از شمول مالیات خارج کنیم، نتیجتا پایه مالیاتی روزبه روز کوچکتر شده و دولتها مجبور خواهند شد برای تامین مخارج خود به مالیاتهای غیرمنطقی و یا وامگیری روی بیاورند که هر دو این موارد عواقب ناگواری در پی خواهند داشت.
- قرنهاست که از تجارت سنتی مالیات اخذ می شود و این امر (البته اگر از حد معقول تجاوز نکند) نتوانسته مانع گسترش و رونق تجارت سنتی شود. تجارت الکترونیکی نیز از این وضع مستثنی نخواهد بود.
- معافیت تجارت الکترونیکی از مالیات سبب نقض قاعدهٔ عدالت مالیاتی خواهد شد و در این رابطه هم عدالت افقی و هم عدالت عمودی دچار خلل خواهند شد.
- یکی از محاسن تجارت الکترونیکی کاهش چشمگیر هزینه ها است. در چنین شرایطی، فکرمعاف

1 .Bit Tax

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

سازی تجارت الکترونیکی از پرداخت مالیات، تبعیضی فاحش در حق تجارت سنتی بوده و موجه و معقول به نظر نمیرسد (توکل، ۱۳۸۴).بر اساس استدلالات فوق می توان نتیجه گرفت که ایده معاف سازی تجارت الکترونیکی از پرداخت مالیات، منطقی نبوده و باید از اساس کنار نهاده شود.

***۲-۲-۱- اصل منشا و اصل محل اقامت***

بیشتر کشورها یکی از دو روش زیر را برای مالیات ستانی استفاده میکنند: مالیات ستانی مبتنی بر منشاء[1] و مالیات ستانی مبتنی بر محل اقامت[2]. مالیات ستانی مبتنی بر منشاء به اعمال مالیات بر درآمد ناشی از فعالیتهای اقتصادی ای که در محدوده قلمرو یک کشور انجام شده است میپردازد، در حالیکه در مالیات ستانی مبتنی بر محل اقامت، مالیاتی بر درآمد طرفهای ساکن در محدوده قلمرو یک کشور اعمال میشود، بدون توجه به اینکه واقعا این درآمد از کجا بدست آمده است. در مواقعی که یک کشور از یک روش اعمال مالیات استفاده میکند و سایرین از روش دیگر، احتمال اعمال مالیات مضاعف وجود خواهد داشت. بعلاوه، زمانی که بیش از یک کشور بر یک بخش، ادعای حاکمیت دارند نیز احتمال وقوع این امر وجود دارد (پاستوخوف، ۲۰۰۶). کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مدت های مدیدی است در این خصوص با یکدیگر اختلاف دارند که آیا حق اخذ مالیات از جریان بین المللی درآمدها، با کشور منشا درآمد است و یا با کشور محل اقامت مؤدیان. بسیاری از کشورهای پیشرفته، مخالف جایگزین ساختن قاعده محل اقامت در مورد تجارت بین المللی هستند (عرب مازار، ۱۳۸۱).

در قرارداد الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، توافق بین المللی بدین صورت است که درآمدهای غیرفعال (سرمایه) باید تحت اصل محل اقامت مالیات ستانی شوند یعنی در کشوری که سرمایه در آن وجود دارد و درآمدهای فعال (کسب و کار) باید طبق اصل منشاء مالیات ستانی شوند، یعنی در کشوری که درآمد از آنجا سرچشمه میگیرد. یکی از دلایل این تقسیم بندی این است که اصولا افراد، درآمدهای غیرفعال دارند، در حالیکه شرکتها درآمدهای فعال بدست می آورند. مالیات ستانی مبتنی بر محل اقامت برای اشخاص بهتر است زیرا هم تعریف و هم اعمال مالیات، کار آسانی است. از سوی

1 .Source-based Taxation
2 .Resident-based Taxation

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

دیگر، مالیات ستانی مبتنی بر منشا برای شرکتها ترجیح داده میشود زیرا تعیین محل اقامت برای شرکتها کار دشوار و در اغلب موارد، بیمعنی است (پاستوخوف[۱]، ۲۰۰۶).

در نتیجه، در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی تحت یک پیمان دوجانبه مالیاتی، هر کشور مستحق شده تا بر درآمد ناشی از فعالیتهایی که در مرزهایش رخ می دهد و نیز بر درآمد اشخاص حقیقی یا حقوقی ساکن در آن، بدون توجه به اینکه این درآمد از کجا ناشی شده است، اعمال مالیات کند. همچنین کشور محل اقامت، اولویت کشور منشا را جهت اعمال مالیات قطعی بر درآمدهای غیرفعال را تصدیق کرده و میپذیرد که یا از مالیات بندی درآمدی که در معرض مالیات کشور منشا بوده خودداری کند و یا مالیات خودش را از مقدار مالیات منشا کم کند. در عوض، کشور منشا نیز پذیرفته که مالیات خود بر درآمدهای غیرفعال را در سطح توافق دوجانبه کاهش دهد. لذا فرآیند تعیین چگونگی مالیات ستانی یک کشور دارای مراحلی است. ابتدا تعیین اینکه آیا درآمد حاصله، غیرفعال است یا ناشی از کسب و کار می باشد (فعال) و دوم تعیین رابطه فعالیتهای اقتصادی، دارایی، یا شخص با مرزهای کشور (پاستوخوف، ۲۰۰۶).

آمریکا و بسیاری از کشورهای دیگر، نظام مالیات ستانی مبتنی بر محل اقامت را برگزیده اند اما در زمینه تجارت الکترونیکی، نظام مبتنی بر محل اقامت، یک سری مشکلاتی را ایجاد میکند. در «آزمون مکان شرکت[۲]»، یک بنگاه در کشوری که در آن ثبت شده است، بعنوان مقیم در نظر گرفته میشود در حالیکه شرکتهایی که در خارج از کشور ثبت شده اند، بعنوان مقیم در نظر گرفته میشوند. بعلاوه، در این آزمون، لزومی به حضور فیزیکی کسب و کار در داخل کشور نمی باشد و تنها نگهداری اسباب یک شرکت کافی خواهد بود تا لازمه محل اقامت را برآورده سازد (کوکفیلد[۳]، ۲۰۰۶).

همچنین کشورها از آزمون دیگری تحت عنوان «مکان مدیریت و کنترل مرکزی[۴]» جهت تعیین ساکن بودن یک شرکت در کشور، استفاده میکنند. این آزمون اصولا به مکانی که دفتر مرکزی یک شرکت قرار دارد و یا به مکانی که هیات مدیره بصورت منظم یکدیگر را ملاقات میکنند. توجه دارد. این

1 .Pastukhov
2 .Place-of-Incorporation Test
3 .Cockfield
4 .Place of Central Management and Control

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

ملاقات در تجارت سنتی بصورت چهره به چهره صورت میگرفت که امروزه با وجود فناوریهای اتاقهای گفتگو[1] و گفتگوهای تصویری[2]، این امر به چالش کشیده شده است (کوکفیلد، ۲۰۰۶).

گروه مشورتی فنی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی[3] برای حل این مشکلات یک سری اصلاحاتی را پیشنهاد کرده است. این طرح پیشنهادی بدین صورت است که: «اگر نتوان مکان شرکتی را از طریق آزمون های مکان شرکت و یا مکان مدیریت و کنترل مرکزی تعیین کرد و یا با استفاده از این آزمونها مکان آن در هیچ کشوری نباشد، باید فرض را بر این گذاشت که تنها در کشوری اقامت دارد که: گزینه الف) روابط اقتصادی اش به آن نزدیکتر است، گزینه ب) فعالیت تجاریش اصولا در آن استمرار دارد، گزینه ج) تصمیمات مهم اجرایی آن، در آنجا اتخاذ میشود». این سازمان اشاره میکند که در گزینه الف، شرکت در کشوری ساکن خواهد بود که استفاده بیشتری از منابع اقتصادی نظیر زیرساختهای قانونی، مالی، فیزیکی و اجتماعی آن دارد. این کار میتواند از طریق ارزیابی عواملی نظیر مکان بیشتر کارگران و دارایی های شرکت، درآمد، کارکردهای مدیریتی بالا، اداره مرکزی و غیره باشد. در گزینه ب، مکان استقرار میتواند از طریق یک تحلیل وظیفه ای از فعالیتهایی که در دو کشور انجام میشود، تعیین گردد. و نهایتا در گزینه ج، یک شرکت در کشوری ساکن است که اکثریت تصمیمات اجرایی بالایی اش، در آنجا اتخاذ شده و اداره مرکزی اش در آنجا قرار دارد (کوکفیلد، ۲۰۰۶).

با وجود تغییراتی که مطرح شد، کشور منشا قادر خواهد بود در زمانیکه یک بنگاه غیرساکن یا نمایندگانش برای یک دوره زمانی محدود در آنجا حضور دارند، بر درآمد ناشی از خدمات آنها مالیات وضع کند. یک دلیل منطقی برای این طرح این است که ارائه دهندگان خدمات، بسیار متحرک بوده و قادرند بدون نیاز به نصب وسیله فیزیکی، درآمد قابل توجهی را در کشورهای خارجی کسب کنند.

انجمن فناوری اطلاعات آمریکا[4] اعلام کرده است که این تغییرات هزینه های تمکین و میزان عدم اطمینان کسب و کار را در خصوص، درباره اینکه آیا یک دولت خارجی میتواند بر ارائه دهندگان خدمات مالیات وضع کند یا خیر، افزایش خواهد داد. لذا این طرح سبب اعمال مالیات مضاعف در مناطق مختلف خواهد شد (کوکفیلد، ۲۰۰۶).

