

إشكالية فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية

The problem of imposing taxes on e-commerce profits

م. لقاء عبير (الساو ه جالي)
الجامعة المستنصرية-كلية القانون

المستخلص

يشهد العالم اليوم تحولاً رقمياً متسارعاً أحدث تغييرات جوهرية في مختلف القطاعات، وكان لقطاع التجارة الإلكترونية النصيب الأكبر من هذا النمو، إذ أصبح يشكل ركيزة أساسية في الاقتصاد العالمي والمحلي، ويسهم بشكل متزايد في الناتج القومي للدول. ومع اتساع نطاق التعاملات الرقمية وتعدد نماذج الأعمال الإلكترونية، ظهرت تحديات قانونية واقتصادية جديدة أبرزها إشكالية فرض الضرائب على الأرباح المتحققة عن هذا النوع من التجارة. ففي حين تعتمد التجارة التقليدية على وجود مادي للمنشأة يسهل عمليات الرصد والتحصيل الضريبي، تتسم التجارة الإلكترونية باللامركزية والانتشار العابر للحدود، مما يعقد من تحديد مصدر الدخل ومكان نشأته، ويثير تساؤلات جدية حول مدى كفاءة وملاءمة التشريعات الضريبية القائمة في استيعاب هذه التحولات ومواكبتها.

Abstract

The world is currently witnessing a rapid digital transformation that has brought about fundamental changes across various sectors. E-commerce has been at the forefront of this growth, becoming a cornerstone of the global and local economies and increasingly contributing to national GDPs. With the expansion of digital transactions and the proliferation of e-business models, new legal and economic challenges have emerged, most notably the issue of taxing profits generated from this type of commerce. While traditional commerce relies on a physical business entity to facilitate monitoring and tax collection, e-commerce is characterized by its decentralization and cross-border reach. This complicates the identification of income sources and origins, raising serious questions about the effectiveness and adequacy of existing tax legislation in accommodating and keeping pace with these transformations.

مقدمة

أولاً : التعريف بموضوع البحث

يشهد العالم اليوم ثورة تقنية شاملة امتدت لتشمل مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد انعكس هذا التحول الرقمي بشكل واضح على طبيعة التعاملات التجارية، مما أدى إلى نشوء نمط جديد يعرف بالتجارة الإلكترونية. وقد أدركت الدول أهمية هذا النمط بوصفه مجالاً واعداً يسهم في تعزيز النمو الاقتصادي، إذ أصبحت التجارة الإلكترونية وسيلة فعالة لرفع القدرة التنافسية عن طريق تسويق المنتجات، وتوفير المعلومات، وتقديم الخدمات الفورية للمتعاملين.

ولم يعد النشاط التجاري محصوراً ضمن نطاق جغرافي محدد يلتقي فيه الأطراف وجهاً لوجه، بل توسع ليشمل صفقات تبرم عن بعد عبر وسائل الاتصال الرقمية، وعلى رأسها الإنترنت، مما غير من طبيعة العلاقات التجارية التقليدية. ومع استمرار تطور التجارة الإلكترونية واتساع نطاقها، بات من الضروري الاعتراف بها وتنظيمها قانونياً، عن طريق إخضاعها لأحكام القوانين والأنظمة التجارية السائدة. وقد طرحت هذه التحولات تحدياً جديداً أمام السياسات الضريبية، تمثل في كيفية فرض الضرائب على أرباح المعاملات الرقمية، وهو أمر لم يكن يسيراً في ظل الجدل القائم بين من يرى ضرورة إعفاء أرباح التجارة الإلكترونية من الضريبة لدعم الابتكار والنمو، وبين من يؤكد على أهمية إخضاعها للضريبة لضمان العدالة المالية وتكافؤ الفرص بين الأنشطة التقليدية والرقمية.

ثانياً : منهجية البحث

يتطلب موضوع البحث اتباع المنهج التحليلي من أجل التعرف وبشكل دقيق على أهم الإشكاليات التي تواجه عملية فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية، ومحاولة الوصول إلى حلول مناسبة لها.

ثالثاً : اشكالية البحث

يتناول هذا البحث تساؤلاً محورياً يتمثل في: هل تخضع أرباح التجارة الإلكترونية للضريبة؟ وهل تمتلك التشريعات الضريبية العراقية الحالية - التي صممت أساساً لمعالجة الأنشطة الاقتصادية التقليدية - المرونة والقدرة الكافية على استيعاب خصوصية التجارة الإلكترونية بما تنطوي عليه من أساليب متجددة ونماذج أعمال غير تقليدية؟

كما يسعى البحث إلى تحليل التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية في العراق، لا سيما فيما يتعلق بـ :

- تحديد الوعاء الضريبي للمعاملات الرقمية .

- رصد وتقييم الأنشطة التي تتم عبر المنصات الإلكترونية .
 - تحصيل الضرائب من أرباح المعاملات المحلية والعابرة للحدود ، في ظل غياب أدوات رقابية وتشريعية متخصصة .
 رابعاً : أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من الأهمية المتزايدة للتجارة الإلكترونية ، إذ باتت تشكل عاملاً مؤثراً في النمو الاقتصادي للدول وتعزيز تجارتها الخارجية ، وغدت وسيلة هامة في زيادة القدرة التنافسية عن طريق تسويق المنتجات وتوفير المعلومات والخدمات الفورية للمتعاملين بها، الأمر الذي تطلب ضرورة تنظيمها وإخضاعها لأطر قانونية مدروسة ، ومن بين أهم هذه الأطر الإطار الضريبي .
 خامساً : هدف البحث

يهدف البحث إلى استكشاف مدى الحاجة إلى إصلاح تشريعي وإداري يواكب التحولات الرقمية، ويضمن عدالة ضريبية تشمل الاقتصاد الرقمي جنباً إلى جنب مع الاقتصاد التقليدي .
 سادساً : خطة البحث

اقتضى موضوع البحث تقسيمه على مبحثين ، تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بالتجارة الإلكترونية ، والذي قسم بدوره إلى مطلبين ، المطلب الأول خصص لبيان مفهوم التجارة الإلكترونية وخصائصها ، في حين تناولنا في المطلب الثاني مزايا التجارة الإلكترونية وعيوبها ، أما المبحث الثاني فقد ركز على الموقف التشريعي والفقه من فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية ، والذي قسم على مطلبين أيضاً المطلب الأول تطرقنا فيه إلى الجدل الفقهي لفرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية ، في حين خصصنا المطلب الثاني لبيان موقف المشرع العراقي من هذه المسألة ، وأختتم البحث بخاتمة تضمنت أهم الاستنتاجات والتوصيات المقترحة .

