

## تحديات التحاسب الضريبي عن عقود التجارة الإلكترونية دراسة قانونية

م.د.علي عبد العباس نعيم

كلية القانون / جامعة البصرة

Email : Financecontrolali@yahoo.com

### المخلص

يشهد قطاع التجارة الإلكترونية نمواً ملحوظاً مما يستدعي الالتفات الى مردود هذا النمو على اقتصاد الدولة ودخول الافراد من خلال تفعيل الضرائب التي يتوجب استحصالها من مزاولي عمليات التجارة الإلكترونية، والملاحظ عدم اتفاق النظام الضريبي الدولي على صيغة موحدة لاختصاص او إعفاء تلك العقود والعمليات التجارية الإلكترونية ومآثره من أرباح على أطرافها، والملاحظ خلو التشريع العراقي من تشريع يضمن استيفاء ضرائب من ممارسي التجارة الإلكترونية،ومن المتفق عليه ان السلطة الضريبية طالما افتقدت للتشريع الضريبي فهي تعجز عن جباية حقوق الأمة نظير عمليات التبادل التجاري الإلكتروني، مما يولد فجوة تمس قيم العدالة والمساواة بين التجارة الإلكترونية والتجارة التقليدية .

**الكلمات المفتاحية:**التجارة الإلكترونية،التشريع الضريبي، عدم المساواة، العدالة الاجتماعية، الاقتصاد الرقمي.

## **Tax accounting challenges for e-commerce contracts**

**Lect Dr. Ali AbdulAbbas Naeem**

**College of Law / University of Basrah**

**Email: Financecontrolali@yahoo.com**

### **Abstract**

The e-commerce sector is witnessing a remarkable growth, which calls for attention to the impact of this growth on the state's economy and the income of individuals by activating the taxes that must be collected from the practitioners of e-commerce operations. On its fringes, it is noticeable that the Iraqi legislation is devoid of legislation that guarantees the collection of taxes from electronic commerce practitioners.

**key words:**E-commerce, tax legislation, inequality, social justice, digital economy.

## المقدمة

أدى التطور السريع لتقنيات المعلومات إلى ظهور ما يعرف "بالاقتصاد الرقمي" و الاخير هو اقتصاد يقوم على التقنيات الرقمية والمعلوماتية والاتصالات، اذ اثرت التحولات الرقمية على جميع المجالات الإنتاجية وكذلك على النشاط الاقتصادي والاجتماعي، هذا ويوفر الاقتصاد الرقمي التفاعل بين مؤسسات الأعمال في مجالات كثيرة مثل إنشاء واستخدام تقنيات ومنتجات جديدة، وخدمات الاتصالات، والأعمال التجارية الإلكترونية، والأسواق الإلكترونية، والخدمات عن بُعد وغيرها من الوظائف والأنشطة المستحدثة.

## التعريف بالموضوع

يعد الجانب الاقتصادي واحد من اهم المجالات التي ازدهرت وتطورت في ظل الانترنت. حيث بات من الممكن الشراء والبيع من خلال الانترنت وهذا ما يطلق عليه بالتجارة الالكترونية. هذا الامر ساهم باختزال المسافات والاقوات والتكاليف لشراء وبيع السلع والخدمات من مختلف البلدان. ولقد ازدهرت التجارة الالكترونية في العديد من الدول وبانت مؤخراً أحد الطرق الهامة للتداول في العراق حيث ساهمت في تحقيق ايرادات قياسية لبعض الشركات التجارية والمتعاملين بها من خلال استخدام تطبيقات بسيطة ويختصر عمل التجارة الالكترونية في ثلاثة عناصر وهي: موقع الكتروني متخصص لترويج البضائع و البضائع او الخدمات المرّوج لها وخدمات التوصيل، ويمكن ان نستلخص مما تقدم بان التجارة الالكترونية تشمل جميع العمليات من بيع او شراء او تسويق للسلع والخدمات التي تتم بوساطة شبكة الانترنت ووسائل الدفع الالكترونية.

## نطاق الدراسة

يتمحور نطاق الدراسة حول العقود التجارية المبرمة عن طريق الكتروني وهي عقود كثيرة، وفيرة يصعب حصرها، وماهي الالية الناجعة لفرض الضرائب عليها، ويشمل نطاق الدراسة نوعين رئيسيين من الضرائب التي يمكن ان تكون تلك العقود وعاءً لها وهي ضريبة الدخل وضريبة الجمارك (الكمارك) ، وكذلك يدخل ضمن مفهوم الدراسة مدى جاهزية الإدارات الحكومية للتعامل مع هذه الضريبة فيما لو قرر المشرع فرضها وتبنت الحكومة تنفيذها بجبايتها.

## منهجية الدراسة

البضائع محل التداول عبر تطبيقات التجارة الالكترونية، وماذا عن اتجاهات السياسة الضريبية والجمركية في نطاق تشجيع الاستثمار في المشروعات المعلوماتية وتطبيقات تقنية المعلومات المختلفة.

## مشكلة الدراسة

ما يجلب الانتباه لموضوع الدراسة هو عدم اخضاع مخرجات التجارة الالكترونية للضرائب في العراق مقارنة ببعض الدول . حيث لم يؤخذ بنظر الاعتبار صيرورة التجارة الالكترونية منافسا حقيقياً للتجارة التقليدية المتمثلة بشراء وبيع السلع بصورة مادية ملموسة . حيث ان عدد كبير من الزبائن بدأ في الآونة الاخيرة يفضل الشراء عن طريق الانترنت بدلاً عن التجارة التقليدية وذلك لتنوع المنتجات والاسعار المناسبة مقارنة بالتجارة التقليدية؛ الامر الذي ادى الى جني الاموال الطائلة من تجار السوق الالكترونية لاسيما انه لا يوجد نظام ضريبي متخصص في العراق بهذا الصدد؛ لذلك تعد التجارة الالكترونية اقل عبء واكثر ارباحاً ، وهل تعد هذه المعادلة غير المتكافئة بين المزايا والاعباء بين كلا نوعي التجارة تطبيقاً للمساواة والعدالة بين من يربح ويؤدي الضريبة وبين من يجني الربح ويُعفى من الضريبة ؟

## خطة الدراسة

المبحث الأول/ التعريف بالتجارة الالكترونية

المبحث الثاني: المشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية

## المبحث الأول/ التعريف بالتجارة الالكترونية

تعد التجارة الإلكترونية نموذجاً اقتصادياً يلائم مفهوم العولمة التي تقوم على تجاهل الحدود الإقليمية للدول أمام التحرير الشامل لتجارة السلع والخدمات، وحرية انتقال الايدي العاملة ، ولكي يتسنى لنا الإحاطة بمفهوم هذا النوع من التجارة، لابد من بيان المقصود بها ومدلولها من الناحيتين اللغوية و القانونية، ومن ثم إبراز خصائصها ،واخيراً صور العقود التي تبرم في نطاقها وهذا ما سنحاول الإحاطة به من خلال تخصيص مطلب للبحث في مدلول التجارة الإلكترونية ،بينما سيكون المطلب الثاني للحديث حول التصرفات التعاقدية الالكترونية وخصوصية ابرامها وذلك وفق التفصيل الآتي :

## المطلب الأول /مدلول التجارة الالكترونية

ان الوقوف على اتجاهات النظم القانونية المختلفة والجهود التشريعية للهيئات والمنظمات الدولية المعنية بالتجارة الالكترونية ، من شأنه ان يساهم في تحديد المسائل القانونية الواجب التصدي لها ونحن نتعامل مع التجارة الالكترونية ، كما ان بحث الحلول المتخذة ومناقشتها يحدد الحلول الانجع والاكثر ملاءمة لواقعنا وظروفنا في ظل تخطيط المؤسسات التشريعية العربية الى اتخاذ تدابير تشريعية لتنظيم التجارة الالكترونية ،وتختلف التجارة الإلكترونية عن الأعمال الإلكترونية ،فبينما الأعمال الإلكترونية تتضمن القيام بالأعمال بمعاونة تقنية وأدوات الاتصالات،