1. Chat Rooms
2 .Video Conference
3. OECD Technical Advisory Groups (TAGs)
4 . Information Technology Association of America

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

وزارت خزانه داری آمریکا پیشنهاد کرده است که به جای قاعده منشا، از قاعـده اخـذ مالیـات توسـط کشور محل اقامت مودی استفاده شود. در گزارش این وزارتخانه آمده است: «رشد فناوری جدید ارتباطات و تجارت الکترونیکی احتمالا مستلزم آن است که اصل محل اقامت از اهمیت بیشتری برخوردار گردد. در عصر کنونی اجرای قاعده انتساب درآمد به محدوده جغرافیائی معین، اگر نگوییم ممتنـع اسـت، لااقـل در اکثر موارد دشوار است. لذا منطق اصل منشا در مورد تجارت الکترونیکـی سسـت و منسـوخ مـی شـود» (عرب مازار، ۱۳۸۱).

**۲-۲-۲- مقردائمی**

در محتویات معاهده مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مقردائمی بصورت «یک مکان ثابت برای کسب و کار که همه یا بخشی از داد و ستد یک بنگاه در آن انجام میشود.» تعریف شده اسـت کـه شامل مکان مدیریت، یک شعبه، یک اداره، یک کارخانه، یک کارگاه، یک پایگاه ساختمانی یا یک پروژه نصب شده با دوام بیش از ۱۲ ماه میشود. در موردی که هیچ قرارداد مالیاتی ای قابل اجرا نباشد، قـوانین داخلی یک کشور، تعیین کننده مقردائمی است. در قرارداد الگوی فوق، یک بنگـاه در صـورتی مقردائمـی تشکیل میدهد که: (۱) مستقل باشد (۲) در یک جریان عادی کسب و کار فعالیـت کنـد (۳) بـه نیابـت از طرف رئیس خارجی خود فعالیت کند (۴) اختیار انعقاد قرارداد با نام رئیس را داشـته باشـد، و (۵) بصـورت همیشگی دارای این اختیار باشد (پاستوخوف، ۲۰۰۶).

فعالیتهای تجاری ای که در اینترنت جریان دارند، بصورت عادی تشکیل مقردائمی نمـی دهنـد. سـه دلیل برای این ادعا وجود دارد: اول اینکه اطلاعات دیجیتالی ای که ازبین پایانه[1]های رایانه ای در سراسر جهان منتقل میشوند، وجود تعریف شده ثابتی برای اهداف مالیاتی ندارند. تجار اینترنتـی در عـین اینکـه همه جا حضور دارند، هیچ جا نیستند. دوم اینکه بنظر نمیرسد در بیشتر قراردادهای فعلی، سرورها تشکیل مقردائمی بدهند. البته این نتیجه قانونی تغییر پذیر است. شخصـی ممکـن اسـت در قراردادهـا و قـوانین مالیاتی داخلی، یک سرور را بنحوی تفسیر کند که تحت عنوان یک ماشین فیزیکی، یک مقردائمی برای تجارت یا کسب و کار را تشکیل دهد و یا ممکن است شخص دیگری سرورها را بعنوان ماشین خودکـار (که با انداختن پول در داخل آن، جنس مورد نیاز خریداری میشود) که در قرارداد الگوی سازمان همکاری

1 .Terminal

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

و توسعه اقتصادی بعنوان بنگاه دائمی در نظر گرفته شده اند، تعبیر کنـد. از سـوی دیگـر، از آنجـایی کـه پایگاه های الکترونیکی دارایی های محسوس خاصی نبـوده و صـرفا ترکیبـی از نـرم افـزار و داده هـای الکترونیکی میباشند، نمیتوانند یک مکان ثابت برای کسب و کار را تشکیل دهند و لذا لزومـی نـدارد کـه بعنوان مقردائمی تلقی شوند (پاستوخوف، ۲۰۰۶).

سوم اینکه تجارت الکترونیکی به تجار این امکان را میدهـد کـه فعالیتهـای فیزیکـی شـان (شـامل انبارداری، تحویل، پرداخت و وصول) را به نحوی سازماندهی کنند کـه هیچیـک از شـرایط مقردائمـی را تامین نکند. در بیشتر قراردادهای مالیاتی فعلی، فعالیتهایی شـامل انبـارکردن، نمـایش دادن، یـا تحویـل کالاها و جنس، به عنوان مقردائمی تلقی نمیشود. لذا یک عرضه کننده میتواند فهرست موجودی بزرگـی را در یک کشور نگه داشته و ترتیب کارها را از همانجا بدهد بدون اینکه هـیچ مالیـاتی را متحمـل شـود (پاستوخوف، ۲۰۰۶).

**۲-۲-۳- قیمت گذاری انتقالات**

قیمت گذاری انتقالات حالتی در دادوستد بین وابستگان یک شرکت شاخ وبرگ‌دار بـین‌المللـی اسـت که در آن برای آنچه در این دادوستد از یک شرکت وابسته به شرکت وابسته دیگر منتقل می شود، قیمت تعیین میکنند. موضوع این انتقالات ممکن است کالا، خدمات، اوراق بهادار و یا اجاره ملک، نام یا علامت تجارتی، یک فرمول ثبت شده تولید کالا، حق اختراع و هر چیز دیگری می باشد کـه در زنـدگی روزمـره تجاری و اقتصادی مورد دادوستد قرار می‌گیرد، باشد (توکل همدانی، ۱۳۷۸).

اما مساله مالیاتی در آنجا نهفته است که با مهارت و تخصصی که این شرکت‌ها و مشـاوران مالیـاتی آنها کسب کرده‌اند، با استفاده از همین شبکه جهانی می‌توانند معاملات داخلـی شـرکت را چنـان تنظـیم کنند که در نهایت قسمت اعظم سود، عاید آن شرکت‌هایی شود که در کشورهای با مالیات کمتر به ثبت رسیده‌اند و در نتیجه در مجموع، کل شرکت، مالیات کمتری را می‌پردازد (توکل همدانی، ۱۳۷۸).

بخش عمده معاملات بین المللی بین شرکت های وابسته به یکدیگر صـورت مـی پـذیرد و موضـوع قسمت قابل توجهی از این معاملات نیز فرآورده های نامرئی می باشند. ایـن بـه آن معنـی اسـت کـه از قابلیت اطمینان روش های سنتی قیمت گذاری انتقال کاسته شـده اسـت. در نتیجـه، دو روش دیگـر در زمینه تعیین قیمت انتقالات به دستورالعمل مربوطه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی افزوده شده است

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

که عبارتند از روش تفکیک سود و روش سود انتقالات قابل قیاس[۱]. همچنین تجارت الکترونیکی مشکلات مربوط به قیمت گذاری را در مجموع افزایش داده است (عرب مازار، ۱۳۸۱).

مقامات مالیاتی برای اجتناب از ناراحتی های ناشی از اقدامات خود در زمینه قیمت گذاری انتقالات، اقدام به برقراری «توافق های قبلی قیمت گذاری[۲]» با مؤدیان می نمایند تا به این ترتیب، روش مورد توافق طرفین در این زمینه از پیش معین شده باشد. نه تنها اجرای دستورالعمل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمینه قیمت گذاری انتقالات با مشکلاتی مواجه شده است، بلکه اگر دولت ها در این زمینه تصمیمات هماهنگی را اتخاذ ننمایند، احتمال اخذ مالیات مضاعف (و همچنین اخذ مالیات کمتر از واقع) فزونی می یابد (عرب مازار، ۱۳۸۱).

### ۲-۲-۴- پایگاه های الکترونیکی و سرورها

فناوری اینترنت به شرکتها این امکان را داده است که با ایجاد یک پایگاه الکترونیکی[۳] بر روی یک وب سرور، بصورت یک کسب و کار کاملا متحرک فعالیت کنند. این پایگاه های الکترونیکی قادرند براحتی، با حداقل هزینه و بدون آنکه بر عملکرد آنها تاثیر بگذارد، مکان فعالیت خود را تغییر دهند. در کسب و کارهای الکترونیکی، مفهوم مکان عرضه، چندان معین نیست چرا که با توسعه تجارت الکترونیکی، دیگر لزومی ندارد که عرضه کنندگان کالا و خدمات، در همان مکانی حضور داشته باشند که مصرف کننده قرار دارد. برای مثال، یک شرکت خارجی قادر است وب سروری را که در آمریکا قرار دارد، از کشور متبوع خودش اداره کند. از سوی دیگر، برخی از شرکتها تمایل دارند که کسب و کار مرکزیشان را از طریق وب سرورهایی که در کشورهای مختلف قرار دارد، اداره کنند تا از این طریق مزایای مالیاتی بدست آورند (یوداموبتید، ۲۰۰۳).

---

۱. این دستورالعمل به معرفی و تشریح شیوه های مختلف قیمت گذاری انتقالات اختصاص دارد. در روش تفکیک سود، مجموع درآمد یا زیان عملیاتی حاصل از معامله بین طرف های آن تقسیم می شود. این تقسیم به تناسب ارزش نسبی سهم هریک از طرف ها، در ایجاد سود یا زیان های مربوط انجام می پذیرد. روش سود قابل قیاس بویژه در آمریکا برای تعیین قیمت مستقل نقل و انتقال دارایی های نامرئی به کار می رود. در این روش، سود عملکرد ناشی از قیمت های مربوط به معاملات بین طرف های وابسته به یکدیگر با درآمد عملکرد مشابه از معاملات مستقل مقایسه می شود.