المبحث الأول: التعريف بالتجارة الإلكترونية Introduction to e-commerce

تعد التجارة الإلكترونية من أبرز الظواهر الاقتصادية الحديثة التي اكتسبت أهمية متزايدة على المستويين الوطني والدولي، نتيجة لانتشارها الواسع وسرعة نموها في مختلف أنحاء العالم وهو ما يستدعي تسليط الضوء على مفهومها، وتحديد خصائصها الأساسية، واستعراض أبرز مزاياها وتحدياتها، وهو ما سيتم التطرق إليه عن طريق المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: مفهوم التجارة الإلكترونية وخصائصها

The concept of e-commerce and its characteristics

سوف نتولى في هذا المطلب بيان مفهوم التجارة الإلكترونية ، ثم نعزف على بيان أهم خصائصها وذلك من خلال الفرعين الآتيين :

الفرع الأول: مفهوم التجارة الإلكترونية The concept of e-commerce

تعددت تعريفات التجارة الإلكترونية إلى أن وصلت إلى مفهومها الحالي ، فقد عرفت منظمة التجارة العالمية (WTO) بأنها: "جميع عمليات إنتاج، توزيع، تسويق بيع، أو تسليم السلع والخدمات عن طريق الوسائل الإلكترونية"^(١). أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فقد أشارت إلى أن التجارة الإلكترونية هي: "تنفيذ جميع عمليات البيع والشراء على الخط المباشر عن طريق شبكة الإنترنت والتي تقوم على أساس التبادل الإلكتروني للبيانات التي تتم بين مؤسسة أعمال ومؤسسة أعمال أو بين مؤسسة أعمال ومستهلك"^(٢). وعرفها الاتحاد الأوروبي بأنها: " كل الأنشطة التي تتم بوسائل إلكترونية سواء تمت بين المشروعات التجارية والمستهلكين أو بين كل منها على حدة وبين الإدارات الحكومية "^(٣). وعرفت أيضاً بأنها: " تلك الأنشطة التجارية التي تدار عبر شبكة دولية متصلة إلكترونياً بأجهزة الكمبيوتر "^(٤). وعرفها البعض الآخر بأنها: " المعاملات التجارية التي تتم من قبل الأفراد والهيئات التي تعتمد على معالجة ونقل البيانات الرقمية ، بما فيها الصوت والصورة من خلال شبكات مفتوحة مثل الانترنت أو مغلقة والتي تسمح بالدخول إلى الشبكات المفتوحة "^(٥). وهناك من عرفها على أنها: " تنفيذ بعض أو كل المعاملات التجارية في السلع والخدمات التي تتم بين مشروع تجاري وآخر ، أو بين مشروع تجاري ومستهلك وذلك باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات "^(٦). وعرفت أيضاً بأنها: " أداء العملية التجارية بين الشركاء التجاريين باستخدام تكنولوجيا معلومات متطورة "^(٧). في ضوء التعريفات السابقة يمكننا أن نعرف التجارة الإلكترونية بأنها: " هي نمط من أنماط النشاط التجاري يتم عن طريق الوسائط الرقمية، ويشمل عمليات بيع وشراء السلع والخدمات، وتبادل المعلومات، وتنفيذ المعاملات المالية عبر شبكة الإنترنت، دون الحاجة إلى وجود مادي مباشر بين الأطراف المتعاملة ". استخلاصاً لما تقدم يمكننا القول أن التجارة الإلكترونية لم تعد مجرد نشاط بيع وشراء عبر الإنترنت، بل أصبحت منظومة متكاملة تشمل مختلف العمليات التجارية التي تنفذ عبر الوسائط الرقمية. وعلى الرغم من تباين التعريفات التي تطرقت لمفهومها ، إلا أنها تتفق في جوهرها على أن التجارة الإلكترونية تقوم على توظيف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لإتمام المعاملات التجارية عن

بعد، سواء بين المؤسسات أو بين المؤسسة والمستهلك، مما يعكس تحولاً جوهرياً في مفهوم النشاط التجاري التقليدي .

الفرع الثاني: خصائص التجارة الإلكترونية Characteristics of e-commerce
تمتاز التجارة الإلكترونية بمجموعة من الخصائص المميزة التي تجعلها مختلفة عن التجارة التقليدية ، وسوف نتولى إيراد أهم هذه الخصائص في البيان التالي :

- ١- وجود وسيط إلكتروني ويتمثل ذلك في جهاز الحاسوب (Computer) غالباً المتصل بالشبكة العالمية (www) وهو اختصار لعبارة (WorldWideWeb) يستعمل من أجل تنفيذ إجراء أو الاستجابة لأجراء يقصد إنشاء أو إرسال أو تسليم رسالة معلومات من دون تدخل شخصي إذ يقوم كل من الأطراف المتعاقدة بالتعبير عن إرادتهم في الوقت نفسه على الرغم من بعد المسافة ^(١) .
- ٢- تقدم التجارة الإلكترونية للتجار وللشركات عموماً وبخاصة تلك الصغيرة والمتوسطة الحجم قدرات غير محدودة ومتنامية لزيادة الموارد بما تفتحه من أسواق سواء لشراء الموارد أو لبيع المنتجات وطغمت جديدة من المستهلكين وكل ذلك في وقت بسيط جداً ^(٢) .
- ٣- تتيح شبكة الإنترنت للمؤسسات التجارية القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية من أي مكان في العالم لأن مقر هذه المؤسسات يمكن أن يكون في أي مكان من دون أن يؤثر ذلك على أداء هذه التعاملات ، كما أن تطور شبكة الإنترنت أدى إلى إلغاء قيود الزمان والمكان وظهرت بجانب الشركات التجارية العملاقة شركات صغيرة الحجم تستطيع أن تمارس نشاطها التجاري باستخدام شبكة الإنترنت ^(٣) .
- ٤- من المعروف أن القواعد القانونية التقليدية تتطلب تدوين التصرفات والأعمال القانونية على دعامة أو ركيزة ورقية ، أما في ظل التجارة الإلكترونية فتختفي مثل هذه الدعامة لتحل محلها ركيزة أو دعامة إلكترونية ^(٤) .
- ٥- تقدم التجارة الإلكترونية تسهيلات غير مسبقة للمستهلكين عن طريق مراجعة واستعراض قدر غير محدود من الفرص والعروض عن طريق نظام واضح وشفاف وعملي واختيار أحسنها وبأسعار أقل من تلك التي يمكن أن يتحصل عليها في الأسواق التقليدية ^(٥) .