فإن التجارة الإلكترونية تتضمن القيام بأعمال تجارية في البضائع والخدمات بمساعدة تقنية وأدوات الاتصالات، أي أن التجارة الإلكترونية نشاط خاص من أنشطة الأعمال الإلكترونية التي قد تشمل معاملات غير تجارية. كما أن التجارة الإلكترونية تختلف عن "العمل عن بعد"، وإن كانت درياً منه، إذ تتضمن القيام بمهام وظيفية وليس بالضرورة تجارية، وبغية الإحاطة بالتجارة الإلكترونية سنحاول في هذا المطلب أن نتعرف على مدلول التجارة الإلكترونية وفقاً لمنظور بعض المنظمات الدولية وهي:-

### الفرع الأول/ المدلول اللغوي للتجارة الإلكترونية

ينقسم مصطلح التجارة الإلكترونية لغوياً إلى مقطعين:

أولاً - التجارة: هي ممارسة البيع والشراء، وهي حرفة التاجر الذي يمارس الأعمال التجارية على وجه الاحتراف.<sup>(1)</sup>

ثانياً - الإلكترونية: وهي تدل على أن التجارة تتم عبر وسائل الاتصال الحديثة المعالجة إلكترونياً، والإلكترون لغةً هو دقيقة ذات شحنة كهربائية سالبة وشحنتها هي الجزء الذي لا يتجزأ من الكهربائية.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني / المدلول الاصطلاحي للتجارة الإلكترونية

ان محاولة إعطاء توصيف وتعريف فني للتجارة الإلكترونية هي محاولة ليست يسيرة وربما سيكون التعريف المطروح عرضة للنقد او للتقادم المعرفي نظراً للتطور المتلاحق والمتسارع لهذا النوع من النشاطات التقنية والاقتصادية بيد اننا سنحاول اقتفاء اثر الفقه والمنظمات الدولية المعنية بالتجارة الدولية وما طرحوه من تعريفات لهذا النشاط التجاري المستحدث :

### أولاً// موقف الفقه من تحديد مفهوم للتجارة الإلكترونية

انقسم الفقه القانوني في تعريف التجارة الإلكترونية الى مذاهب شتى ولكن يمكن ان نحصر هذه المذاهب في اتجاهين:

**الاتجاه الأول:** يُضيق أنصار هذا الاتجاه تعريف التجارة الإلكترونية ليجعلوه يشمل أنشطة البيع والشراء وتقديم الخدمات عبر شبكة الإنترنت، ومن التعريفات التي تبناها أن التجارة الإلكترونية هي التجارة التي تتم عبر شبكة الإنترنت، بينما وجدها بعضهم بأنها مزولة عملية البيع والشراء باستخدام وسيط إلكتروني.

ويبدو أن هذا الاتجاه خلط بين مفهوم التجارة الإلكترونية والتجارة عبر شبكة الإنترنت؛ من حيث إغفاله لجوانب كثيرة للتجارة الإلكترونية والتي تتنوع باختلاف الأعمال التجارية من بيع وشراء

وتوزيع للمنتجات وتسوية المدفوعات إلكترونياً والتي تتم عبر شبكة الإنترنت وغيرها من وسائل الاتصال الحديثة<sup>(٣)</sup>.

بينما **الاتجاه الثاني**: فيرى أنّ التجارة الإلكترونية تتسع لتشمل جميع الأعمال الإلكترونية بما فيها الأعمال التجارية والتي تتم على شبكة الإنترنت أو باستخدام الوسائط الإلكترونية المختلفة، ومن التعريفات التي تبناها هذا الاتجاه بأنها استخدام تقنية المعلومات والاتصالات لإتمام الأعمال التجارية وغيرها من الأعمال الإلكترونية.

هذا ويبدو ان هذا الاتجاه الموسع لم يميز بين مصطلح التجارة الإلكترونية والأعمال الإلكترونية التي تمتد لتشمل كل الأنشطة المدنية والإدارية والتجارية والإنتاجية والمالية والخدمية التي تتم باستخدام وسيط إلكتروني<sup>(٤)</sup>.

تأسيساً على ماتقدم يمكن تعريف التجارة الإلكترونية بأنها مزاوله الأنشطة التجارية كافة من شراء وبيع وتبادل للمنتجات وتقديم الخدمات والتسوية المالية والتعاملات المصرفية باستخدام الوسائط والشبكات الإلكترونية

### ثانياً// موقف المنظمات الدولية من تحديد مفهوم للتجارة الالكترونية

تباينت مواقف المنظمات الدولية المعنية بتنظيم التجارة الالكترونية ،بحسب مجال اختصاصاتها ونطاق الأهداف التي تسعى الى تحقيقها فجاءت تعريفاتها للتجارة الالكترونية متباينة تأسيساً على ذلك .

#### ١ / منظمة التجارة العالمية WTO

عرّفت منظمة التجارة العالمية التجارة الالكترونية بأنها مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات بوسائل الكترونية<sup>(٥)</sup>، يلاحظ على هذا التعريف أنه تضمن عمليات الإنتاج في حين أن التجارة الالكترونية ليست مهمتها الإنتاج إنما يقتصر دورها على عرض هذه المنتجات، كما يعاب على هذا التعريف أنه قصر الأنشطة على المنتجات فقط دون الخدمات ومن ثم لا يدخل في نطاق التعريف الخدمات الاستشارية مثلاً أو منح التراخيص أو الخدمات المصرفية<sup>(٦)</sup>.

#### ٢ / منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التجارة الالكترونية بأنها مجموعة من الصفقات التجارية تتم من خلال شبكات الاتصال العالمية المفتوحة<sup>(٧)</sup>، من المآخذ التي يمكن إيرادها على هذا التعريف أنه اشترط أن تتم وتتجز الصفقة التجارية عن طريق وسائل الاتصال ، في حين أنه يمكن أن تتم الصفقة عن طريق وسائل الاتصال لكن التنفيذ يكون بالطرق التقليدية ، مثال ذلك

إبرام العقد لشراء السلع يكون عن طريق الانترنت لكن التسليم يكون مادياً ، هذا من جهة ومن جهة أخرى قد لا ينفذ العقد أو لا ينجز نتيجة الاختلاف فيما بعد بين المتعاقدين حول الثمن مثلاً<sup>(٨)</sup> .

### الفرع الثالث /خصائص التعاملات التجارية الإلكترونية

ان عد التجارة الإلكترونية هي مجرد نمط بديل عن التجارة التقليدية، التي تعتمد المرتكزات المادية، قد يكون أمراً غير واقعي، بل ان هذه التجارة الإلكترونية تعد ذات طبيعة مغايرة في الكثير من جوانبها، لذلك يمكن القول بأنه لو كان الأمر يتعلق بمجرد إحلال المعطيات المستخرجة من أجهزة الاتصالات الحديثة بديلاً عن المستندات الورقية، لما حظيت التجارة الإلكترونية وتنظيمها القانوني بالأهمية التي توليها لها الأمم المتحدة في هذا المجال، او الهيئات والمؤسسات الدولية

**أولاً : السرعة في انجاز العملية التجارية :**

إن أهم ما يميز التجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية هي السرعة في انجاز عملية البيع والشراء والتنافس العالمي مما يدفع نحو تجويد الإنتاج . مما يؤدي إلى نقل العديد من السلع وتقديم كثير من الخدمات مباشرة وبصورة فورية إلى المشتري بمجرد الضغط على أزرار الحاسوب . وذلك بأقل فترة زمنية مابين دفع الأموال والحصول على المنتجات والخدمات . فتتم الصفقات والأعمال التجارية في نطاق التجارة الإلكترونية في زمن قياسي بحيث يتبادل المتعاملون عبر شبكة الانترنت وابداعاتهم عند إبرامهم الصفقات التجارية بوقت سريع قد لا يستغرق ثوان معدودة.<sup>(٩)</sup>

### ثانياً : توسيع نطاق الأسواق التجارية

يشهد العالم تطوراً مذهلاً في مجال استخدام التقنيات العلمية الحديثة خاصة في مجال وسائل الاتصال الفوري الذي أصبح استخدامها متزايداً في انجاز مختلف أنواع المعاملات الإلكترونية وإبرام الصفقات فكثير من المعاملات التجارية تتم باستخدام هذه الوسائل . إذ تؤدي إلى إمكانية الحصول على المعلومات والبيانات من أي مكان في العالم والتي تُعرّف المستهلك على الأسعار العالمية للسلع والخدمات وتيسر عملية التسوق عبر العالم موفرة الحصول على أجود السلع والخدمات بأقل الأسعار . فقد أصبحت جميع أسواق العالم بفضل شبكة الانترنت وبغض النظر عن الموقع الجغرافي للبائع والمشتري سوقاً مفتوحاً، وبناء على ذلك يمكن إدارة المعاملات التجارية<sup>(١٠)</sup> بكفاءة لأي شركة من خلال موقعها على الانترنت من أي موقع جغرافي إذ أن الحقيقة الغالبة في التعاملات الإلكترونية غياب التواجد المادي لطرفي العقد لحظة إبرامه<sup>(١١)</sup> .