۲. Advance Prining Agreement (APA) : این توافق بین مؤدیان و مقامات مالیاتی پیرامون روش قیمت گذاری انتقالات صورت می پذیرد و مؤدی مکلف می گردد که چنان روشی را نسبت به هرگونه تخصیص یا توزیع درآمد، اعتبار مالیاتی و کسور و تخفیف های مالیاتی در رابطه با معاملات بین المللی خود با شرکت های وابسته به کار برد.

3.Web site

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

با ظهور تجارت الکترونیکی و فناوری اینترنت این سوال مطرح میشود که آیا میتوان پایگاه های الکترونیکی و سرورها را بعنوان مقردائمی تلقی نمود یا خیر؟ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ماده پنج تفسیرنامه کنوانسیون الگوی خود را جهت روشن ساختن این نکته به شرح زیر اصلاح نموده است: «در باب سرورها لازم به ذکر است که در بسیاری از موارد تشخیص این مطلب که تجهیزات رایانه ای مستقر در یک محل به وجودآورنده مقردائمی می باشند یا خیر، به این نکته بستگی دارد که آیا اقدامات انجام شده از سوی آن از حد عملیات تدارکاتی و جانبی تجاوز می کند یا خیر[1]، و این مطلبی است که غالبا باید مورد به مورد بررسی شود. در باب مداخله عامل انسانی نیز باید گفت که دخالت انسان برای احراز وجود مقردائمی الزامی نیست.» (عرب مازار، ۱۳۸۱)

اما در مورد اینکه آیا پایگاه های الکترونیکی، تشکیل یک مقردائمی را میدهند یا خیر، باید گفت اکثر کارشناسان و نیز سازمان همکاری و توسعه اقتصادی معتقدند که پایگاه های الکترونیکی به تنهایی مقردائمی ایجاد نمی کنند (یوداموبتید، ۲۰۰۳) زیرا هیچ دارایی فیزیکی قابل شناسایی ویژه ای وجود ندارد که در اختیار کسب و کار گذاشته شده باشد.

**۲-۲-۵- پول الکترونیکی**

پیدایش، توسعه و تکامل مقوله‌ای به نام پول الکترونیکی یکی از بزرگترین چالش‌هایی است که دیر یا زود مدیریت مالیاتی بسیاری از کشورها با آن مواجه خواهند شد. نظامهای متفاوتی از پول الکترونیکی در جهان وجود دارد که از سوی بانک‌ها، موسسات مالی و یا حتی برخی شرکت‌های غیرمالی صادر می‌گردند. این سیستم‌ها در درجهٔ اول به دو گروه تقسیم می‌شوند. این تقسیم بندی که از نظر مسائل مالیاتی بسیار حائز اهمیت است به مسألهٔ نگهداری یا عدم نگهداری سوابق عملیاتی از سوی موسسات صادرکنندهٔ پول الکترونیکی مربوط است. در نوع اول، موسسهٔ صادرکننده (بانک و غیره)، سوابق نقل و انتقالات را به طور کامل یا جزئی نگاه می‌دارد به طوری که امکان حسابرسی فعالیت‌های انجام شده وجود دارد. می‌توان وضعیت مالی هر صاحب حسابی را ملاحظه کرد و تعیین نمود که چه مبالغی به بستانکار حساب او وارد شده و چه نوع انتقالاتی از محل آن صورت گرفته است و این انتقالات در وجه

۱. طبق ماده ۵ کنوانسیون مُدل OECD مؤسسه مستقر در کشور میزبان هرگاه فقط به عملیاتی مبادرت کند که جنبه تهیه مقدمات برای معاملات شرکت اصلی را دارد، یک مقردائمی به شمار نمی آید.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

چه اشخاص و موسساتی بوده است. به این ترتیب، حرکت پول الکترونیکی در درون اقتصاد یک کشور و به مقاصد خارج از کشور قابل ردگیری خواهد بود.

اما در نوع دوم یعنی مواردی که موسسات صادرکنندهٔ پول الکترونیکی سوابق عملیاتی را نگهداری نمی‌کنند، طبعا گردش وجوه الکترونیکی در درون اقتصاد کشور و خارج از آن قابل ردگیری نخواهد بود. در اینجا، پول الکترونیکی شبیه به وجوه نقد می شود و فرد می‌تواند هر نوع هزینه‌ای از محل آن به عمل آوردبدون آنکه در جایی ثبت شود. دقیقا همین نوع دوم از پول الکترونیکی است که می‌تواند برای سازمانهای مالیاتی مسأله‌زا باشد (توکل، ۱۳۸۲). ما برای راحتی این پولها را «پولهای الکترونیکی بی نام» می خوانیم.

پولهای الکترونیکی معمولا به شکل اسکناس یا سکه روی صفحه نمایش[1] ظاهر می شوند و شخص با کلیک کردن روی آنها پول را منتقل می‌نماید، سپس تکمیل معامله اعلام می شود و ماندهٔ پول نیز معین می‌گردد. وقتی که صاحب پول، سایت مورد نظر خود را برای انجام هرگونه معامله یا خریدی، احضار می‌کند، نرم افزار مربوط به پول الکترونیکی، زمان پرداخت پول را سنجیده و فعال می شود. سپس یک جعبهٔ محاوره[2] ظاهر شده و در صورت موافقت شخص، کار انتقال وجه صورت می‌پذیرد به این معنی که شماره‌های سری[3] مظهر پول الکترونیکی به رایانه فروشنده منتقل شده و این رایانه تأییدیه بانک صادرکننده پول الکترونیکی را دریافت می‌کند. سپس فروشنده از یک طرف به انجام تعهد خود مبادرت می‌کند و از طرف دیگر، وجوه حاصل را به شیوه الکترونیکی به موجودی خود و یا به حساب بانکی خویش انتقال می‌دهد (توکل، ۱۳۸۲).

با این توضیحات، روشن است که پول الکترونیکی بی نام را می‌توان چالشی برای دستگاه مالیاتی محسوب کرد. البته هنوز در بیشتر کشورها پول الکترونیکی بی نام، رواج نیافته است و در کشورهایی که این نظام وجود دارد نیز هنوز میزان استفاده از آن چندان گسترده نیست. اما به راحتی می‌توان پیش‌بینی کرد که در آیندهٔ نه چندان دور، استفاده از این وسیله به حدی رواج خواهد یافت که فرار و گریز مالیاتی زیادی را بهمراه خواهد داشت.

1 .Monitor
2 .Dialoge Box
3 .Serial Number

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

### ۲-۳- رهنمود اتحادیه اروپا برای مالیات بندی محتویات دیجتیالی

کمیسیون اروپایی در سال ۱۹۹۷ شروع به بررسی تاثیرات احتمالی تجارت الکترونیکی بر روی مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا نمود و در ژوئن سال ۲۰۰۰ طرحی را برای اصلاح قوانین مالیات بر ارزش افزوده مطرح کرد. طرح پیشنهادی فوق از سه مبحث اصلی تشکیل شده بود: اول اینکه ساختار مالیاتی موجود در کشورهای عضو اتحادیه اروپا جهت برخورد با حقایق تجارت الکترونیکی باید سازگار شوند؛ لذا دلیلی وجود ندارد که مالیات جدیدی را بر تجارت الکترونیکی اعمال کنیم. دوم اینکه، در اعمال مالیات بر ارزش افزوده با تولیداتی که از طریق ابزار الکترونیکی تحویل میشوند، باید بعنوان عرضه خدمات برخورد شود و نه عرضه کالا. و آخر اینکه نظام مالیات بر ارزش افزودهٔ اتحادیه اروپا باید فقط برای خدماتی که در داخل این اتحادیه مصرف میشوند، اعمال شود. (یودامویتید، ۲۰۰۳)

در مقاله نهم از رهنمود ششم اتحادیه اروپا که قوانین پایه برای وضع مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است، آمده است که برای بسیاری از خدمات خریداری شده توسط خانوارها و تاجران ثبت نشده، مکان عرضه همان مکان فروشنده است (مالیات بر فروش خدمات به تاجران ثبت شده از طریق هزینه معکوس اعمال میشود). این دلالت میکند که برای چنین خدماتی، مالیات بر ارزش افزوده، یک مالیات مبتنی بر منشا است و این بدان معناست که واردات چنین خدماتی به اتحادیه اروپا از سوی کشورهای غیرعضو مشمول مالیات نبوده و صادرات خدمات از اتحادیه اروپا مشمول مالیات بر ارزش افزوده کشور عضوی است که عرضه کننده خدمات در آن قرار دارد و در مورد فروش این خدمات به داخل اتحادیه اروپا، مالیات بر ارزش افزودهٔ کشور صادر کننده اعمال میشود، نه کشور مقصد (مک لوره، ۲۰۰۳).

این قانون ممکن است در ابتدای امر، رضایت بخش به نظر برسد اما بشدت غیر قابل دفاع و غیرعملی است زیرا آن دسته از ارائه دهندگان خدمات که در اتحادیه اروپا قرار دارند را در یک عدم مزیت رقابتی در بازارهای اتحادیه اروپا و بازارهای خارجی قرار میدهد. لذا اتحادیه اروپا در سال ۱۹۹۹ در واکنش به رقابت از سوی شرکتهای ارتباطاتی ای که در کشورهای غیرعضو قرار داشتند، رهنمود ششم را اصلاح کرد تا یک معافیت مالیات بر ارزش افزوده را برای خدمات ارتباطی ای که توسط عرضه کنندگان اتحادیه اروپا به مشتریان خارج اتحادیه ارائه میشد اعمال کرده و مالیات بر ارزش افزوده را برای خدمات ارتباطی ای که توسط عرضه کنندگان غیرعضو، به مشتریانی در اتحادیه اروپا ارائه میشد، اعمال کند. به همین منظور، عرضه کنندگانی که در اتحادیه اروپا نبوده و خدمات ارتباطی ای را به داخل

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

اتحادیه ارائه میکردند، ملزم شدند که برای اهداف مالیاتی، در کشوری که در آن مشتری دارند ثبت نام نموده و مالیات بر ارزش افزودهٔ مربوط به آن کشور را جمع آوری و ارسال کنند (مک لوره، ۲۰۰۳).