المطلب الثاني: مزايا التجارة الإلكترونية وعيوبها

Advantages and disadvantages of e-commerce

تمتاز التجارة الإلكترونية بجملة من المزايا وفي الوقت نفسه لا تخلو من العيوب وسوف نتولى بيان ذلك في الفرعين الآتيين :

الفرع الأول: مزايا التجارة الإلكترونية Advantages of e-commerce

يمكن تحديد أبرز مزايا التجارة الإلكترونية عن طريق الآتي :

- ١- **الوجود الواسع** : تمتاز التجارة الإلكترونية بكونها متواجدة في كل مكان وفي كل الأوقات فإذا كانت التجارة التقليدية بحاجة إلى سوق ملموس للذهاب إليه للشراء ، فإن التجارة الإلكترونية لا تحتاج إلى سوق ملموس ، إذ بالإمكان الدخول إلى هذا السوق غير الملموس في أي وقت ومن أي مكان بلمسه بسيطة على الموقع المرغوب بزيارته يمكن الاطلاع على المنتج وشراؤه ^(١) .
- ٢- **انخفاض التكاليف** ^(٢) : للتجارة الإلكترونية تأثير إيجابي على تكاليف الخدمات والسلع ، إذ يؤدي استعمال طرق التجارة الإلكترونية إلى وفرة ملموسة في التكلفة ومن ثم تخفيض الأسعار ففي حالة التجارة بين المنشآت يحدث خفض لتكلفة العثور على مورد مناسب وانخفاض في نسبة الخطأ في معالجة الطلبات ، ومن ثم خفض تكلفة الشراء أو التوريد ، كما أن التخلي عن استعمال الوثائق والسجلات والمستندات الورقية يخفض من التكاليف عن طريق الاستغناء عن الأساليب التقليدية لحفظها (الأرشفة) وما تتطلبه من نفقات ^(٣) .
- ٣- **تقديم خدمة مستمرة** : إذ لا توجد إجازات أو أوقات عمل محددة بل هي متوفرة يومياً وعلى مدار الساعة ^(٤) .
- ٤- **سرعة التنفيذ** : أن العمليات التجارية تنفذ بسرعة أسرع من الطرق التقليدية العادية وذلك من قبل التسهيلات المقدمة من قبل الشركات التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية ^(٥) .
- ٥- **حرية الاختيار** : تزود التجارة الإلكترونية المستهلك بخيارات أكثر عن السلع والخدمات بحيث يستطيع معها المفاضلة بين العديد من البائعين والمفاضلة بين السلع والخدمات ، بسبب ما يتيح من إمكانية المفاضلة بين أسعار السلع والخدمات بسرعة كبيرة ومن ثم مساعدة المستهلك في الحصول عليها بأنسب الأسعار ^(٦) .
- ٦- **تحسين الوضع التنافسي / جودة الخدمة** : تمكن التجارة الإلكترونية الموردين من تحسين أوضاعهم التنافسية عن طريق جعلهم أقرب إلى العميل ، نذكر هنا على سبيل المثال استثمار شركات عدة تكنولوجيا التجارة الإلكترونية

لتقديم مستويات أفضل من الدعم لجهود ما قبل وبعد البيع ومستويات أعلى من المعلومات المرتبطة بالسلع والخدمات وأساليب الانتفاع منها وكذلك سرعة الاستجابة لحاجات ورغبات العملاء، وفي المقابل يحصل العميل على سلعة أو خدمة ذات جودة عالية^(١).

الفرع الثاني: عيوب التجارة الإلكترونية Disadvantages of e-commerce
سوف نتولى في هذا الفرع بيان أهم عيوب التجارة الإلكترونية وذلك عن طريق الآتي :

١- غياب وجود أنظمة وتشريعات موحدة وملزمة على مستوى دولي لتنظيم التجارة الإلكترونية، إذ إن القوانين المعتمدة في بعض الدول تختلف في مضامينها وفقاً لمصالحها الوطنية، مما يجعلها غير قابلة للتطبيق خارج نطاق الدولة التي أصدرتها. ويضاف إلى ذلك أن التجارة الإلكترونية بطبيعتها تتجاوز الحدود الجغرافية والإقليمية، مما يزيد من تعقيد تنظيمها القانوني على المستوى العالمي^(٢).

٢- عدم وجود طريقة أو وسيلة للتأكد من صحة المعلومات أو العروض المقترحة على شبكة الانترنت ، وفي هذا الصدد نذكر على سبيل المثل عرض شركة أصحابها أمريكيون وألمان على المستثمرين عن طريق الأنترنت أن يشتروا أسهماً في الشركة بقدر عائدها ما نسبته (٤٢٠ %) في السنة ، إذ جمعت هذه الشركة أكثر من مليون دولار بعد أن أعلنت للمستثمرين أن بنكاً كبيراً يساند عملياتهم وأن عمليات شركتهم مؤمنة ضد الخسارة ، وثبت بعد ذلك أنه لم يكن هناك وجود لمثل هذا البنك ، ولحسن الحظ تم ضبط أصحاب هذه الشركة وجرت محاكمتهم وصدر بحقهم حكم برد الأموال إلى أصحابها^(٣).