### ثالثاً :وجود الوسيط الإلكتروني

إن وجود وسيط الكتروني كجهاز الحاسوب او الأجهزة الذكية لدى الطرفين المتعاقدين الذي يقوم بدوره بنقل التعبير عن الإرادة لكلا الطرفين والمرتبط بشبكة الاتصالات الدولية يؤدي

إلى إلغاء بعد المسافة بينهما . على الرغم من تباعد الأماكن التي يقيمون فيها . ففي حالة دخول شخص إلى موقع ما على الشبكة فإنه يمكن له أن يطلب وينتظر فترة زمنية لتلقي الإجابة وقد يطلب شيئاً ما من هذا الموقع ويقوم بتلقي القبول فوراً ففي الحالة الأولى نكون أمام تعاقد بين غائبين زماناً ومكاناً ، أما في الحالة الثانية نكون أمام حالة تعاقد بين حاضرين زماناً . كما أن وجود الوسيط الإلكتروني يؤدي إلى سهولة الاتصال إذ يكفي وجود حاسوب أو جهاز محمول وخط انترنت في موقعين معينين لتأمين الاتصال وبالتالي تحقق التبادل التجاري<sup>(١٢)</sup>.

#### رابعاً : توفير خيارات التسوق الأفضل

إن طبيعة نشاط التجارة الإلكترونية تمكن الشركات المنتجة من عرض أفضل المنتجات وبذل الجهود لإشباع رغبات المشترين من خلال عرض خيارات متنوعة للتسوق على وفق تفاصيل دقيقة وصادقة تحقق رضا العملاء . فالتجارة الإلكترونية تمكن المتسوقين من الحصول على المعلومات الحقيقية والتفصيلية بسهولة فيما يتعلق بمواصفات السلع والبضائع المراد التعامل بها من خلال البيانات فيستطيع جمع المعلومات عن المنتجات والخدمات ومن ثم اختيار الأفضل من جميع المواصفات والوجوه بما يتلاءم مع ظروفه . إذ تمتاز التجارة الإلكترونية بقدر كبير من الشفافية تمكن أرباب الأعمال من الحصول على معلومات وافية عن عملائهم وشركائهم المناسبين لهم ، كما يتعرف المستهلكون على الأسواق بصورة أكثر شمولية تدعم فرصة حصولهم على السلع والخدمات ذات الجودة العالية بثمن أقل ، وكذلك توفر التجارة الإلكترونية الأدوات اللازمة لتلبية رغبات الزبائن من خلال عرض تشكيلة واسعة من المنتجات وعرض المزايا والأسعار ، حيث يمكن للزبون أن يفاضل بين الأصناف والمزايا والأسعار ويختار منها ما يلائمه<sup>(١٣)</sup>.

#### خامساً : استحداث أنماط جديدة من الأعمال التجارية

يوجد العديد من الأعمال التجارية وإن كانت موجودة قبل ظهور التجارة الإلكترونية لكنها ازدهرت وتغيرت مفهوماً وأسلوباً في ظل أساليب وتقنيات التجارة الإلكترونية ، فقد ظهرت المتاجر الافتراضية وكذلك الشركات الافتراضية التي أتاحت مجال التسوق والبيع والشراء من خلال موقع الكتروني مفترض على الشبكة كما ظهرت البنوك الإلكترونية التي تعتمد أساليب الوفاء الإلكتروني . فهي تستغني كثيراً عن الأوراق التي تستخدمها التجارة التقليدية وتحل بدلاً عنها قوائم الحساب والسجلات الإلكترونية و تحل النقود الإلكترونية محل النقود العادية مما يتطلب تنظيم قانونياً جديداً للتعامل مع هذه التجارة على النحو الذي تتميز به عن التجارة التقليدية<sup>(١٤)</sup>.



**سادساً : تطوير معايير المنافسة التجارية والأداء التجاري**

هذه الميزة للتجارة الإلكترونية تتسابق الشركات في عرض أفضل ما لديها من منتجات بغية جذب أكبر قدر من المشتريين فيؤدي ذلك إلى زيادة حدة المنافسة فيما بين الشركات التجارية ، فالمهم في ذلك هو إيجاد طرق تقنع العملاء لضمان استمرار تعاملهم مع هذه الشركة أو تلك من خلال تقديم وعرض الأفضل حيث تهيئ للشركات الصغيرة فرصة المنافسة مع الشركات الكبيرة بغية الوصول إلى الأسواق المحلية العالمية عن طريق الوسائل الإلكترونية . فقد أصبحت صناعة المعلومات هي المجال العام لجذب الاستثمارات خاصة مع تحقيق التزاوج بين المعلوماتية ونظم الاتصال الحديثة ، إن أهمية التجارة الإلكترونية تكمن في تحقيق أعلى معدلات البيع والشراء للمنظمات أو الأفراد على حد سواء وان مستقبل العمليات التجارية سينصب أساساً على الاعتبارات الحديثة التي تشهدها التجارة الإلكترونية .<sup>(١٥)</sup>

**المطلب الثاني/التصرفات التعاقدية الإلكترونية وخصوصية إبرامها**

لايخرج مفهوم العقد عن كونه توافقاً إرادتين على إنشاء التزام أو على نقله أو هو توافق إرادتين أو أكثر على تحقيق أثر قانوني معين، هذا الأثر قد يكون إنشاء التزام أو نقله أو تعديله أو إنهائه<sup>(١٦)</sup> . ومن ثم فان مايجعل عقداً ما الكترونياً او تقليدياً هو طريقة انشائه او تكوينه ،فمتى ماحضرت الوسائط الإلكترونية وقت نشوء العقد تحول العقد التقليدي الى الكتروني ومتى ماغابت تلك الوسائط بقي التصرف القانوني عقداً تقليدياً وطالما كان الحديث عن التجارة الإلكترونية والعقود التي تجري في كنفها ،ف نجد انه من المفيد ان نشير الى حكم القانون التجاري وماعده من اعمال تجارية<sup>(١٧)</sup> اذ عد مجموعة من الاعمال اعمالاً تجارية اذا مورست بقصد الربح . ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس :

- ١- شراء او استئجار الأموال المنقولة كانت ام عقارا لاجل بيعها او ايجارها .
- ٢-توريد البضائع والخدمات .
- ٣-استيراد البضائع او تصديرها واعمال مكاتب الاستيراد والتصدير .
- ٤-الصناعة وعمليات استخراج الموارد الأولية .
- ٥-النشر والطباعة والتصوير والاعلان .
- ٦-مقاولات البناء والترميم والهدم والصيانة<sup>(١٨)</sup> .
- ٧-خدمات مكاتب السياحة والفنادق والمطاعم ودور السينما والملاعب ودور العرض المختلفة الأخرى<sup>(١٩)</sup>

وعلى هذا الأساس يمكن القول ان تلك القائمة من الاعمال يمكن ان تكون تصرفات قانونية تأخذ مظهر عقود تجارية الكترونية متى ما استعان اطراف التصرف القانوني بالوسائل الالكترونية لابرار التصرف<sup>(٢٠)</sup>.