در سال ۲۰۰۲ ، اتحادیه اروپا تصمیم گرفت که رفتار یکسانی را برای مالیات بندی محتویات دیجیتالی که سابقا توافق کرده بود مانند خدمات مالیات بندی شود، اعمال کند. همانطور که بیان شد، این اصلاح بدین صورت بود که غیرعضو کشورهای اتحادیه که خدماتی را به مشتریان ثبت نشده در داخل اتحادیه ارائه میدهند (یعنی خانوارها و تاجران ثبت نشده) میتوانند به انتخاب خود، در یکی از کشورهای اتحادیه ثبت نام کرده و مالیات را تنها در همان کشور پرداخت کنند اما با نرخ مالیات کشوری که مشتری ثبت نشده اش در آنجا زندگی میکند. (کشورهای عضو، مالیات را از فروشندگان غیرعضو اتحادیه دریافت کرده و آنرا به کشور عضوی که خریدار در آن زندگی میکند انتقال میدهند). مالیات فروش به تاجران ثبت شده نیز مانند قبل، از طریق هزینه معکوس جمع آوری خواهد شد. همچنین، صادرات محتویات دیجیتالی از اتحادیه اروپا معاف ازمالیات خواهد بود. برای مبادله محتویات دیجیتالی در داخل اتحادیه و خدمات ارتباط از راه دور، همچنان قوانین قبلی (که جز در مورد فروش به تاجران ثبت شده، تا حد زیادی مبتنی بر منشا است) بکار میرود (مک لوره، ۲۰۰۳).

این روش برخورد با فروشهای بین مرزی بنگاه با مصرف کنند چندان قابل حفظ نمی باشد چرا که در این اتحادیه، فروشهایی که توسط اعضا انجام میشود، بر پایه مبتنی بر منشا مالیات بندی میشوند، یعنی مالیات کشور فروشنده ولی با فروشهای کشورهای غیر عضو بر پایه مبتنی بر محل اقامت برخورد میشود، یعنی مالیات کشور مصرف کننده. لذا در اتحادیه اروپا واردات، مالیات بندی شده و صادرات، معاف از مالیات میباشد. از طرفی، همانطور که بیان شد، آن دسته از کشورهای عضو اتحادیه اروپا که نرخ مالیات پایین تری دارند، برای فروشندگان غیرعضو، جذابیت خاصی دارند و لذا در چنین طرح مالیاتی ای مطمئنا انتقال درآمد به سمت آن کشورها خواهد بود. همچنین دستورالعمل فوق ممکن است هزینه های وصول زیادی را بر دوش بنگاه های غیرعضو تحمیل کند (برد، ۲۰۰۵). دستورالعمل اتحادیه اروپا بعلت برخورد ناعادلانه و ناسازگار با اصل خنثایی اقتصادی و سایر اصول مالیات بین الملل، بسرعت محکوم شد.

## ۳- مدل

### ۳-۱- روش تحقیق

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

از آنجاییکه تجارت الکترونیکی نسبت به تجارت سنتی، از سرعت بیشتر، هزینه کمتر و سهولت بیشتری برخوردار است. لذا هر روز افراد و شرکتهای بیشتری را به سوی خود جذب میکند. این امر نگرانی دولتها را از بابت کاهش درآمد مالیاتی بر انگیخته است. لذا ضرورت تدوین یک نظام جامع اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی بشدت احساس میشود. کشور ما نیز این قاعده مستثنا نیست. اما پیش از آنکه یک الگوی مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی ارائه کنیم، لازم است برخی از اصول تدوین یک نظام مالیاتی را بار دیگر یادآوری کنیم. از جمله اینکه نظامی که ما برای اعمال و اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی در نظر میگیریم، باید کارا، منصف وخنثا باشد ضمن اینکه از نظر فناوری، انعطاف پذیر بوده و هزینه های اجرایی قابل قبولی داشته باشد. حال، برای طراحی چنین الگویی با توجه به پیشینه تحقیق و مبانی نظری باید به تعدادی از سوالات مهم پاسخ مناسب دهیم از جمله اینکه: چه مبادلاتی را باید مالیات بندی کنیم؟ چگونه مبادلات الکترونیکی را ردیابی کنیم؟ چگونه طرفین یک مبادله را شناسایی کنیم؟ به چه شیوه ای از آنها مالیات اخذ شود؟ چه نوع مالیاتی از آنها اخذ شود؟ آیا کد اقتصادی در این فضا کاربرد دارد؟ آیا برای جمع آوری مالیات از تجارت الکترونیکی لزومی به برقراری توافق با سایر دولتها وجود دارد و امر حسابرسی به چه نحوی باید انجام شود. همچنین برخی از سوالات با توجه به ذهنیت محقق در مورد الگوی پیشنهادی طراحی شده برای نمونه از آنجاییکه الگوی ذهنی محقق بر مبنای یک پایگاه الکترونیکی امن بوده، لذا سوالاتی در مورد امنیت طراحی شده است.

از آنجاییکه ماهیت این تحقیق، توصیفی–اکتشافی میباشد، برای یافتن پاسخ این سوالات، از روش دلفی و استفاده از نظرات خبرگان استفاده شده است. علت استفاده از این روش آن است که ضمن حفظ سادگی از اطمینان بالایی نیز برخوردار است. همچنین بدلیل عدم وجود داده های مربوط به تجارت الکترونیکی، امکان انجام پژوهشهای کمی و نیز اقتصاد سنجی وجود نداشت.

لذا پرسشنامه اول بصورت باز، جهت یافتن پاسخ این سوالات طراحی و در اختیار خبرگان قرار گرفت که پس از چند مرحله تکرار و ارائه نتایج به هر یک از خبره ها، به یک اجماع نسبی در مورد هر یک از سوالات دست یافتیم. در این مرحله، برای هر یک از سوالات بیش از یک پاسخ ارائه شد. لذا پرسشنامه دوم بصورت بسته طراحی شد با این هدف که هم جوابهای سوالات پرسشنامه اول اولویت بندی شود و هم به برخی از سوالات دیگر پاسخ داده شود. بنابراین، پرسشنامه دوم شامل ۳۶ سوال بود که ۱۹ سوال اول آن دارای ۵ گزینه با طیفهای «خیلی زیاد» تا «خیلی کم» بود و سوال ۲۰ تا ۳۶ آن هم شامل ۵

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

گزینه اولویت بندی بود. پس از جمع آوری این پرسشنامه، بدلیل آنکه حجم نمونه کمتر از ۳۰ نفر بود، نتایج با استفاده از آزمونهای ناپارامتری (علامت و فریدمن) مورد تحلیل و ارزیابی قرار گرفت. در مرحله آخر، با استفاده از این نتایج، الگویی برای اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی ارائه شد. خوشبختانه نتایج آزمونها، موید الگوی پیشنهادی محقق بود.

### ۳-۱-۱- دلفی

روش دلفی فرآیندی جهت دستیابی به همگرایی ذهنی میان متخصصین و کارشناسان صاحب نظر در ابعاد مختلف اجتماعی، اقتصادی، شهری و .... است. در فرآیند دلفی، پرسشنامه ای بر اساس برداشت هایی از یک موقعیت، تهیه و برای کارشناسان مربوطه ارسال می گردد. سپس پاسخ های یکایک این کارشناسان جمع آوری و خلاصه شده و خلاصه پاسخ ها همراه با رهنمودهایی برای اصلاح پاسخ ها (در صورت لزوم)، به هر یک از کارشناسان ارجاع داده می شود. این فرآیند تا چند بار تکرار می شود تا یک اتفاق نظر کلی حاصل گردد. شرکت کنندگانی که پاسخ هایشان تفاوت زیادی با پاسخ های دیگر شرکت کنندگان دارد، لازم است دلایل و توجیهات این اختلاف ها را ارائه کنند. این دلایل نیز به طور خلاصه بیان و در بین دیگران توزیع می شود (رفیعی پور،۱۳۸۲).

## ۳-۲- روشهای تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده های پرسشنامه دوم از آزمون های ناپارامتری علامت و فریدمن استفاده شد.