٣- قد يتعرض الفرد لمخاطر تتمثل في خطر الاطلاع على خصوصياته سواء تعلق الأمر بمعلوماته الشخصية كالاسم، والعنوان، ورقم حسابه البنكي، ورقم بطاقة الائتمان، أو المعلومات الخاصة بالمعاملة التجارية التي أجراها في حد ذاتها مثل ما الذي اشتراه، ومن أي جهة، وكيف سدد ثمنه، هذا فضلاً عن الأخطاء غير المتعمدة التي قد يرتكبها العميل أثناء إجراء المعاملة كأن يكتب (١٠) وحدات بدل وحدة واحدة تكون هي المطلوبة فعلاً^(٤).

٤- غياب التعامل الورقي في التجارة الإلكترونية يهدد مصالح العملاء والشركات والبنوك نتيجة إمكانية حدوث تزوير بالبيانات أو تلاعب بالفواتير والمستندات عند الطلب^(٥).

٥- انتشار تزوير وعرض سلع وخدمات محرمة شرعاً ، مثل تجارة الخمر ، وتجارة المخدرات وتجارة الجنس التي تعد إحدى التجارات الرأجة والمنتشرة

عبر الإنترنت ، وهذا يشجع الشباب على خوض هذه التجربة نتيجة سهولة الوصول إليها وغياب الرقابة الفاعلة ^(١).

٦- تثير التجارة الإلكترونية إشكالية بالغة الخطورة تتمثل في قابلية المواقع الإلكترونية المرتبطة بها للتعرض للاختراق والقرصنة ^(٢) بهدف الوصول إلى معلومات اقتصادية حساسة أو بيانات شخصية أو تفاصيل تتعلق بالموقف المالي للجهة المعنية، مما يؤدي إلى انتهاك خصوصيتها وفي ظل تطور أساليب الهجمات الإلكترونية، يصبح من السهل على القراصنة ذوي الخبرة التسلل إلى هذه المواقع واستغلال ثغراتها الأمنية ^(٣).

المبحث الثاني: الموقف التشريعي والفقهى من فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية

The legislative and jurisprudential stance on imposing taxes on e-commerce profits

أدى الانتشار الواسع والنمو المتسارع للتجارة الإلكترونية إلى إثارة العديد من التساؤلات بشأن الآليات الملائمة لتنظيمها والتعامل معها، ولعل من أبرز هذه الآليات المطروحة هي السياسة الضريبية، التي يُنظر إليها كأداة لضبط هذا النوع من التجارة، خاصة في ظل التحول من البيئة التجارية التقليدية إلى بيئة رقمية قائمة على المعرفة والتكنولوجيا. وقد نتج عن هذا التحول تباين واضح في المواقف على المستويين التشريعي والفقهى، الأمر الذي يستدعي التطرق لهذه المواقف عن طريق الفرعين الآتيين :

المطلب الأول: الجدل الفقهى حول فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية

The legal debate surrounding the imposition of taxes on e-commerce profits

أثار وجود التجارة الإلكترونية إشكالية أساسية مفادها هل هذا النوع من المعاملات التجارية هو بمثابة نمو وتطور للتجارة التقليدية أم هو شكل جديد للتجارة يستدعي الأمر إخضاعها للضريبة سواء عن طريق تكييف القواعد الضريبية مع خصوصياتها أو إخضاعها لأنظمة خاصة أو إبقائها خارج دائرة الضريبة ؟

وقد افرز النقاش حول إخضاع أرباح التجارة الإلكترونية للضريبة إلى احتدام الآراء بين مؤيد ومعارض ، وقد طرح كل اتجاه الحجج والمبررات التي تدعم موقفه . الأمر الذي يستدعي الوقوف على هذه الآراء عن طريق الفروع الآتية :

الفرع الأول: الاتجاه الفقهي المعارض

يرى أصحاب هذا الاتجاه عدم إقرار إيه ضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية انسجاماً مع تحرير التجارة والخدمات . فإذا كانت الأنشطة التقليدية تتجه نحو التحرير فمن باب أولى أن لا تفرض أية ضرائب أو قيود على أرباح التجارة الإلكترونية لأنها بذاتها وطبيعتها عالمية لا تقيد حدود ولا تعيقها الأنظمة الجغرافية القائمة ^(١) . وقد عزز أصحاب هذا الاتجاه رأيهم بحجج ومبررات عدة سوف نتولى بيان أبرزها في الآتي :

١- إن التشريعات الضريبية المعمول بها في معظم الدول قد وُضعت في الأصل لتنظيم المعاملات التجارية التقليدية، دون أن تراعي التطورات التقنية والتكنولوجية الحديثة التي أفرزت نمطاً جديداً من النشاط التجاري يتمثل في التجارة الإلكترونية، الأمر الذي أدى إلى وجود فراغ تشريعي في هذا المجال يستدعي إعادة النظر في السياسات الضريبية القائمة بما يتلاءم مع طبيعة البيئة الرقمية ^(٢) .

٢- إعاقة نمو التجارة الإلكترونية ، إذ أن فرض الضرائب عليها سيؤدي إلى إعاقة نموها وتطورها خاصة في المراحل الأولى لظهورها ^(٣) . وهناك من وصف ذلك على أنه لا يعد رفضاً لمبدأ فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية وإنما دعوة لتأجيل فرضها ^(٤) .

٣- صعوبة مراجعة ومراقبة معاملات التجارة الإلكترونية ^(٥) ، لان ذلك يتطلب الأطلاع على الحياة الخاصة للأفراد وانتهاك الحريات الفردية ، هذا فضلاً عن الصعوبات التقنية والوسائل الواجب توفرها لدى الإدارة الضريبية للقيام بالرقابة عليها ^(٦) .

٤- لا ينبغي أن تجند أو تريض العدالة الضريبية لتبرير فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية ، كون العدالة الضريبية ترفض التمييز في المعاملة الضريبية لمجرد تباين أو اختلاف وسائل ممارسة النشاط التجاري ، ففي كل مجتمع توجد طبقات تتمتع بالثروات والدخول المرتفعة على حساب طبقات أخرى من دون أن يكون ذلك سببه عدم تحقق العدالة الضريبية أو أن يكون سببه النظام الضريبي فالمساواة في كافة الظروف والمراكز القانونية أمر يصعب إثباته عند المقارنة بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية ^(٧) .