والسؤال الذي يطرح نفسه على بساط البحث هل مآذكر أعلاه فقط يعد تكريساً للتجارة الالكترونية طالما ورد ذكره في القانون وتمت مزاولته عن طريق وسيط الكتروني ؟

كما يبدو ان الإجابة الراجحة بالسلب ، نظرا لكون التجارة الالكترونية هي عبارة عن مؤد للاعمال

### المبحث الثاني: المشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية:

يدور الكثير من الجدل والنقاش من الجانب القانوني والعملية حول امكانية فرض الضرائب على دخل عقود التجارة الإلكترونية، سيما ان العمليات الإلكترونية تخلق صعوبات جمة أمام التحاسب الضريبي والإدارة الضريبية في كيفية احتساب الربح والضريبة واثبات نجوم الدخل ومتابعة العمليات التعاقدية واقناع اطراف تلك العقود بكونهم مكلفين بالامثال للتكليف الضريبي وبواجبات الإفصاح وتوثيق التصرفات القانونية ومسك دفاتر تجارية ، كما ان ظهور الشركات الدولية وتعاضم دورها يوماً بعد آخر ضاعف من تلك المشاكل<sup>(٢١)</sup>، عليه ولغرض تسليط الضوء على ابرز المشكلات القانونية والعملية التي تقف إزاء فرض واحتساب الضريبة سنقسم ها المبحث الى اربعة مطالب وذلك وفق التفصيل الاتي :

### المطلب الأول/ مدى إمكانية فرض ضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية:

يشهد حجم التجارة الإلكترونية نمواً متسارعاً عبر العالم وهذا ما تبرره الإحصاءات الاقتصادية، مما يجعل الباحثين يولون لهذا الموضوع اهتماماً ملحوظاً محاولين بذلك إخضاع هذا النوع الجديد من التجارة للضرائب، ونظراً لعدم الاتفاق حول مفهوم موحد للتجارة الإلكترونية من جهة ونظرة الدولة إليها من جهة أخرى ، فقد أدى إلى ظهور اتجاهات عدة تجاه هذا النوع من الجباية فالضرائب غير المباشرة لا تطرح أي إشكال باعتبارها تدخل في سعر البيع وتحملها المستهلك ، بينما يكمن الاختلاف أساساً حول الضرائب المباشرة (ضرائب الدخل ) وذلك لصعوبة تحديد الدخل، هذا الاختلاف تمخضت عنه جملة من الآراء والتي يمكن اجمالها فيما يلي<sup>(٢٢)</sup>

### الفرع الاول // الآراء المؤيدة لإعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن إعفاء صفقات التجارة الإلكترونية من الضرائب هو بمثابة تحفيز ضريبي يهدف إلى تشجيع المعاملات التجارية الإلكترونية و تسهيل الدخول إلى هذا المجال وهو يعني المساهمة بطريقة غير مباشرة في تطوير التجارة الدولية وتطوير تقنية الاتصال الحديثة مما يشكل نوعاً من التعويض عن الخسارة التي قد تتجم عن الإعفاء الضريبي ، ومن قبيل ذلك ما

قرره الكونجرس الأمريكي في سنة 1998 بوقف فرض ضرائب جديدة على التجارة الإلكترونية لمدة ثلاث سنوات كما أظهرت دراسة أجرتها مؤسسة BizRate منتصف 1999 أن 3/4 من المشتريين من خلال الشبكة سيقصون حجم مشترياتهم إذا فرضت الحكومات ضرائب على هذه المشتريات. (٢٣)

على التجارة الإلكترونية وهذا ما يمثل دعامة جديدة يستند إليها الرأي الراض لفرض ضرائب جديدة على التجارة عبر شبكة الانترنت إن أصحاب هذا الرأي يعلون هذا الإعفاء بكونه يحقق المزايا التالية.

أنه يشجع رجال الأعمال والمستثمرين على عقد الصفقات عبر شبكة الانترنت مما يساعد على نمو وتطوير البنية التحتية للشبكة، كما يعزز أصحاب هذا الرأي حججهم بالقول أن مسألة جباية التجارة الإلكترونية مازالت معقدة تقنياً ما يستدعي التريث حتى يتم التحكم في الجانب الفني لمشكلة المعاملة الضريبية ومنح فترة إعفاء للتجارة الإلكترونية من الضرائب يعبرون عنها بتفسير الضريبة. (٢٤)

كما إن فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية-على حد قولهم- سيكون من أكثر العوامل المعوقة لنمو الانترنت وانتشاره، كما ان خصوصية المستهلك عن طريق الانترنت سيتم تهديدها في حال فرضت ضريبة على الانترنت؛ ذلك أن المعلومات المطلوبة لتقدير الضريبة وتحصيلها وإعادتها كأسماء المشتريين و عناوينهم وطبيعة مشترياتهم قد تهدد إمكانية استخدام الانترنت بشكل سري، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الشراء عن طريق الخط المفتوح. (٢٥)

لقد كان للانترنت دور كبير على الاقتصاد ككل، من ذلك نمو الاقتصاد الأمريكي على سبيل المثال، ولذلك فإن إنشاء التزام بتحصيل ضرائب على تعاملات التجارة الإلكترونية سيكون على حد تعبير احد الباحثين - بمثابة قتل الإوزة التي تبيض ذهباً (٢٦).

### الفرع الثاني // الآراء المؤيدة لإخضاع التجارة الإلكترونية للضرائب

يتفق أصحاب هذا الاتجاه مع الاتجاه السابق من حيث ضرورة التشجيع على رفع حجم التجارة الإلكترونية غير أن الإختلاف الجوهرى يمكن في أن أصحاب هذا الاتجاه يرفضون الإعفاء الضريبي على مختلف العمليات التجارية الإلكترونية للسلع والخدمات و لا يرون أي إختلاف مع التجارة التقليدية. (٢٧)

#### د : تحديد فرض الضريبة حسب وسيلة اتمام الصفقة

يميز أصحاب هذا الاتجاه بين العمليات التجارية الإلكترونية التي تسلم في النهاية عبرالبوابة الكمركية التقليدية التي يجب أن تخضع للشروط نفسها على العمليات التجارية التقليدية والأخرى المسلمة إلكترونيا التي لا تخضع للضريبة مبررين ذلك بأسباب عدة أهمها:

- تشجيع حركة نمو التجارة الإلكترونية وعدم تقييدها،

- منع الازدواج الضريبي،

صعوبة حصر هذه العمليات وفحصها

- فرض الضرائب على أساس وسيلة تداول السلع والخدمات إن المبدأ الأساسي لهذا الاتجاه يرتكز على طريقة تداول السلع والخدمات . فحسب هذا الاتجاه فإذا كانت التجارة الإلكترونية هي وسيلة فقط لإبرام الصفقات وتبقى شروط تداولها كما هي في التجارة التقليدية فلا داعي لتغيير النمط الضريبي ويفرض في الأطر نفسها المعمول بها في التجارة التقليدية . أما إذا تم تداول السلعة وتوريدها عبر القنوات الإلكترونية فإن التحصيل الضريبي - حسب رأيهم دائما - يكون على عاتق المستفيد عوض الذي قام بتوريد السلعة وهذا حسب مبدأ التكاليف العكس وفي الأخير لا يكفي عرض هذه الإتجاهات بل تحليلها وإبداء رأينا فيها. إن أول ملاحظة يمكن تسجيلها عند قراءة هذه الإتجاهات هي أنها تشترك في بعض المبادئ وتختلف في أخرى . إن أول قاسم مشترك بينها هو ضرورة تشجيع تطور التجارة الإلكترونية موازاة مع التجارة التقليدية.<sup>(٢٨)</sup>

كما إن فرض الضرائب على التجارة التقليدية واعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب يؤدي الى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية وهو احد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة.

- إن الصعوبات التي تواجه عملية فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية في بادئ الامر ستتيح للجهاز الضريبي فرصة لأكتساب الخبرات والمهارات التي تستطيع تطبيقها مستقبلاً<sup>(٢٩)</sup>.

#### الفرع الثالث//اتجاهات التوفيق بين المؤيدين والمعارضين

البعض من الفقه المالي فيجد أن إعفاء التجارة الإلكترونية كلية من الضرائب سيساهم بدون شك في فرض هيمنة المؤسسات العالمية الكبرى على التجارة الدولية ومن خلالها الدول العظمى على حساب الدول النامية و يمكن أن نسمي ذلك بالانتقال من الهيمنة التجارية التقليدية إلى هيمنة إلكترونية مع العلم أن ميزان القوى التكنولوجي ليس في صالح الدول النامية<sup>(٣٠)</sup>.