### ۳-۲-۱- آزمون علامت

یکی از آزمونهای ناپارامتری، آزمون علامت است. میدانیم که آزمون t برای فرض $\mu = \mu_0$ بر این فرض مبتنی میباشد که نمونه از جامعه ای نرمال گرفته شده است. وقتی که این فرض درست نباشد، یکی از روشهای آزمون فرض $\mu = \mu_0$، روش آزمون علامت است. آزمون علامت نیز خود به «آزمون علامت یک نمونه ای» و «آزمون علامت زوج نمونه ای» تفکیک میشود. آزمون علامت یک نمونه ای موقعی بکار میرود که میخواهیم از جامعهٔ متقارن پیوسته ای نمونه ای بگیریم به طوریکه احتمال اینکه

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

عددی کوچکتر از میانگین و یا بزرگتر از آن باشد $\frac{1}{2}$ است. آزمون علامت زوج نمونه ای نیز بـــرای داده های زوجی استفاده میشود (آذر و مومنی، ۱۳۸۷). آزمون مناسب برای کار مـا آزمـون علامـت یـک نمونه ای میباشد. در این آزمون فرضیه های صفر و یک بصورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0 = \mu \leq \mu_0 \\ H_1 = \mu > \mu_0 \end{cases}$$

همچنین آماره p که نشان دهنده نسبت موفقیت در نمونه است بصورت $p = \frac{X}{n}$ میباشد که x تعـداد موفقیتها و n حجم نمونه است و نیزq=p-۱ (آذر و مومنی، ۱۳۸۷). البته لازم به ذکر است کـه در مسـاله مورد بررسی ما حجم جامعه با حجم نمونه برابر است و لذا n=۱۸. همچنین برای نمونه هـایی کـه در آن np و nq هر دو بزرگتر از ۵ هستند، میتوان بجای توزیع دوجمله ای از تقریب نرمال اسـتفاده کـرد (آذر و مومنی، ۱۳۸۷). در این صورت، آماره آزمون عبارت خواهد بود از:

$$Z = \frac{x^{+} - np_0}{\sqrt{np_0 q_0}}, \; p_0 = \frac{1}{2}$$

که در آن $x^{+}$ برابر است با تعداد افرادی از جامعه که به گزینه های «خیلی زیـاد» و یـا «زیـاد» رای داده اند. این آماره تقریبا توزیع نرمال استاندارد دارد. لذا برای ارزیابی و تعیین میزان اهمیـت هـر یـک از سوالات ۱۹-۱ از این آزمون استفاده شده است.

### ۲-۲-۳- آزمون فریدمن $\chi^2$

این آزمون هنگامی به کار می‌رود که داده‌های آماری حداقل ترتیبی باشند و بتوان با مفهـوم ترتیبـی آنها را در رده‌بندی دو طرفه، مرتب نمود. به کمک این آزمون می‌تـوان متغیرهـای موجـود در تحقیـق را رتبه بندی نمود. آماره آزمون فریدمن $\chi^2$ به صورت رابطه(۲.۳)تعریف می شود.

رابطه (۲.۳)

$$\chi^2 = \frac{12}{nk(k+1)} \sum_{j=1}^{k} R_j^2 - 3n(K+1)$$

که در آن:

n = تعداد موارد یا پاسخ دهندگان

k = تعداد متغیرهایی که رتبه‌بندی می گردند

R = حاصل جمع رتبه‌های داده شده به متغیرها از سوی پاسخ دهندگان

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

لذا برای ارزیابی سوالات ۳۶-۲۰ از آزمون فریدمن استفاده کرده ایم که این کار را با استفاده از نرم افزار SPSS انجام داده ایم.

### ۳-۳- جامعه و نمونه آماری

منظور از خبرگان، متخصصین مبحث مالیات بر تجارت الکترونیکی هستند اما به سبب نو بودن این موضوع، تعداد متخصصین در این امر بسیار محدود بود. لذا برای انجام کار از برخی از متخصصین مالیاتی که با تجارت الکترونیکی آشنا بودند و نیز عده ای از متخصصین فناوری اطلاعات و تجارت الکترونیکی که با اصول مالیاتی آشنا بودند قرار گرفت.

پس از تحقیق و بررسی های به عمل آمده، جهت جامعه آماری مورد نظر، ۲۵ نفر شناسایی شدند که از این تعداد ۱۸ نفر تمایل خود را جهت همکاری اعلام نمودند. لذا در نهایت جامعه آماری و حجم نمونه این تحقیق ۱۸ نفر در نظر گرفته شد (در روش دلفی به دلیل محدود بودن جامعه آماری، حجم نمونه با حجم جامعه برابر است).

### ۳-۴- نتایج ارزیابی پرسشنامه ها

در نهایت، پس از جمع آوری پرسشنامه دوم و ارزیابی آن با آزمونهای علامت و فریدمن نتایج به قرار زیر بدست آمد:

در حال حاضر، اندیشیدن به مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران ضرورت دارد. قوانین فعلی مالیات مستقیم در ایران جهت تطبیق با تجارت الکترونیکی نیاز به تغییر چندانی ندارد اما قوانین مالیات غیرمستقیم در ایران جهت تطبیق با تجارت الکترونیکی به تغییرات زیادی نیاز دارد. مالیات بر ارزش افزوده بهترین نوع مالیات برای تجارت الکترونیکی بشمار میرود و در اجرایی کردن مالیات بر تجارت الکترونیکی تاثیر زیادی دارد. اما در قوانین اخیر مالیات بر ارزش افزوده در ایران به ویژگیهای تجارت الکترونیکی توجه چندانی نشده است. لذا به نظر ضروری است که این امر در برنامه های آتی سازمان امور مالیاتی کشور مد نظر قرار گیرد.

همچنین نتایج نشان میدهد که بانکها و موسسات مالی در امر شناسایی و ردیابی مبادلات الکترونیکی حاضر به همکاری نیستند مهمترین علت آن هم به ترتیب از دست دادن مشتریان و عدم

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

منفعت بانکها، مسائل حقوقی و قانونی (نظیر حمایت از حریم شخصی مشتریان)، گرایش افراد به استفاده از پولهای الکترونیکی بی نام، بجای استفاده از کارتهای اعتباری و در نهایت هزینه های اجرایی بالای این امر است. همچنین نتایج نشان میدهد که ردیابی و شناسایی مبادلات الکترونیکی منجر به کاهش این نوع مبادلات نمیشود. شاید بتوان علت این امر را مزایا و منافع فراوانی دانست که این نوع از مبادلات و نیز تجارت الکترونیکی برای افراد و شرکتها و همچنین دولت در پی دارد. تجارت الکترونیکی این امکان را فراهم کرده که مبادلاتمان را با سرعت بیشتر، هزینه کمتر و سهولت بیشتر انجام دهیم.

نتیجه مهم دیگر آن است که ایجاد پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی از سوی دولت برای اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی از توجیه اقتصادی برخوردار است و افراد و شرکتها رغبت کافی برای استفاده از این پایگاه را دارند (حتی اگر مجبور شوند که مالیات بپردازند). این نکته مبحث کلیدی الگوی مالیاتی ما را تشکیل میدهد. نتایج بدست آمده نشان داد که بهترین روش برای ردگیری مبادلات الکترونیکی و نیز شناسایی طرفین این نوع مبادلات، استفاده از کد اقتصادی در یک شبکه امن مبادلاتی است.

در مورد قوانین قیمت گذاری انتقالات برای تعیین قیمت انتقالات بین شرکتهای وابسته است نیز باید گفت که قوانین فعلی قیمت گذاری انتقالات در محیط تجارت الکترونیکی قابل استفاده نبوده و نیاز به قوانین جدید میباشد. علت این امر نیز آن است که با مهارتی که این شرکتها و مشاوران مالیاتی آن دارند، قادرند با استفاده از شبکه جهانی اینترنت و تجارت الکترونیکی، معاملات داخلی شرکت را بنحوی تنظیم کنند که در نهایت، قسمت اعظم سود، نصیب آن شرکتهایی شود که در کشورهای با مالیات کمتر به ثبت رسیده اند و لذا در مجموع، کل شرکت مالیات کمتری را میپردازد. لذا بهتر است همانطور که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیشنهاد نموده است از روشهای جدید نظیر روش تفکیک سود و روش سود انتقالات قابل قیاس برای این امر استفاده نمود.

اما در باب تعیین مقردائمی، نتایج حاکی از آن است که پایگاه های الکترونیکی و نیز ارائه دهندگان خدمات اینترنتی۱ به تنهایی تشکیل مقردائمی نمیدهند، ولی نظام میزبانی یک پایگاه الکترونیکی برای اهداف مالیات ستانی در کشور، تشکیل مقردائمی میدهد. همچنین در مورد مساله مبادلات الکترونیکی باید گفت که بیشترین درآمد مالیاتی به مبادلات بنگاه با بنگاه (B2B) اختصاص دارد و سپس مبادلات دولت با بنگاه، درآمد مالیاتی بیشتری ایجاد میکند. مبادلات بنگاه با مصرف کننده و مصرف کننده با

1.Internet Service Provider (ISP)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

مصرف کننده و دولت با مصرف کننده نیز در رده های بعدی قرار دارند. لذا در الگوی مالیاتی ای که ارائه میشود باید بیش از همه به مبادلات بنگاه با بنگاه توجه شود چرا که بیشترین درآمد مالیاتی را برای دولت بهمراه دارد. همچنین از بین مبادلات الکترونیکی رایج در تجارت الکترونیکی به نظر میرسد کـه فـروش کالا در داخل کشور، بیشترین حجم و لذا بیشترین درآمد مالیاتی را بخود اختصاص میدهد و ارائه خدمات الکترونیکی در داخل، فروش کالا در سطح جهانی، فعالیتهای تبلیغـاتی، و ارائـه خـدمات الکترونیکـی در سطح بین المللی در سطوح بعدی اهمیت قرار دارند. لذا باید بیش از همه به فروش کالا در داخـل کشـور توجه شود. از بین دارایی های موجود در محیط الکترونیکی نیز به نظر میرسد که پایگاه های الکترونیکی بیش از همه قابلیت اعمال مالیات را دارا هستند. مراکز میزبان، ارائه دهندگان خدمات اینترنتی، سرورها، و بنرهای تبلیغاتی نیز در رده های بعدی قرار دارند. لذا باید در اخذ مالیات بر دارایی های الکترونیکی بـیش از همه به پایگاه های الکترونیکی و مراکز میزبان توجه شود.