٥- إن فرض الضريبة سيزيد من حركة المؤسسات العاملة في مجال التجارة الإلكترونية وتنقلها إلى دول ذات ضرائب منخفضة ، فرأس المال العامل في مجال التجارة الإلكترونية متحرك ومتغير بشكل كبير أكثر من رأس المال

العامل في مجالات أخرى فهو حساس بشكل عالٍ للتقلبات والاختلافات الضريبية ، ولذلك فإن التركيز يجب أن ينصب على إنشاء بيئة عمل جاذبة للتجارة الإلكترونية بدلاً من التركيز على كيفية فرض ضرائب على أرباح تلك التجارة^(١).

٦- تعد الضريبة من أبرز مظاهر السلطة السيادية للدولة تفرضها في مجالها السيادي والجغرافي مستندة إلى معايير قانونية (الجنسية) واقتصادية (الإقليمية) وهذان المفهومان يتعارضان والأساس القانوني الذي تقوم عليه التجارة الإلكترونية التي تتقاطع ومفهومي الجغرافي والسيادة التقليدية مما يؤدي إلى الانفصال الواضح بين السلطات الضريبية والأنشطة الاقتصادية القائمة في بيئة التجارة الإلكترونية^(٢).

٧- إن إعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب في مراحلها الأولى قد يسهم في تحقيق إيرادات مالية تفوق تلك المتأتية من فرض الضرائب المباشرة عليها، وذلك عن طريق تشجيع نمو هذا القطاع وتعزيز نشاطه. إذ يؤدي الإعفاء إلى تحفيز الشركات ورجال الأعمال على التوسع في هذا النوع من التجارة، مما ينعكس إيجاباً على زيادة الأرباح، ورفع مستويات التوظيف والأجور، وبالتالي ارتفاع الحصيلة الضريبية لا سيما ضريبة الدخل، نتيجة للنشاط الاقتصادي المتنامي^(٣).

الفرع الثاني: الاتجاه الفقهي المؤيد

ذهب أصحاب هذا الاتجاه إلى ضرورة إخضاع أرباح التجارة الإلكترونية لفرض الضرائب أسوة بالضرائب المفروضة على أرباح التجارة التقليدية ، وقد اسند أصحاب هذا الاتجاه رأيهم بالعديد من المسوغات والحجج سوف نتولى بيان أبرزها في الآتي :

١- إن عدم فرض الضريبة على أرباح التجارة الإلكترونية سيؤدي إلى تفاقم زيادة خسائر الدول من العوائد الضريبية ، فعلى سبيل المثال يقدر اقتصاديو جامعة تينيسي بأن خسارة الولايات المتحدة الأمريكية من عائدات ضريبة المبيعات في سنة ٢٠٠٢ نتيجة عدم فرض ضريبة على تجارة الأنترنت بحوالي (١٠,٨) بليون دولار ، وهذا ما دفع أحد الباحثين إلى أن يصف أثر إعفاء أرباح التجارة الإلكترونية من فرض الضريبة بأنه سيكون بمثابة النمل الأبيض الذي سيلتهم القاعدة الضريبية^(٤).

٢- رغم ما يكتنف فرض الضريبة على أرباح التجارة الإلكترونية من صعوبات، سواء على مستوى الحصر أو الفحص الضريبي، إلا أن هذه التحديات لا ينبغي أن تشكل مانعاً من إخضاع هذا النوع من النشاط التجاري للضريبة.

ومع ذلك يتعين في هذا السياق مراعاة الخصوصية التي تتميز بها التجارة الإلكترونية، عن طريق اعتماد شروط وأسس تنظيمية خاصة تتعلق بالنماذج والمستندات والإقرارات الواجب تقديمها، بما ينسجم مع طبيعة المعاملات المنفذة عبر الوسائط الرقمية^(١).

٣- إن استثناء أرباح التجارة الإلكترونية من الخضوع للضريبة، في الوقت الذي تفرض فيه الضريبة على أرباح التجارة التقليدية، يشكل إخلالاً بمبدأ العدالة، الذي يعد من المبادئ الجوهرية التي تقوم عليها الأنظمة الضريبية، سواء في فرض الضريبة أو في الإعفاء منها أو تعديلها. ويؤدي هذا التمييز إلى تفاوت غير مبرر بين الأنشطة الاقتصادية^(٢).

٤- إن تطبيق الضرائب على هذا النوع من النشاط من شأنه أن يمكن الجهات المختصة من اكتساب الخبرة العملية في التعامل مع خصوصياته، والتعرف على التحديات والعوائق التي قد تعترض عملية التحصيل الضريبي، بما يتيح لها دراستها بشكل منهجي والعمل على تطوير آليات فعالة لمعالجتها وتحسين كفاءة الرقابة المالية في البيئة الرقمية^(٣).

٥- تعد التجارة الإلكترونية بمثابة اقتصاد خفي ، لعدم وجود وثائق ورقية متبادلة في إجراء وتنفيذ الصفقات التجارية إذ تتم كل التعاملات إلكترونياً من دون الاستعانة بوثيقة ورقية فتصبح عندها الوسائل الإلكترونية بمثابة الدليل الكتابي والسند القانوني للإثبات في حالة نشوء نزاع^(٤) ، ومن ثم فإن إخضاع هذا النشاط التجاري للضريبة سيسهم في الحد من توسع للاقتصاد غير الرسمي ويقضي على حالات الاستغلال وتحقيق الأرباح غير المشروعة، فضلاً عن تقليص فرص التهرب الضريبي، لا سيما في ظل الارتفاع الملحوظ في حجم الإيرادات المتأتية لأصحاب المهن الحرة وغير المسجلين في النظام الضريبي^(٥).