#### المطلب الثاني// الحصر الضريبي

هو عملية تحديد المكلفين الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب، وتدوين أسماء هؤلاء الاشخاص، وعناوينهم في سجلات السلطة الضريبية ،كما إنه يمثل الاجراءات، والوسائل التي

تعتمدها الحكومة، وتنفذها الإدارة الضريبية، والتي يمكن أن تحول دون حدوث التهرب الضريبي، أو تحد منه، ويكون من نتائجها كشف حقيقة المركز المالي، والاقتصادي للمكلف والوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة بشكل دقيق<sup>(٣١)</sup>.

كما تزداد هذه المشكلة بسبب الجزء غير المنظور من عمليات التجارة الإلكترونية ' فعند فحص موضوعات التجارة الإلكترونية يمكن أن نواجه الاحتمالات الآتية ' اطراف التعامل التجاري الالكتروني (مورد، زبون، مصدر ) ينتمون لبلدان مختلفة أو طرفين ينتميان لبلدين مختلفين وطرف ثالث ينتمي لبلد آخر ( التجارة غير المنظورة) هذا الشكل من التعامل التجاري يصعب ضبطه ومراقبته ولكن يمكن متابعة انسياب السلع والخدمات من خلال المنافذ الكمركية للدولة ومعالجتها ،او ان طرفي التعامل التجاري الالكتروني مؤسستين اجنبيتين ووسيط محلي لا يتعدى دوره تقريب وجهات النظر وتوفير القبول والرضا بينهما فيما يتصل بمواصفات هذه السلع والخدمات كما أن عمولة وكلاء البيع يمكن أن تُعالج بضريبة الدخل<sup>(٣٢)</sup> إلا أن المشكلة تكمن في صعوبة حصر موضوع التكاليف نظراً لغياب المستندات الورقية التي تثبت تحقق واقعة لها نمط تجارة الخدمات والاستشارات الالكترونية وهو ما يعرف بالصفقات الالكترونية الكاملة كونها تتم منذ الإعلان عنها وحتى التعاقد عليها وسداد ثمنها إلكترونياً يعد هذا النمط من التجارة الالكترونية من أعقد وأصعب الأنماط في المعالجة الضريبية لها اذ تفتقر إلى المستندات والتسجيل في الدفاتر والوجود المادي لممارستها على اعتبار أن مزاوله هذه المهنة يمكن أن تتم عبر شبكة الإنترنت من دون وجود مكان تجاري خاص بها .تواجه الإدارة الضريبية العديد من الصعوبات عند تطبيقها القوانين الضريبية ظل التطورات التكنولوجية الراهنة ولعل أبرز هذه الصعوبات<sup>(٣٣)</sup> ما يأتي :

- ١- صعوبة تحديد هوية المكلفين : يتطلب تحديد الموقف الضريبي للمكلف، وتقدير الضريبة وتحصيلها، أن تطلع إدارة الضريبة على البيانات الضريبية التي تلائم تطبيق الضريبة على الدخل أو على المبيعات، ومن أهم هذه البيانات اسم المكلف ، عنوان منشأته ، محل إقامته وكيانه القانوني . بجانب بيانات أساسية عن الصفقات والمعاملات التي أبرمها ، وبيانات عن المتعاملين خلال السنة الضريبية، وقد أدت إمكانية انتقال المكلفين عبر الاموال والعناوين المختلفة، لممارسة نشاط التجارة الإلكترونية عبر الإنترنت دون الحاجة إلى الانتقال إلى البلد المستهلك أدى إلى صعوبة التعرف على هوية المكلفين، لتطبيق قوانين الضرائب، وإمكانية الوقوف على محل إقامتهم الحقيقي ، مما يحد من قدرة الإدارة الضريبية على حصر الأنشطة والجهات الخاضعة للضريبة<sup>(٣٤)</sup>
- ٢- عدم القدرة على الاطلاع: من- الصعوبات التي تفرضها التطورات التكنولوجية عدم قدرة إدارة الضريبة على الاطلاع نتيجة الامكانيات التي تتوافر للمنشأة في تغيير بياناتها، أو إخفائها بالطرق

الإلكترونية، في الوقت الذي تعد فيه بيانات ضريبية على الشاشة لأغراض معاونة المكلفين على تجنب الضريبة، يتعذر على إدارة الضريبة الوصول إلى هذه البيانات بفرض الضريبة.

٣ - صعوبة الفحص: تثير التقنية نوعاً -جديداً من المشكلات القانونية تتعلق بالوثائق وأدلة الإثبات ووسائل أداء الحقوق ، إذ تثير مدى جواز الاعتداد بهذه المخرجات كأدلة إثبات ضريبية<sup>(٣٥)</sup>.

٤ - صعوبة جباية الضرائب: بسبب صعوبة متابعة هذه الصفقات حيث يمكن إبرام الكثير منها عبر شبكة الإنترنت- دون تسجيلها في دفاتر المكلفين، كما يستحيل على الإدارة الضريبية اقتفاء أثر المنتجات الرقمية، حالياً لا يكون المشتري عبر الإنترنت ملزماً بدفع أي ضرائب، حيث أن ضرائب المبيعات تُجبي من البائع عند نقطة البيع، هذا إلى جانب تعطيل دور الوطاء في التجارة الإلكترونية<sup>(٣٦)</sup>.

### المطلب الثالث/ تحديات جباية الضرائب في التجارة الإلكترونية

تثير أنشطة التجارة الإلكترونية والعلاقات القانونية الناشئة في بيئتها العديد من التحديات القانونية للنظم القانونية القائمة، تتمحور في مجموعها حول اثر استخدام الوسائل الإلكترونية في تنفيذ الأنشطة التجارية فالعلاقات التجارية التقليدية تقوم على أساس الإيجاب والقبول بخصوص أي تعاقد وعلى أساس التزام البائع مثلاً بتسليم الشيء المباع بشكل مادي وضمن نشاط إيجابي خارجي ملموس ، وان يقوم المشتري بالوفاء بالثمن إما نقداً أو باستخدام وسائل الوفاء البديلة من خلال الأوراق المالية أو وسائل الوفاء المصرفية التقليدية ، ويوجد البعض أن الانترنت سيجعل وظيفة الجباية الضريبية عسيرة عبر ثلاث طرق مختلفة:

أولاً//أنها سوف تزيد من سهولة التهرب الضريبي على المبيعات ، فعندما يشتري مواطن مثلاً كتاباً من احدى مكتبات بيع الكتب التقليدية فانه يدفع تلقائياً ضريبة القيمة المضافة ، أما لو اشتراه عبر شبكة الانترنت فالمرجح أن يتخلص من الضريبة المفترض أن يدفعها ، ومن المستحيل على السلطة الضريبية اقتفاء اثر المنتجات الرقمية ، وغالباً لا يدفع المشترون عبر الانترنت أية ضرائب، بل إنهم يحجمون عن الشراء في حال إلزامهم بدفع ضرائب ، ويتحقق تهريبهم الفعلي من دفع الضرائب أن ضرائب المبيعات تجبي من البائع عند نقطة البيع<sup>(٣٧)</sup>.

ثانياً// يزيد الانترنت من حركة الشركات وتقلها مع أنواع معينة من الأيدي الماهرة، فالأعمال او الأفراد العاملون على الشبكة يستطيعون الانتقال إلى البلدان المنخفضة الضرائب، كما أنها ستزيد من صعوبة تحديد هوية الأفراد او الشركات العاملة في الأنشطة القابلة لفرض ضرائب عليها<sup>(٣٨)</sup>.