همچنین نتایج نشان میدهد که از بین اثرات نـامطلوب شناسـایی و ردگیـری مبـادلات الکترونیکـی، کاهش پرداختهای الکترونیکی، در اولویت اول قرار دارد. لذا باید برای کاهش ایـن اثـر تـدابیری در نظـر گرفته شود. در مورد زمان اخذ مالیات باید گفت که مناسبترین و ممکن ترین زمـان بـرای اخـذ مالیـات، زمان پرداخت مبلغ معامله است و زمانهای تحویل کالا (یا خدمت)، مبادله اسناد، سفارش کالا (یاخدمت)، در اولویتهای بعدی قرار دارند.

در مورد روشهای تامین امنیت یک پایگاه الکترونیکی امن مبـادلاتی بایـد گفـت کـه بهتـرین روش، استفاده از امضا و گواهی دیجیتالی است. همچنین استفاده از رمزنگاری، شبکه های اختصاصی مجـازی، دیواره آتش و سیستمهای ردیاب نفوذگرها در اولویتهای بعدی قرار دارند. لـذا در الگـوی پیشـنهادی مـا، مهمترین رکن تامین امنیت، استفاده از گواهی و امضا دیجیتالی است.

در مورد حسابرسی موثر بر مبادلات الکترونیکی باید گفـت کـه حضـور فیزیکـی کارشناسـان جهـت حسابرسی این مبادلات ضرورتی نداشته و این امر میتواند تنها بصورت الکترونیکی صورت گیرد. بهتـرین کار، ایجاد، ارائه و نصب نرم افزارهای تخصصی حسابرسی در شبکه است. در مرحله بعدی، بایـد قـوانین حمایت کننده و الزام آور برای این امر به تصویب برسد. همچنین باید سازمانها و شرکتها ملزم به استفاده از این نرم افزار شوند و بروز رسانی مداوم و جلوگیری از شدت عمل متصدیان مالیاتی در محـیط تجـارت الکترونیکی در مراتب بعدی قرار دارند.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

برای اعمال وظیفه اخذ و ارسال مالیات از تجارت الکترونیکی، بهترین واسطه فروشندگان هستند. لذا در الگوی پیشنهادی ما از فروشندگان برای این امر استفاده میشود. همچنین بانکها و موسسات مالی، پایگاه الکترونیکی واسطه ای انجام مبادله، ارائه دهندگان خدمات اینترنتی و خریداران در مراتب بعدی قرار دارند. لذا اگر در مواردی نتوان از فروشندگان برای اخذ و ارسال مالیات استفاده کرد، از بانکها و موسسات مالی و یا از پایگاه های الکترونیکی واسطه ای استفاده خواهد شد.

مهمترین چالشهای اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی، ماهیت غیرملموس این تجارت و ناشناس بودن طرفین است. لذا برای حل این مشکل ما از یک پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی استفاده میکنیم که تمامی کسانی که در این پایگاه الکترونیکی به مبادله میپردازند، قبلا ثبت نام کرده و مدارک آنها مورد تائید قرار گرفته است و لذا در این فضا قابل شناسایی هستند. دومین چالش مشکلات حقوقی و قانونی است. بنابراین، یکی از دغدغه های مجلس شورای اسلامی و نیز قوه قضائیه باید حل و فصل این مشکلات باشد. اگرچه گامهایی نیز در این مسیر برداشته شده است اما هنوز خلاهای زیادی در این زمینه وجود دارد. چالش بعدی مشکلات سیستمی و نرم افزاری است که دولت باید برای حل این مشکل به سرمایه گذاری جدی، برای تامین زیرساختهای تجارت الکترونیکی بپردازد. مشکلات فرهنگی و سیاسی نیز در اولویت چهارم قرار دارد. برای رفع این مشکل باید تمامی سازمانها و نهادها، همسو با هم به فکر فرهنگ سازی و رفع مشکلات سیاسی باشند. مشکلات امنیتی و اعتماد نیز در اولویت آخر قرار دارد که در الگوی پیشنهادی ما این مشکل تا حد زیادی حل شده است.

همچنین نتایج نشان میدهد که در توافقی که با سایر دولتها درباره مالیات بر تجارت الکترونیکی صورت میگیرد، باید قبل از هر چیز به تبادل اطلاعات مبادلات توجه شود و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، شیوه ثبت مبادلات، همکاریهای فنی، و نحوه قیمت گذاری انتقالات، باید در اولویتهای بعدی قرار گیرد.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

### ۳-۵- ارائه الگوی پیشنهادی

در این قسمت، با توجه به نتایج بالا الگوی پیشنهادی اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی را ارائه می کنیم.

**ملزومات**

- تصویب قوانین و سیاستهای حمایت کننده و الزام آور؛
- لزوم توافق با سایر دولتها و کشورها در زمینه اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی (و مطرح کردن مسائلی چون تبادل اطلاعات مبادلات، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، شیوه ثبت معاملات و ...)؛
- استفاده از جدیدترین فناوریهای روز، در زمینه فناوری اطلاعات و ارتباطات و تجارت الکترونیکی؛
- ایجاد زیرساختهای لازم برای استقرار تجارت الکترونیکی نظیر افزایش پهنای باند و سرعت دسترسی به اینترنت و راه اندازی مراکز صدور گواهی و امضای دیجیتالی و توسعه پرداختهای الکترونیکی؛
- استفاده از بخش خصوصی برای تامین امنیت در شبکه.

**مراحل انجام کار:**

۱. در ابتدا دولت یک پایگاه الکترونیکی مبادلاتی در اینترنت راه اندازی میکند و با کمک بخش خصوصی به تامین امنیت آن (با استفاده از دیواره آتش، سیستمهای ردیاب نفوذگرها، رمزنگاری، ...) میپردازد.

۲. تمامی افراد و شرکتهای داخلی و خارجی که تمایل به استفاده از این پایگاه الکترونیکی را دارند، باید بصورت الکترونیکی تمامی مشخصات و مدارک خود (شامل نام و موقعیت (بنگاه یا مصرف کننده)، گواهی و امضای دیجیتالی، محل استقرار، نوع تولید (در مورد تولید کنندگان، و ... ) را بصورت الکترونیکی ارسال کرده و ثبت نام کنند.

۳. دولت نیز با دسترسی به فناوریهای روز به بررسی مدارک و اسناد ارسالی پرداخته و آنها را رد یا تائید میکند.

۴. در صورت تائید مدارک و مشخصات، به افراد یا شرکتها یک شماره کاربری به همراه کد اقتصادی داده میشود تا از طریق شماره کاربری وارد پایگاه الکترونیکی شده و از طریق کد اقتصادی نیز شناسایی شوند.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

۵. در این پایگاه الکترونیکی برای هر یک از اعضا، فضای اختصاصی در نظر گرفته شده است که در آن تمامی اطلاعات و مشخصات آنها در معرض دید کاربران قرار دارد.

۶. همچنین در این پایگاه یک نرم افزار مبادلاتی نصب شده که افراد در زمان انجام مبادله، با وارد کردن مشخصات طرف مقابل، و همچنین مورد و مبلغ معامله از آن استفاده میکنند.

۷. در مرحله اول، مشخصات معامله وارد میشود، پس از تائید اطلاعات، این نرم افزار با توجه به مشخصات طرفین و نیز مورد و مبلغ معامله، میزان مالیات بر ارزش افزوده متعلقه را محاسبه کرده و به طرفین اعلام میکند.

۸. فروشنده این مبلغ را به مبلغ معامله افزوده و به خریدار اعلام میکند.

۹. در مرحله بعد خریدار، مبلغ معامله باضافه مالیات متعلقه را بصورت الکترونیکی پرداخت میکند.

۱۰. سپس، فروشنده پس از دریافت مالیات از خریدار و دادن صورتحساب الکترونیکی به آن، مالیات دریافتی را به حساب دولت واریز میکند.

۱۱. پس از دریافت مالیات، به فروشنده یک کد رهگیری ارائه خواهد شد تا در صورت لزوم به پیگیری پرونده مالیات خود بپردازد.

۱۲. دولت امنیت کلیه مراحل معامله را تامین کرده و اطلاعات طرفین را در برابر دسترسی غیرمجاز، هکرها و سایر کلاهبرداران و دزدان اینترنتی بیمه میکند.

۱۳. انجام امور حسابرسی نیز بصورت الکترونیکی انجام میشود.

۱۴. اگر چنانچه تخلفی از طرف هر یک از طرفین معامله رخ دهد (اعم از ارائه اطلاعات نادرست یا دروغ و یا عدم پرداخت مالیات توسط فروشنده)، از ادامه فعالیت آنها ممانعت به عمل آمده و مجازات میشوند.

## ۴- جمع بندی و نتیجه گیری

کشور ما هنوز در مراحل اولیه تجارت الکترونیکی قرار دارد و این نوع از تجارت هنوز سهم چندانی از کل تجارت را در کشور تشکیل نمیدهد، لذا لزومی ندارد که در حال حاضر نگران از دست رفتن درآمد مالیاتی ناشی از این نوع تجارت باشیم. به نظر می رسد که چند سال معافیت مالیاتی برای این نوع تجارت در حال حاضر در کشور ما امری مناسب و ضروری باشد. بعلاوه، فرصت می یابیم ضمن ایجاد و توسعه زیرساختهای لازم به تدوین یک نظام مالیاتی خوب و کارا برای تجارت الکترونیکی بپردازیم.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

در کل، باید گفت که اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی امری ضروری است و با توجه به سرعت رشد سرسام آور این نوع تجارت در جهان، اجتناب مسئولین و متفکران از اندیشیدن به آن، ضرر مالیاتی فراوانی را در سالهای آتی برای دولتها در پی خواهد داشت. لذا پرداختن به این موضوع و صرف زمان و هزینه برای یافتن راه حل و رفع مشکلات، امری ضروری هم برای محققین و هم برای مسئولین کشور است.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

# فهرست منابع

## منابع فارسی


۱. آذر، عادل، و مومنی، منصور، *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، انتشارات سمت، ۱۳۸۷.