الفرع الثالث: الرأي الراجح

أصحاب هذا الاتجاه يذهبون إلى ضرورة التفرقة بين السلع والخدمات ، فالنوع الأول يتمثل في الاتفاق بين الطرفين إلكترونياً إلا أن التسليم يتم بشكل تقليدي ، ويرون ضرورة إخضاع أرباح هذه المعاملات للضرائب العادية حسب القواعد العامة المطبقة في هذا الشأن ، أما النوع الثاني فيظهر في عقد الصفقة وإتمامها إلكترونياً كما هو الحال في خدمة المعلومات والبرامج إذ يتجه أنصار هذا الرأي إلى عدم خضوعها للضريبة لأسباب عديدة أهمها :

- تشجيع نمو التجارة الإلكترونية وعدم تقييدها .
- منع الازدواج الضريبي .

- صعوبة حصر هذه العمليات وفحصها^(١).
وهناك من ذهب إلى أن التجارة الإلكترونية التي يكون محلها سلع غير مادية يتم إنزالها (تحميلها) مباشرة عبر الانترنت فهذه من حيث الأصل تخضع للمبادئ العامة لقانون ضريبة الدخل إلا أن ضعف الإمكانيات الفنية والإدارية للإدارة الضريبية يجعلها قاصرة عن متابعة تلك العمليات وفحصها وتحديد الضريبة التي تفرض عليها ، كل هذا يجعل إمكانية فرض الضريبة عليها ضئيلة جداً ، لكن من الممكن في المستقبل وضع قواعد وتحليل العقبات الفنية التي تحول دون فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية^(٢).
المطلب الثاني: موقف المشرع العراقي من فرض الضرائب على أرباح التجارة الإلكترونية

The Iraqi legislator's stance on imposing taxes on e-commerce profits

في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم الرقمي، أصبحت التجارة الإلكترونية تمثل أحد أبرز مظاهر النشاط الاقتصادي العالمي الحديث، إذ بات بإمكان الشركات تقديم خدماتها ومنتجاتها عبر المنصات الرقمية دون الحاجة إلى وجود مادي داخل الدول التي تستهدفها^(٣). وقد أتاح هذا النموذج غير التقليدي فرصاً واسعة للنمو والانتشار، لكنه في المقابل مكن العديد من الشركات لا سيما العابرة للحدود من تقادي الخضوع لضرائب الدخل على الأرباح، مما أدى إلى تراجع ملحوظ في الإيرادات الضريبية لدى العديد من الدول. وقد انعكست هذه الظاهرة سلباً على قدرة الحكومات في تمويل وظائفها العامة، وأدى ذلك إلى تحميل المواطنين أعباءً ضريبية إضافية لتعويض العجز المالي، فضلاً عن الإضرار بالشركات المحلية الملتزمة بالأنظمة الضريبية، والتي أصبحت تواجه منافسة غير عادلة مع شركات دولية تستفيد من الامتيازات الضريبية وتقدم خدماتها بأسعار منخفضة نتيجة انخفاض تكاليفها التشغيلية. وهو ما يهدد الاستقرار الضريبي والاقتصادي على المستويين الوطني والدولي^(٤).

وفي هذا السياق يثار تساؤل حول مدى خضوع الأرباح الناتجة عن المعاملات الرقمية للضريبة وفقاً للتشريعات المالية العراقية النافذة؟

على الرغم من أن المشرع العراقي قد بادر إلى إصدار قانون التوقيع الإلكتروني والمعاملات الإلكترونية^(٥) الذي يهدف إلى تنظيم الجوانب الفنية للمعاملات الرقمية، إلا أن هذا القانون خلا تماماً من أي نص صريح يعالج الوضع الضريبي للأرباح الناتجة عن التجارة الإلكترونية أو يحدد طبيعتها القانونية. وفي ظل غياب تشريع خاص ينظم التجارة الإلكترونية في العراق، فإن معالجة الوضع الضريبي لهذا النوع من الأنشطة تقتضي الرجوع إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ لا

سيما تلك المتعلقة بمصادر الدخل ذات الطابع التجاري . إذ تنص المادة المتعلقة بمصادر الدخل بأن : " تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : (١) أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف " (١) ، وعلى الرغم من أن قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ النافذ تضمن تعداداً حصرياً للأعمال التجارية من دون أن يذكر التجارة الإلكترونية صراحة (٢) ، فإن عبارة (الأعمال التي لها صبغة تجارية) الواردة في قانون ضريبة الدخل جاءت بصيغة مطلقة غير مقيدة والمعلوم أن المطلق يجري على إطلاقه ، وعليه فإن هذا التوصيف يشمل أي نشاط اقتصادي يدر دخلاً للمكلف، بما في ذلك التجارة الإلكترونية .

وبناءً على ذلك تخضع أرباح العمليات الإلكترونية للضريبة، ما دام الدخل المتحقق منها غير معفى بنص قانوني صريح ولا يخضع لضريبة أخرى . ويعزز هذا التفسير ما ورد في قانون ضريبة الدخل والذي نص بأن : " كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق " (٣) ، مما يؤكد أن ضريبة الدخل تعد الضريبة العامة التي تطبق على كافة مصادر الدخل غير المنصوص عليها صراحة بما في ذلك الأرباح الرقمية.

ومع ذلك فإن فرض الضريبة على هذا النوع من الأرباح يواجه تحديات قانونية وفنية كبيرة، نظراً لكون المعاملات الرقمية تجري عبر الحدود دون قيود جغرافية، مما يصعب من عملية تتبع مصدر الدخل ومكان نشأته. وتعزى هذه الصعوبة إلى اعتماد الأنظمة الضريبية التقليدية على معيار الوجود المادي للمنشأة، في حين أن التطورات التكنولوجية الحديثة قد أعادت تشكيل المفاهيم الضريبية، لا سيما مفهوم "مصدر الدخل"، في ظل تنفيذ الأعمال الرقمية عبر أكثر من دولة وبالاتعانة بمزودي خدمات متعددين، مما يجعل إخضاعها للضريبة أكثر تعقيداً من النماذج التجارية التقليدية (٤) .