ثالثاً// كذلك يزيد الانترنت من الصعوبات التي تواجهها الأجهزة الضريبية وذلك عن طريق تعطيل قدرة التجار والمصرفيين وغيرهم من الوطاء الذين يلعبون اليوم دوراً هاماً في جباية الضرائب او في توفير معلومات التجارة الإلكترونية ، وهناك عدد من المنتجات مثل الصور الفوتوغرافية

والاستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال الإنترنت، ويعني هذا أن هناك صعوبة متزايدة في تحديد المؤسسة التي يتم التعامل معها لأغراض الضرائب، ومع غموض فكرة الاختصاص الضريبي سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة أو تحصيل الأموال.<sup>(٣٩)</sup>

### المطلب الرابع/ صعوبات الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية

نظرا لإختلاف مستويات الضرائب بين دول العالم وفي إطار مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يظهر إختلاف في تحقيق العدالة الضريبية مبني على اساس تكنولوجي ' فقد يتمكن بعض من مديري العمال من نقل أعمالهم الى المناطق ذات المعدلات الضريبية الأقل بينما لا يستطيع العامل العادي تحقيق ذلك ' وبذلك قد يصبح من الصعب فرض ضريبة على المنشآت والأفراد ذوي المكاسب المرتفعة بمعدلات كبيرة لأن لها مرونة في التنقل مما يمكنها من نقل نشاطها إلى دول أقل في أعبائها الضريبية ' كما ان الفحص الضريبي يزداد صعوبة بسبب الازدواج الضريبي حيث استخدمت بعض الدول فكرة المنشأة الدائمة ' لتحديد السيادة الضريبية بين الدول بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال وجود مادي أو عن طريق ممثل له ،أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاوله النشاط عن طريق المنشأة الدائمة ولأن هذا المبدأ أصبح مهدداً مع ظهور التجارة الالكترونية اذ اصبح في الامكان ممارسة المنشأة لنشاطاتها التجارية دون الحاجة لوجود كيان مادي أو ممثل مقيم لمقدم السلعة أو الخدمة مما يعني فشل فكرة المنشأة الدائمة ' وقد أدى هذا الوضع إلى أن كل دولة تحاول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الدولية وتعطي لنفسها الحق في فرض الضريبة، مما يعني أن الصفقة الواحدة قد تفرض عليها الضريبة من دولة الموطن .<sup>(٤٠)</sup>

### المبحث الثالث/ الإطار العام المقترح للضرائب على عقود التعاملات الإلكترونية

لابد لاي دولة تريد ان تخضع التجارة الرقمية لسيادتها الضريبية ان تمتلك اطار قانوني بذلك، فهو سلاحها المتوافق مع المبادئ الدستورية في اغلب البلدان ،علاوة على ذلك لابد من وجود استراتيجية لتنفيذ هذا التشريع الضريبي تتفق مع طبيعة الوعاء الضريبي والنشاط الاقتصادي، فضلا عما تقدم لابد من خضوع أنشطة التجارة الالكترونية لنظام فحص وتدقيق غير تقليدي للتأكد من صحة الاقرارات التي يقدمها المكلفون الضرائبيون بمقدار دخولهم وارباحهم واخيراً يجب احاطة فرض الضريبة على الأنشطة الرقمية باطار إجرائي يحول دون البطء في استحصال الضرائب او مضاعفة مبالغ جبايتها وهذه الأطر سنناقشها في المطالب الخمسة الآتية :

## المطلب الأول/ الإطار التشريعي

تعد مسألة إقرار الوثائق والعقود الإلكترونية هي محور النظام الضريبي في إطار إطلاق التجارة الإلكترونية ومن ثم فإن الإطار التشريعي يحتاج إلى إعادة صياغة قواعد العمل الضريبي التقليدي وبراعى في ذلك مايلي:

-إقرار التوقيعات الإلكترونية : حيث أن نظم التجارة الإلكترونية الحالية وما تشهده من تطور تجعل التوقيعات الإلكترونية أكثر صعوبة في التروير من النظم الورقية ، مما يتطلب وجود آليات تشريعية تقر هذه التوقيعات الإلكترونية .<sup>(٤١)</sup>

التعاقدات الإلكترونية هي الأخرى لابد ان تحاط بضمان درجة سرية مناسبة ، فإنه يمكن أن تصل إلى درجة عالية من إثبات الحق ، ومن ثم فإنه يمكن أن تكون مرجعية كاملة دون الحاجة لأي وسيلة إثبات أخرى ويتكامل هذه العقود الإلكترونية مع حق التحقق الإلكتروني ، فإنه يمكن مراجعة العقود فوراً بما يجعل لهذه العقود حجبة أعلى من العقود الورقية .<sup>(٤٢)</sup>

## المطلب الثاني//فرض ضريبة على الاستهلاك

وترى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ( OCED ) أن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ينبغي أن يستند إلى مبادئ الشفافية والتيقن والفعالية والكفاءة وعدم التمييز ، وهناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود ينبغي أن تطبق في الدولة التي يتم فيها الاستهلاك ، وهناك آليات قائمة ومعروفة لسلطات الضرائب من أجل مراقبة وجباية ضرائب الاستهلاك المتعلقة بالمنتجات المادية حتى عندما تباع هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود.<sup>(٤٣)</sup>

## المطلب الثالث//الإطار التنفيذي

اعتمد النظام الضريبي في المقام الأول على قيام مخمني الضرائب بمراجعة القيود الدفترية الواردة في ميزانية المؤسسات والشركات وحساب الأرباح والخسائر على الوثائق الأصلية، لكن التحول إلى نظم القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية وما قد يتبادر إلى الذهن من إمكانية تعديل هذه العقود ، يوجب اقتراح نظام للتحقق الإلكتروني من خلال تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة تحت الفحص الضريبي و الشركات التي تعاملت معها شراء وبيعاً ، حيث يتم التعامل الإلكتروني بين الطرفين كلاهما مجهزاً إلكترونياً بصورة تحقق تنفيذ هذا التعامل ، كما أن أحد الطرفين ستكون له رغبة جوهرية في إثبات التعامل سواءً للقيمة الأساسية أو بقيمة أعلى (المصرفات) بينما يلجأ الطرف الآخر إلى قيده بقيمته الأصلية أو بقيمة أقل (الإيرادات) مما يشكل نظاماً رقابياً متكاملًا<sup>(٤٤)</sup>



**المطلب الرابع//الإطار الخاص بنظام التحقق الإلكتروني**

يلزم القانون الضريبي في مختلف النظم الضريبية بضرورة مسك دفاتر تجارية او دفاتر الزامية مهمتها اثبات العمليات الاقتصادية المولدة للدخل ،كي تكون أساساً لاحتساب الأرباح ومن ثم فرض الضريبة ،او أساساً لاثبات الخسائر ومن ثم اعفاء المكلف من الضرائب ، هذا الامر يمكن تطبيقه في ظل نظام تحاسب ضريبي تقليدي ، اما وقد أصبحت التجارة الرقمية والعقود الالكترونية امراً واقعاً فان أدوات اثبات تلك العمليات التجارية لابد ان تُحاكي البيئة التجارية الحديثة مايعني اختفاء الدفاتر الورقية واستبدالها بسجلات الكترونية ، كما سينعكس هذا التطور ايضاً على أسلوب الإدارات الضريبية التي تدقق وتراقب مدى مصداقية اقرارات التجار او المكلفين الممارسين لتلك التجارة<sup>(٤٥)</sup>؛ مما انشأ في بعض الدول أسلوب متطور للتدقيق الضريبي يسمى بالتحقق الالكتروني وهو مايشكل موضوع هذا المطلب الذي نحن بصدد توضيحه وشرحه والذي يستلزم المام المدقق الضريبي بالبيئة الرقمية وبمجرى التعاقدات الالكترونية ومغادرة السلطة الضريبية أسلوب التدقيق النمطي ودخولها للجيل الاحدث في التجارة الالكترونية كي تكون رقابتها وادواتها اجدى وامضى من أساليب التهرب الالكتروني للمكلفين الضرائبين . اما آلية التحقق الضريبي الالكتروني فتتجسد بمتابعة وفحص مرحلة المفاوضات بين اطراف العقد الالكتروني ومرحلة تنفيذ هذا العقد وطلب جميع الفواتير ووصولات البيع او الشراء المحررة الكترونياً او ورقياً .<sup>(٤٦)</sup>

**المطلب الخامس//الإطار الاجرائي**

دأبت العديد من الدول الى تقسيم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين جهات عدة متنوعة كالكمارك وإدارة الضرائب ٠٠٠ الخ، إلا أن تشابك الأنشطة المختلفة أدى الى توكيل بعض أنشطة قطاع معين ليقوم به قطاع آخر ،وقد نجد على سبيل المثال ادارة الكمارك تقوم بتحصيل ضريبة المبيعات على الواردات من المستوردين عند نقطة الفحص الكمركي ، ويعد تقدير ادارة الكمارك نهائياً ، لكن مع دخول التجارة الإلكترونية وإمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور على المنافذ الكمركية ، فإننا أمام أحد حلين كمركيين : إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الكمركية وهو ما يخل بمبدأ المساواة الضريبية ، أو فرض ضرائب كمركية عليها عند قيام مأمور الضريبة العامة لمراجعة السنوية لحسات الشركات والمؤسسات من خلال محاولة إيجاد تقنيات لإخضاع تلك المنتجات الضريبية، وهذا عن طريق مراقبة انسياب السلع والخدمات عبر المنافذ الجمركية للدولة، او عبر مؤسسات الرقابة والإشراف على استقبال وبث الانترنت، إلا أن هذا المقترح يصطدم للضغط العالمي لتحرير التجارة وإزالة القيود الجمركية إلا أن الاتجاه الأسلم قد يكون في توحيد الجهود من أجل إيجاد آليات جديدة لإخضاع المنتجات الإلكترونية للضريبة وكذا توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة<sup>(٤٧)</sup>.