۲. توربان، افریم، و کینگ، دیوید.، و لی، جی.، و ویهلند، دنیس.، *تجارت الکترونیکی مفاهیم و کاربردها*، ترجمه عباس معمارنژاد، نشر نور علم، ۱۳۸۵.

۳. توکل، محمد، "مالیات و بازرگانی الکترونیک"، *فصلنامه مالیات*، شماره های ۴۲-۳۸، ۱۳۸۴و ۱۳۸۵.

۴. توکل همدانی، محمد، "قیمت گذاری انتقالات" ، *فصلنامه مالیات*، شماره ۲۴، ۱۳۷۸.

۵. خاکی، غلامرضا، *روش تحقیق با رویکری به پایان نامه نویسی*، نشر بازتاب، .۱۳۸۴

۶. دانایی فرد، حسن، و الوانی، سید مهدی، و آذر، عادل، *روش شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*، انتشارات صفار-اشراقی، ۱۳۸۶.

۷. رفیعی پور، فرامرز، *تکنیکهای خاص در علوم اجتماعی*، شرکت سهامی انتشار، ۱۳۸۲.

۸. روئین، ارغوان، "تجارت الکترونیک، طرح یک قضیه مالیاتی"، *فصلنامه مالیات*، شماره ۴۴، ۱۳۸۶.

۹. سریر افراز، محمد، و فهیمی فر، فاطمه، "مالیات بر تجارت الکترونیک در ایران: راهبردی کاربردی"، *مجموعه مقالات دومین همایش سیاستهای مالیاتی*، ۱۳۸۷.

۱۰. صنایعی، علی، *تجارت الکترونیک در هزاره سوم*، انتشارات جهاد دانشگاهی واحد اصفهان، ۱۳۸۶.

۱۱. عرب مازار، علی اکبر، "جهانی شدن، قواعد مالیاتی و حاکمیت ملی"، *فصلنامه مالیات*، شماره ۳۶، ۱۳۸۱.

۱۲. موسوی، سید سیامک، "امکان سنجی مالیات بر تجارت الکترونیک و مدل کاربردی آن"، *مجموعه مقالات اولین همایش سیاستهای مالیاتی*، ۱۳۸۶.

۱۳. موسوی، سید سیامک، "شناسایی منابع بالقوه (ظرفیتهای) مالیات بر تجارت الکترونیک (مطالعه موردی سازمان امور مالیاتی ایران)"، *مجموعه مقالات دومین همایش سیاستهای مالیاتی*، ۱۳۸۷.

۱۴. مومنی، منصور، و فعال قیومی، علی، *تحلیلهای آماری با استفاده از SPSS*، نشر کتاب نو، ۱۳۸۶.


[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

## منابع انگلیسی

1. Basu, S., & Jones, R., "Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem", *International of Law Computers & Technology*, Vol. 16, No. 1, pp. 35-52, 2002.

2. Basu, S., "Implementing E-Commerce Tax Policy", *18th BILETA Conference*, pp. 1-22, 2003.

3. Bird, R., "Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?", pp. 4-26, 2005.

4. Churchil, G., "A Paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs", *Journal of Marketing Research*, Vol. 16, No. 1, pp.64-73, 1979.

5. Cockfield, A., "The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization Through National Responses to E-commerce Tax Challenges", pp. 142-166, 2006.

6. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by Committee on Fiscal Affairs, 1998.

7. Goolsbee, A., & Zittrain, J., "Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce", pp. 4-21, 1999.

8. Kerimov, N., Current Problems of International Taxation of Electronic Commerce, Master Thesis, University of Georgia, 2002.

9. McLure, Ch., "Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism", pp. 196-203 , 1999.

10. McLure, Ch., "Taxation of Electronic Commerce in European Union", pp. 1-19, 2002.

11. McLure, Ch., "The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union", *International Tax and Public Finance*, No. 10, pp. 753-762, 2003.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

12. McLure, Ch., "The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal", pp. 2-10, 1999.

13. Mitsui, H., *E-commerce Taxation: A Key Restructuring the Tax System*, Master Thesis, Sranford University, 2001.

14. Nellen, A., "Overwiew to E-commerce Taxation Issues", pp. 2-5, 2001.

15. Nellen, A., Internet Tax Moratorium Update, pp. 1-5, 2004.

16. Noronha, C., & Vinten, G., "Taxation of E-Commerce in Hong Kong: Applying UK and US Experience", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, No. 9, pp. 702-709, 2003.

17. Pastukhov, O., "International Taxation of Income Derived From Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions", pp. 4-30, 2006.

18. Teltscher, S., "Electronic Commerce and Development: Fiscal Implications of Digitized Goods Trading", *World Development* Vol. 30, No. 7, pp. 1137-1158, 2002.

19. Udomvitid, K., *The E-commerce Sales Tax: A Case Study of Thailand*, Master Thesis, ColoradoStateUniversity, 2003.

## پیوستها

**سوالات پرسشنامه اول:**

۱- به نظر شما، انواع مبادلات الکترونیکی مشمول مالیات کدام اند؟

۲- راههای شناسایی و ردیابی مبادلاتی که در بازارهای الکترونیکی انجام میشوند چیست؟

۳- از نظر شما، راههای تشخیص و ردیابی طرفین یک معامله الکترونیکی کدام است؟

۴- از نظر شما آیا برای تامین امنیت در محیط الکترونیکی، دولت خود وارد عمل شود یا این امر را به عهده واسطه ها بگذارد؟ از چه راههایی میتوان امنیت مبادلات الکترونیکی را تضمین کرد؟

۵- دولت چگونه میتواند حسابرسی موثری برای مالیاتهای مبادلات الکترونیکی داشته باشد؟

۶- از نظر شما، زمان مناسب برای اخذ مالیات مبادلات الکترونیکی چه زمانی است؟ در زمان انجام مبادله و هنگام پرداخت مبلغ معامله یا پس از انجام مبادله؟

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

۷- برای اخذ مالیات بر تجارت الکترونیک از چه شیوه هایی میتوان استفاده نمود؟

۸- به نظر شما، چگونه میتوان از مالیات بر ارزش افزوده برای تشخیص مالیات بر تجارت الکترونیکی استفاده نمود؟

۹- از نظر شما، چگونه میتوان از کد اقتصادی در شناسایی و تشخیص مالیات بر تجارت الکترونیکی استفاده نمود؟

۱۰- به نظر شما آیا لازم است برای جمع آوری مالیات با سایر دولتها توافقاتی صورت گیرد؟ اگر موافق هستید، چه مواردی لازم است در این توافقات ذکر شود؟

## سوالات پرسشنامه دوم:

**** لطفا در ۱۹ سوال زیر بهترین گزینه را انتخاب کنید.***

***۱*** - به نظر شما، در حال حاضر تا چه حد اندیشیدن به مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران ضرورت دارد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

***۲*** - به نظر شما، قوانین فعلی مالیات ***مستقیم*** در ایران، جهت تطبیق با تجارت الکترونیکی تا چه اندازه نیاز به تغییر دارد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

***۳*** - به نظر شما، قوانین فعلی مالیات ***غیرمستقیم*** ایران جهت تطبیق با تجارت الکترونیکی تا چه اندازه نیاز به تغییر دارد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

***٤*** - به نظر شما، نظام مالیات بر ارزش افزوده تا چه حد در اجرایی کردن مالیات بر تجارت الکترونیکی موثر است؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

***۵*** - به نظر شما، در قوانین مالیات بر ارزش افزوده که اخیرا در ایران تصویب شده تا چه حد ویژگیهای مبادلات الکترونیکی منظور شده است؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**٦** - از نظر شما، بانکها و موسسات مالی در امر شناسایی و ردیابی مبادلات الکترونیکی تا چه حد حاضر به همکاری با سازمان امور مالیاتی هستند؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

***۷*** - به نظر شما، ردیابی و شناسایی مبادلات الکترونیکی تا چه حد منجر به کاهش مبادلات الکترونیکی خواهد شد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

**۸**- به نظر شما، ایجاد یک پایگاه الکترونیکی امن برای تامین امنیت مبادلات از سوی دولت (برای اخذ مالیات) تا چه حد از توجیه اقتصادی برخوردار است؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۹**- به نظر شما، ایجاد چنین پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی تا چه اندازه در ترغیب افراد به استفاده از این شبکه موثر است؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۰**- به نظر شما، همکاری دولت با جامعه حسابرسان رسمی ایران جهت حسابرسی تجارت الکترونیکی تا چه حد لازم و مفید میباشد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۱**- به نظر شما، با فرض ایجاد زیرساختهای تجارت الکترونیکی تا چه حد حضور فیزیکی کارشناسان جهت حسابرسی مبادلات الکترونیکی ضرورت پیدا میکند؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۲**- از نظر شما، تعیین مالیات علی الحساب در زمان سفارش کالا یا خدمت تا چه حد میتواند مانع از فرارمالیاتی شود؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۳**- از نظر شما، کد اقتصادی تا چه حد در ردیابی مبادلات الکترونیکی و اخذ مالیات از آن کارایی دارد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۴**- به نظر شما، کد اقتصادی فعلی، جهت مطابقت با تجارت الکترونیکی تا چه حد نیاز به تغییر دارد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۵**- به نظر شما، در اجرای مالیات بر تجارت الکترونیکی تا چه حد توافق با سایر دولتها ضرورت می یابد؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۶**- به نظر شما، قوانین فعلی قیمت گذاری انتقال تا چه حد در محیط تجارت الکترونیکی قابل اجراست؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۷**- به نظر شما، پایگاه های الکترونیکی تا چه اندازه از شرایط مقردائمی برخوردار هستند؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۸**- به نظر شما، نظام میزبانی (Hosting) یک پایگاه الکترونیکی تا چه حد شرایط مقردائمی را تامین میکند؟ (توضیحا اینکه در نظام میزبانی یک سرور فضایی را در تجهیزات خود به پایگاه الکترونیکی مشتری اختصاص میدهد، تا آنرا بر حسب نیاز خود تنظیم کند و در قبال آن کارمزدی به دارنده سرور پرداخت میشود.)