وفي هذا الإطار جاء نظام تنظيم التجارة الإلكترونية رقم (٤) لسنة ٢٠٢٥ (٥) ليعالج بعض الجوانب التنظيمية لهذا النشاط ، إذ نصت المادة (١٣) منه على ضرورة أن يلتزم التاجر الإلكتروني قبل إبرام العقد بتوفير بيانات واضحة، منها إجمالي السعر الذي يشمل جميع الأجور والضرائب والتكاليف الإضافية المتعلقة بالتسليم إن وجدت، مما يعكس توجهاً نحو تعزيز الشفافية الضريبية. كما نصت المادة (٢٤) على أن الهيئة العامة للضرائب تضع آلية واضحة لاحتساب الضرائب وتحصيلها من الأنشطة التجارية الإلكترونية، وهو ما يمثل خطوة مهمة نحو إدماج هذا النشاط ضمن النظام الضريبي الرسمي. وأكدت المادة (٢٦) على

ضرورة التنسيق بين الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك والجهات الحكومية ذات العلاقة لضمان تكامل السياسات والإجراءات المتعلقة بالتجارة الإلكترونية، بما يسهم في بناء منظومة ضريبية متماسكة تتماشى مع طبيعة النشاط الرقمي. بيد أن التطبيق الفعلي لهذا النظام لا زال رهناً بصور تعليمات تنفيذية مفصلة وإنشاء منصة الكترونية لازمة للتسجيل والترخيص ، مما يعني أن الإطار الضريبي المتكامل للتجارة الإلكترونية في العراق لا يزال في طور التكوين .

في المقابل تواجه عملية مواءمة النظام الضريبي مع متطلبات البيئة الرقمية مجموعة من التحديات ، يمكن تلخيصها في ثلاث تحديات رئيسية هي :

- الثغرة التشريعية : تتمثل في تأخر التشريعات الضريبية عن مواكبة التحولات الرقمية السريعة، مما يخلق فراغاً تشريعياً يحد من قدرة النظام الضريبي على التعامل مع مستجدات الاقتصاد الرقمي المتطورة .
- الثغرة الإدارية أو التنظيمية : تنبع من قصور البنية الإدارية القائمة عن احتضان الحلول التقنية الحديثة، نتيجة لمحدودية المرونة في العمليات والإجراءات، ما يؤدي إلى بطء الاستجابة وتحجيم الكفاءة التشغيلية .
- الثغرة الإدراكية : تتجسد في ضعف التنسيق وسوء الفهم المشترك بين صناع السياسات الضريبية والخبراء التقنيين، مما يعيق صياغة رؤية متكاملة حول دور التكنولوجيا في إصلاح النظام الضريبي .

الخاتمة

تمثل التجارة الإلكترونية واقعاً اقتصادياً متنامياً يفرض تحديات قانونية غير مسبقة، لاسيما في الدول التي لم تواكب تشريعاتها هذا التحول الرقمي ، كما في العراق فعلى الرغم من صدور قانون التوقيع الإلكتروني والمعاملات الإلكترونية، بيد أنه لا يزال قاصراً عن معالجة الوضع الضريبي للأرباح الناتجة عن هذه التجارة ، ما يضطر الجهات الضريبية إلى الاعتماد على التفسير العام لنصوص قانون ضريبة الدخل، وهو ما يفتح المجال للاجتهاد ويضعف من اليقين القانوني.

كما أن غياب تشريع خاص ينظم التجارة الإلكترونية إلى جانب اعتماد الأنظمة الضريبية التقليدية على معيار الوجود المادي، يعقد من عملية تتبع المعاملات الرقمية وتحديد مصدر الدخل، خاصة في ظل الطبيعة العابرة للحدود لهذا النشاط. وعلى الرغم من صدور نظام تنظيم التجارة الإلكترونية العراقي رقم (٤) لسنة ٢٠٢٥، فإن تطبيقه العملي لا يزال مرهوناً بصور تعليمات تنفيذية وتطوير البنية الرقمية اللازمة. عليه وفي ضوء ما تقدم نوصي بالآتي :

- إصدار قانون خاص بالتجارة الإلكترونية يحدد طبيعتها القانونية ويعالج وضعها الضريبي بشكل واضح، بما يضمن استقرار العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

- تعديل قانون ضريبة الدخل لتضمين نصوص تخضع الأرباح الرقمية للضريبة، وتحدد آليات احتسابها وفقاً لطبيعة النشاط الإلكتروني .
- الإسراع في تنفيذ نظام التجارة الإلكترونية عن طريق إصدار التعليمات التنفيذية وإنشاء منصة إلكترونية موحدة للتسجيل والترخيص والربط الضريبي .
- أبرام اتفاقيات تفاهم دولية سواء أكانت ثنائية أم متعددة الأطراف لتنظيم مشاركة البيانات مع الدول المضيفة للشركات الرقمية ، والالتزام بمبادرة الـ (BEPS) لمنع التهرب والازدواج الضريبي .
- تعزيز القدرات التقنية للإدارة الضريبية عن طريق توظيف حلول رقمية مثل أنظمة التحليل البياني الضريبي ، والمنصات الذكية لمراقبة حركة الأموال وتحديد المخالفات بشكل آني ومنظم .
- الاستفادة من التجارب الدولية في فرض الضرائب على أرباح الاقتصاد الرقمي، وتبني نماذج مرنة تراعي خصوصية النشاط الإلكتروني دون الإضرار بجاذبية الاستثمار .