## الخاتمة

من خلال بحثنا هذا تبين أن التجارة الإلكترونية هي ضرب جديد يختلف عن التجارة التقليدية من حيث الشكل و بيئة العمل و المواصفات الفنية ، وهذا النوع من التجارة في انتشار متزايد في السوق ، بيد ان المشرع لم يجارِ هذا التطور بإصدار القوانين التي تضبط مزاوله مثل هذه الاعمال من خلال تقنين التجارة الإلكترونية والمحدد للقواعد العامة المتعلقة بالتجارة الإلكترونية للسلع والخدمات.

على هذا الأساس فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نوجزها بالطريقة

التالية

### أولاً// الاستنتاجات

- ١- اهمال المشرع الضريبي في العراق للتطور الكبير الحاصل في دول العالم كافة إزاء التحاسب الضريبي الالكتروني .
- ٢- تقادم التشريعات الضريبية وعدم مواكبتها للبيئة الاقتصادية الحديثة
- ٣- تفوق البيئة الرقمية والعلمية للمجتمع الضريبي على الإمكانيات الرقابية للسلطة الضريبية .
- ٤- خسارة الخزنة العامة مليارات الدولارات بشكل يومي جراء الاعفاء غير المشروع لأنشطة التجارة الالكترونية من الضرائب الواجبة الأداء عليها .

### ثانياً// التوصيات

- ١- إنشاء دليل خاص لكل الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الناشطة بالتجارة الالكترونية
- ٢- قيام الهيئة العامة للضرائب بإجراء حلقات دراسية وإعلامية موجهة للجمهور وللمهنيين والمعنيين حول موضوع التشريع الضريبي للتجارة الالكترونية واهمية وجوده وتطبيقه في العراق .
- ٣-نوصي المشرع لضرورة سن قانون ضريبي للعقود والتصرفات التجارية الالكترونية .
- ٤-تعزيز مهارات إدارات الدولة وموظفيها في مجال البيئة الرقمية والاقتصاد الرقمي .

## الهوامش

- (١) حسن النجفي، القاموس الاقتصادي ، مديرية مطبعة الإدارة المحلية، بغداد، ١٩٧٧، ص ٦٦
- (٢) محمد خليل الباشا، معجم الكافي، شركة المطبوعات للنشر والتوزيع، لبنان، ١٩٩٩، ص ١٤٨
- (٣) محمد سعيد إسماعيل، التجارة الإلكترونية، بحث منشور ، الموسوعة العربية - <http://arab-ency.com.sy/law/details/> ٢٦١٠٢
- (٤) المصدر السابق نفسه
- (٥) صلاح زين الدين، دراسة اقتصادية وقانونية لبعض مشكلات التجارة الإلكترونية وخاصة المعالجة الضريبية، بحث منشور، اقتصاد المعرفة والتنمية الشاملة للمجتمعات: الفرص والتحديات جامعة بني سويف، ٢٠١٧، ص ٨١٤
- (٦) التجارة الإلكترونية وفرص عمل الخريجات في المملكة ،سلسلة دراسات ،مركز الدراسات الاستراتيجية -جامعة الملك عبدالعزيز، ٢٠١٠، ص ٤
- (7) OECD = The organization of Economic Co- operation Development
- (٨) التجارة الإلكترونية، ورقة عمل ،المركز الوطني للمعلومات، اليمن ، ٢٠٠٥، ص ٢١
- (٩) منال حامد فراج، مصدر سابق، ص ١٧٦
- (١٠) تسهيل التجارة والتجارة الإلكترونية في منطقة الإسكوا ،الأمم المتحدة الإسكوا، نيويورك، ٢٠٠٣، ص ٨-٩
- (١١) السيد عطية عبدالواحد، التجارة الإلكترونية : مشكلاتها ومستقبلها ، المؤتمر العلمي الثاني: الإعلام والقانون كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، ١٩٩٩، ص ٧٢٩
- (١٢) السيد عطية عبد الواحد، مصدر سابق، ٧٣٠
- (١٣) هادي مسلم يونس قاسم البشكاني، التنظيم القانوني للتجارة الإلكترونية أطروحة، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٢، ص ٢٩
- (١٤) عكاب احمد محمد العبادي، الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير، كلية القانون - جامعة تكريت، ٢٠١١، ص ٢١-٢٤
- (١٥) المصدر السابق نفسه ، ص ٢٣
- (١٦) هادي مسلم يونس قاسم البشكاني ، مصدر سابق، ص ٣٢
- (١٧) المختار بن أحمد عطار، دراسة في العقد الإلكتروني، بحث منشور، أشغال اليوم الدراسي لتكريم د محمد رياض - أبحاث في الشريعة والقانون، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بمراكش - المغرب، ٢٠٠٩، ص ١٠٢-١٠٣
- (١٨) المادة (٥) من قانون التجارة رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل
- (١٩) المادة (٥) من قانون التجارة رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل

(٢٠) د. قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة الرافدين للحقوق ، مج (١٢) ، ع (٤٣) ، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٠، ص ٢١٣

(٢١) محي الدين الشحيمي، تحديات ضرائب الشركات في الاقتصاد الرقمي والمعلوم وفرص إصلاحها، مقال متاح على الانترنت <https://strategicfile.com/>

(٢٢) كمال رزيق، إشكالية فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية، ١٣٩

(٢٣) لطيف زيود، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية /سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية/ مج ٧٢ ، ع ٣ ، ٢٠٠٥، ص ٣١

(٢٤) قشام إسماعيل، ضرائب التجارة الإلكترونية بين الاعفاء والاختصاص، بحث منشور، مجلة دفاتر اقتصادية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة الجزائر، مج ٦، ع ١٠، ٢٠١٥، ص ١٤٧

(٢٥) د. قيس حسن عواد، مصدر سابق، ص ٢١٧

(٢٦) قشام إسماعيل، مصدر سابق،

(٢٧) بوعزة عبد القادر، حميمش نرجس ، نحو حل مشاكل جباية التجارة الإلكترونية في إطار الجهود الدولية، بحث منشور، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، ع ٢، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ٢٠١٧، ص ١١٧-١١٨

(٢٨) منال حامد فراج ، مشكلات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة الشروق للعلوم التجارية ، ع ٥، أكاديمية الشروق، القاهرة، ٢٠١١، ص ١٨٤

(٢٩) حيدر مجيد عبود الفتلاوي، معوقات فرض الضرائب الكمركية على نشاط التجارة الإلكترونية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية س ٩ ، ع ٢٩ ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، ٢٠١٣، ص ١٥

(٣٠) كمال رزيق ، مصدر سابق، ص ١٤٢

(٣١) عدي عبدالاله حمد شكر ،فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ودورها في توسيع الوعاء الضريبي بحث دبلوم عال، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، ٢٠١٤، ص ٢٩

(٣٢) اسراء يوسف ذنون، ابتهاج يوسف ذنون ،المحاسبة الضريبية في بيئة التجارة الإلكترونية، ورقة عمل ، الندوة العلمية لقسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل ٢٠١٩ ، ص ٢