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

**۱۹**- به نظر شما، ارائه دهندگان خدمات اینترنتی (ISPها) تا چه حد شرایط مقردائمی را دارا هستند؟

۱) خیلی زیاد ۲) زیاد ۳) متوسط ۴) کم ۵) خیلی کم

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

**** لطفا در ۱۷ سوال زیر به گزینه های مطرح شده بر حسب اولویت عدد ۱ تا ۵ بدهید. توضیحاً عدد ۱ نشان دهنده بیشترین اولویت و عدد ۵ نشان دهنده کمترین اولویت است.***

**۲۰**- به نظر شما، کدامیک از مدلهای کسب وکار الکترونیکی زیر به ترتیب اولویت بیشترین درآمد مالیاتی را برای دولت ایجاد میکنند؟

۱) مبادلات الکترونیکی B2B ۲) مبادلات الکترونیکی B2C ۳) مبادلات الکترونیکی G2B
۴) مبادلات الکترونیکی C2C ۵) مبادلات الکترونیکی G2C

**۲۱**- به نظر شما، کدامیک از فعالیتهای الکترونیکی زیر به ترتیب اولویت بیشترین درآمد مالیاتی را برای دولت بهمراه دارد؟

۱) ارائه خدمات الکترونیکی در داخل کشور ۲) ارائه خدمات الکترونیکی در سطح بین المللی
۳) فروش کالا در داخل کشور ۴) فروش کالا در سطح بین المللی ۵) فعالیتهای تبلیغاتی

**۲۲**- به نظر شما، کدامیک از دارایی های زیر در محیط الکترونیکی از نظر میزان مالیات متعلقه، به ترتیب اولویت از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

۱) ) پایگاه های الکترونیکی ۲) مراکز میزبان (host) ۳) سرورها ۴) ISPها ۵) بنرهای تبلیغاتی

**۲۳**- به نظر شما، کدامیک از مالیاتهای زیر به ترتیب اولویت امکان بیشتری جهت اعمال و اجرا شدن در تجارت الکترونیکی را دارا هستند؟

۱) مالیات بر ارزش افزوده ۲) مالیات بر استعمال (Use Tax) ۳) مالیات بر درآمد
۴) مالیات بر دارایی ۵) مالیات خاص اینترنت (نظیر مالیات بیت (Bit Tax))

**۲۴**- به نظر شما، برای شناسایی و ردیابی مبادلات الکترونیکی به ترتیب اولویت چه روشی مناسبتر است؟

۱) استفاده از بانکها و موسسات مالی ۲) استفاده از مراکز میزبان (host) و صادر کننده مجوز پایگاه های الکترونیکی۳) استفاده از امضا و گواهی دیجیتالی ۴) استفاده از کد اقتصادی در یک شبکه امن مبادلاتی ۵) استفاده از ISPها

**۲۵**- به نظر شما، راههای تشخیص و ردیابی طرفین یک مبادله الکترونیکی به ترتیب اولویت کدام است؟

۱) استفاده از بانکها و موسسات مالی ۲) استفاده از امضا و گواهی دیجیتالی ۳) استفاده از ISPها
۴) استفاده از کد اقتصادی در یک شبکه امن مبادلاتی ۵) استفاده از آدرس IP و مراکز میزبان

**۲۶**- به نظر شما، اگر برای مالیات ستانی از مبادلات الکترونیکی از بانکها و موسسات مالی در امر شناسایی مبادلات و طرفین یک معامله الکترونیکی استفاده شود، چه عواملی بترتیب اولویت، مانع از همکاری بانکها و موسسات مالی خواهد شد؟

۱) از دست دادن مشتریان ۲) مسائل حقوقی و قانونی ۳) هزینه های اجرایی بالا
۴) گرایش افراد به استفاده از پولهای الکترونیکی بی نام بجای استفاده از کارتهای اعتباری
۵) عدم منفعت بانکها و موسسات مالی

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

**۲۷**- به نظر شما، اگر دولت قادر به ردگیری و شناسایی مبادلات الکترونیکی و طرفین آن شود، به ترتیب اولویت باید نگران کدامیک از مسائل زیر بود؟

۱) افزایش فرار مالیاتی ۲) افزایش گریز مالیاتی ۳) کاهش مبادلات الکترونیکی
۴) افزایش تخلفات الکترونیکی (نظیر هک و دزدی اطلاعات) ۵) کاهش پرداختهای الکترونیکی

**۲۸**- به نظر شما، در کدامیک از زمانهای زیر ***امکان*** اخذ مالیات بر تجارت الکترونیکی وجود دارد؟

۱) زمان مبادله اسناد ۲) زمان پرداخت مبلغ معامله ۳) زمان تحویل کالا یا خدمت
۴) زمان سفارش کالا یا خدمت ۵) در پایان سال مالی

**۲۹**- به نظر شما، مناسبترین زمان دریافت مالیات از تجارت الکترونیکی، برای جلوگیری از فرار مالیاتی به ترتیب اولویت کدام است؟

۱) زمان مبادله اسناد ۲) زمان پرداخت مبلغ معامله ۳) زمان تحویل کالا یا خدمت
۴) زمان سفارش کالا یا خدمت ۵) در پایان سال مالی

**۳۰**- به نظر شما، برای تامین امنیتدر یک پایگاه الکترونیکی امن مبادلات الکترونیکی، به ترتیب اولویت بهتر است از کدامیک از روشهای زیر استفاده شود؟

۱) استفاده از گواهی و امضا دیجیتالی ۲) استفاده از نظامهای ردیاب نفوذگرها (IDS)
۳) استفاده از شبکه های اختصاصی مجازی (VPNs) ۴) استفاده از رمزنگاری ۵) استفاده از فایروالها

**۳۱**- به نظر شما، برای حسابرسی موثر فعالیتهای الکترونیکی کدامیک از موارد زیر به ترتیب اولویت ضرورت دارد؟

۱) ایجاد و ارائه نرم افزارهای تخصصی در شبکه ۲) الزام سازمانها و شرکتها برای استفاده از این نرم افزار
۳) تصویب قوانین حمایت کننده و الزام آور ۴) جلوگیری از تشدد متصدی در تجارت الکترونیکی
۵) بروز رسانی مداوم نرم افزار

**۳۲**- به نظر شما، جهت اخذ و ارسال مالیات از تجارت الکترونیکی، کدامیک از واسطه های زیر به ترتیب اولویت مناسبترند؟

۱) فروشنده ۲) خریدار ۳) پایگاه الکترونیکی واسطه ای ۴) بانک یا موسسه مالی ۵) ISPها

**۳۳**- به نظر شما، کدامیک از موارد زیر، بترتیب اولویت اعمال و اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی را با چالش مواجه ساخته اند؟

۱) ماهیت غیر ملموس تجارت الکترونیکی و ناشناس بودن طرفین ۲) مشکلات فرهنگی و سیاسی
۳) مشکلات حقوقی و قانونی ۴) مشکلات سیستمی و نرم افزاری ۵) مشکلات امنیتی و اعتماد

**۳۴**- به نظرشما، برای آنکه اخذ مالیات از تجارت الکترونیکی با کارایی انجام شود، کدامیک از شیوه های زیر اولویت دارند؟

۱) تعیین مالیات علی الحساب ۲) جلوگیری از مبادله الکترونیکی مودیان بدحساب ۳) استفاده از اسناد و تعهدات الکترونیکی ۴) بکارگیری صورتحساب الکترونیکی ۵) ترکیب روشهای سنتی و جدید اخذ

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

**۳۵**- به نظر شما، کداقتصادی، به ترتیب اولویت به کدامیک از گروه های زیر باید اعطا شود؟

۱) کلیه افراد حقیقی و حقوقی در ایران ۲) کلیه کاربران اینترنتی ۳) کلیه افراد حقوقی و شرکتها

۴) کلیه شرکتهای طرف معامله ی دولت ۵) کلیه کاربرانی که تمایل به انجام مبادله الکترونیکی دارند

**۳۶**- به نظر شما، در توافقی که با سایر دولتها در اخذ مالیات بر تجارت الکترونیکی صورت میگیرد، به ترتیب اولویت کدامیک از موارد زیر باید ذکر شوند؟

۱) اجتناب از اخذ مالیات مضاعف ۲) تبادل اطلاعات مبادلات ۳) شیوه ثبت مبادلات

۴) نحوه قیمت گذاری انتقال ۵) همکاریهای فنی و تکنولوژیکی

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-15 ]