(٣٣) أحمد شوقي: تطور التجارة الإلكترونية.. والحصيلة الضريبية المفقودة ، مقال منشور، جريدة المصري اليوم الاقتصادي، <https://www.almasryalyoum.com/news/details/>، ١٤٦٧٢٥٩

(٣٤) د. قيس حسن عواد، مصدر سابق، ص ٢٢٤

- (٣٥) عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية-المشاكل و الحلول، مجلة الردة لاقتصادات الأعمال- ع ١، الجزائر، ٢٠١٥ ص ٧٤
- (٣٦) سامية احمد سمل، تهاني ابوالقاسم احمد، تحديات التحاسب الضريبي وأثرها على التجارة الإلكترونية بحث منشور، مجلة الباحث الاقتصادي، ع ٢، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، الجزائر، ٢٠٢١، ص ٢٢
- (٣٧) عمار ياسين كاظم، التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية، بحث منشور، مجلة العلوم القانونية والسياسية، ع ٢، مج ٩، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة ديالى، ٢٠٢٠، ص ٣٩٤
- (٣٨) مسعود ميهوب، أمينة بن جدو، معوقات فرض الضريبة على التجارة الالكترونية من وجهة نظر أعوان الضرائب دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية برج بوعرييج، مداخلة منشورة ، الملتقى الدولي التجارة الالكترونية وتكنولوجيات الاتصالات الفرص و التحديات جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج، الجزائر، ٢٠١٩، ص ٨
- (٣٩) عفاف عباس ، مي الببلاوي ،التجارة الإلكترونية وتحديات عصر المعلومات، مصلحة الضرائب المصرية ص ٢٤
- (٤٠) لطيف زيود، مصدر سابق، ص ٣١-٣٣
- (٤١) عزوز علي، مصدر سابق، ص ٨١
- (٤٢) صلاح زين الدين، مصدر سابق ص ٨٣٣-٨٣٤
- (٤٣) عزوز علي، مصدر سابق، ص ٧٨
- (٤٤) رأفت رضوان ، ولاء الحسيني ، رشا عوض ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، بحث منشور، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، مج ٢، ع ٢، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ٢٠٠٠، ص ١٨
- (٤٥) المصدر السابق نفسه، ص ١٩
- (٤٦) كمال رزيق ، مصدر سابق، ص ١٥٠
- (٤٧) المصدر السابق نفسه، ص ١٨

## المصادر

### أولاً// المعاجم

١. حسن النجفي، القاموس الاقتصادي ، مديرية مطبعة الإدارة المحلية، بغداد، ١٩٧٧

٢. محمد خليل الباشا، معجم الكافي، شركة المطبوعات للنشر والتوزيع، لبنان ، ١٩٩٩

### ثانياً/ المصادر القانونية

١. اسراء يوسف ذنون، ابتهاج يوسف ذنون ، المحاسبة الضريبية في بيئة التجارة الالكترونية، ورقة عمل

، الندوة العلمية لقسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الموصل ٢٠١٩

٢. السيد عطية عبدالواحد، التجارة الالكترونية : مشكلاتها ومستقبلها ، المؤتمر العلمي الثاني: الإعلام

والقانون، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، ١٩٩٩

٣. المختار بن أحمد عطار ،دراسة في العقد الإلكتروني، بحث منشور، أشغال اليوم الدراسي لتكريم د

محمد رياض - أبحاث في الشريعة والقانون، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بمراكش

- المغرب، ٢٠٠٩

٤. بوعزة عبد القادر ،حميمش نرجس ، نحو حل مشاكل جباية التجارة الإلكترونية في إطار الجهود

الدولية، بحث منشور، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال ، ع ٢، جامعة أحمد دراية أدرار ،الجزائر، ٢٠١٧

٥. حيدر مجيد عبود الفتلاوي ،معوقات فرض الضرائب الكمركية على نشاط التجارة الالكترونية ،مجلة

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية س ٩ ، ع ٢٩ ، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة الكوفة، ٢٠١٣

٦. صلاح زين الدين، دراسة اقتصادية وقانونية لبعض مشكلات التجارة الإلكترونية وخاصة المعالجة

الضريبية،بحث منشور،اقتصاد المعرفة والتنمية الشاملة للمجتمعات: الفرص والتحديات ،جامعة بني

سوييف، ٢٠١٧

٧. د.قبس حسن عواد،مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث

منشور،مجلة الرافدين للحقوق ، مج (١٢) ، ع (٤٣) ، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٠

٨. رأفت رضوان ، ولاء الحسيني ، رشا عوض ، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، بحث منشور،

مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، مج ٢ ، ع ٢ ، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ٢٠٠٠

٩. كمال رزيق،رحمون بو علام، إشكالية فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة الجزائر، مج ٦، ع ١٠، ٢٠١٥
١٠. سامية احمد سمل ،تهاني ابوالقاسم احمد ،تحديات التحاسب الضريبي وأثرها على التجارة الإلكترونية ،بحث منشور، مجلة الباحث الاقتصادي، ع ٢، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥،سكيكدة،الجزائر، ٢٠٢١
١١. عزوز علي ،جباية المعاملات الإلكترونية-المشاكل و الحلول، مجلة الردة لاقتصادات الأعمال- ع ١،الجزائر، ٢٠١٥
١٢. عمار ياسين كاظم، التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية، بحث منشور، مجلة العلوم القانونية والسياسية، ع ٢، مج ٩، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة ديالى، ٢٠٢٠
١٣. عفاف عباس ، مي الببلاوي ،التجارة الإلكترونية وتحديات عصر المعلومات، مصلحة الضرائب المصرية ،د،ت
١٤. قشام إسماعيل ،ضرائب التجارة الالكترونية بين الاعفاء والاختصاص، بحث منشور، مجلة دفاتر اقتصادية، ع ١٤، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، ٢٠١٥
١٥. لطيف زيود، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، بحث منشور،مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية /سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية/ مج ٧٢، ع ٣، ٢٠٠٥
١٦. مسعود ميهوب ،أمينة بن جدو ،معوقات فرض الضريبة على التجارة الالكترونية من وجهة نظر أعوان الضرائب دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية برج بوعرييج،مداخلة منشورة ، الملتقى الدولي التجارة الالكترونية وتكنولوجيات الاتصالات الفرص و التحديات جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج،الجزائر، ٢٠١٩
١٧. منال حامد فراج ،مشكلات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية، بحث منشور، مجلة الشروق للعلوم التجارية ، ع ٥،اكاديمية الشروق، القاهرة، ٢٠١١

### ثالثاً/ الرسائل الجامعية

١. عدي عبدالاله حمد شكر، فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ودورها في توسيع الوعاء الضريبي بحث دبلوم عال، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، ٢٠١٤
٢. عكاب احمد محمد العبادي، الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير، كلية القانون - جامعة تكريت، ٢٠١١
٣. هادي مسلم يونس قاسم البشكاني، التنظيم القانوني للتجارة الإلكترونية أطروحة، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٢

### رابعاً// التقارير والوثائق

١. التجارة الإلكترونية وفرص عمل الخريجات في المملكة، سلسلة دراسات، مركز الدراسات الاستراتيجية -جامعة الملك عبدالعزيز، ٢٠١٠
٢. التجارة الالكترونية، ورقة عمل، المركز الوطني للمعلومات، اليمن، ٢٠٠٥
٣. تسهيل التجارة والتجارة الإلكترونية في منطقة الإسكوا، الأمم المتحدة الإسكوا، نيويورك، ٢٠٠٣

### خامساً// مصادر الانترنت

١. أحمد شوقي: تطور التجارة الإلكترونية.. والحصيلة الضريبية المفقودة ، مقال منشور، جريدة المصري اليوم الاقتصادي، /<https://www.almasryalyoum.com/news/details/> ١٤٦٧٢٥٩
٢. محمد سعيد إسماعيل، التجارة الإلكترونية، بحث منشور ، الموسوعة العربية-<http://arab-ency.com.sy/law/details/> ٢٦١٠٢
٣. محي الدين الشحيمي، تحديات ضرائب الشركات في الاقتصاد الرقمي والمعلوم وفرص إصلاحها، مقال متاح على الانترنت/<https://strategicfile.com/>