الهوامش

١. د. جمال معنوق و. كموش إيمان ، الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالمجال الضريبي ، بحث منشور في مجلة نماء للإقتصاد والتجارة ، المجلد (٣) ، العدد الأول ، ٢٠١٩ ص ١٢٢ .
٢. ابراهيم احمد عبد الخالق الدوي، التجارة الإلكترونية (دراسة تطبيقية على المكتبات)، مطبوعات مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية ، الرياض، ٢٠١٠، ص ٢٨.
٣. مناد بولنوار إلياس زكريا وسايح حمزة وصلعة سمية ، الضريبة على التجارة الإلكترونية بين الفرض والإعفاء ، بحث منشور في مجلة اقتصاد المال والأعمال ، المجلد ٤ ، العدد ٢ ، ٢٠٢٠ ، ص ٣٠١ .
٤. د. مصطفى موسى العتيات ، الجوانب القانونية لتعاملات التجارة الإلكترونية (حماية العلامة التجارية الكترونيا) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ٣٧ .
٥. (١) هيا يعقوب فهد العبيد ، مدى قدرة نظام المعلومات المحاسبي في الشركات الكويتية على التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الأعمال - جامعة الشرق الأوسط ، ٢٠١١ - ٢٠١٢ ، ص ٨ .
٦. (١) د. عبد الفتاح بيومي حجازي ، التجارة الإلكترونية في القانون العربي النموذجي لمكافحة جرائم الكمبيوتر والإنترنت دار شتات للنشر والبرمجيات ، مصر ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٤ .
٧. (١) د. يوسف حسن يوسف ، التجارة الإلكترونية وأبعادها القانونية الدولية ، الطبعة الأولى ، المركز القومي للإصدارات القانونية ، القاهرة ، ٢٠١١ ، ص ١١ .
٨. هبة شامر محمود عبد الله ، عقود التجارة الإلكترونية (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى ، منشورات زين الحقوقية مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠١١ ، ص ٦٢ .

٩. د. إيهاب السنباطي ، الموسوعة القانونية للتجارة الإلكترونية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ٢٠٠٨ ، ص ١٠٨ .
١٠. (١) عمار ياسين كاظم ، التهرب الضريبي في التجارة الإلكترونية مع الإشارة للتجربة في العراق ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية ، المجلد ٩ ، العدد ٢ ، ٢٠٢٠ ، ص ٣٨١ .
١١. (١) د. فاروق إبراهيم جاسم ، الجوانب القانونية للتجارة الإلكترونية ، دار السنهوري ، لبنان ، ٢٠١٦ ، ص ٢١ .
١٢. (١) د. إيهاب السنباطي ، مصدر سابق ، ص ١١٠ .
١٣. (١) خالد بداح السهلي ، مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الأعمال (قسم المحاسبة) - جامعة الشرق الأوسط ، ٢٠١١ ، ص ١٦ .
١٤. (١) وليد الزبيدي ، التجارة الإلكترونية عبر الإنترنت : الموقف القانوني ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٠ .
١٥. (١) بن وارث حكيم ، دور وأهمية التجارة الإلكترونية في اقتصاد المعرفة - مع الإشارة للعالم العربي - ، رسالة ماجستير مقدمة إلى معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير دائرة ما بعد التدرج - المركز الجامعي العربي بن مهدي - أم البواقي - ، الجزائر ، ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ ، ص ٧٨ .
١٦. (١) مناد بولنوار إلياس زكريا وسايح حمزة وصلعة سمية ، مصدر سابق ، ص ٣٠٢ .
١٧. (١) إيداد زكي محمد ، أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية ونظم التسوية المحاسبية عنها (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة (قسم المحاسبة والتمويل) - الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠٠٩ ، ص ١٩ .
١٨. (١) د. باسم أحمد المبيضين ، التجارة الإلكترونية وأثرها على الأداء الاستراتيجي ، الطبعة الأولى ، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع ، المملكة الأردنية الهاشمية ، ٢٠١٠ ، ص ٩٦ - ٩٧ .
١٩. (١) د. سعد غالب ياسين ود. بشير عباس العلق ، التجارة الإلكترونية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٩ ، ص ١٢٣ .
٢٠. (١) إيداد زكي محمد ، مصدر سابق ، ص ٢٥ .
٢١. إبراهيم العيسوي ، التجارة الإلكترونية ، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٣ ، ص ٧٧ - ٧٨ .
٢٢. (١) بن وارث حكيم ، مصدر سابق ، ص ٨١ .
٢٣. (١) ريم هند ود. بوجاتي عبد الكريم ، التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة البصائر للدراسات القانونية والاقتصادية ، عدد خاص ، ٢٠٢١ ، ص ١٧٥ .
٢٤. (١) سليمان عبد الرزاق ابو مصطفى ، مصدر سابق ، ص ٦٢ .
٢٥. (١) عبد الصبور عبد القوي علي مصري ، التجارة الإلكترونية والقانون ، الطبعة الأولى ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، مصر ، ٢٠١٠ ، ص ٣١ .
٢٦. (١) د. زينة غاتم عبد الجبار الصفار ، الشركات الإلكترونية وطبيعتها القانونية ، بحث منشور في مجلة الرافين للحقوق ، المجلد ١١ ، العدد ٣٩ ، ٢٠٠٩ ، ص ١٢٣ .

٢٧. (١) يوسف حسن يوسف ، مصدر سابق ، ص ٩٦ .
٢٨. (١) د. حيدر مجيد عبود الفتلاوي ، معوقات فرض الضرائب الكمركية على نشاطات التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد ٩ ، العدد ٢٩ ، ٢٠١٣ ، ص ١٥ .
٢٩. (١) د. الحواس زواق ود. ولهي بوعلام ، الضرائب على التجارة الإلكترونية - المشكلات وآليات الإخضاع - ، جامعة المسيلة / الجزائر ، ٢٠١٧ ، ص ٤ . مقال منشور على الموقع الإلكتروني <http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/10410/15%20EI%20houas%20M%27sil.pdf?sequence=1&isAllowed=y> تاريخ الزيارة ٢٠٢٥/٩/٨ .
٣٠. عبد المجيد قذري ، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، ٢٠١١، ص ١٧٩ .
٣١. (١) د. منال حامد فراج ، مشكلات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية وطرق علاجها (دراسة ميدانية) ، بحث منشور في مجلة الشروق للعلوم التجارية ، العدد ٥ ، ٢٠١١ ، ص ١٣ .
٣٢. (١) مناد بولنوار إلياس زكريا وسايح حمزة وصلعة سمية ، مصدر سابق ص ٣٠٣ .
٣٣. (١) د. احسان شاكر عبد الله ود. أحمد خلف حسين الدخيل وعكاب احمد محمد العبادي ، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد ٤ ، السنة ٤ ، العدد ١٤ ، ٢٠١٢ ، ص ١٤٩ .
٣٤. (١) إبراهيم كامل الشوابكة ، ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية ، دراسات ، علوم الشريعة والقانون المجلد (٣٤) ، ٢٠٠٧ ، ص ٥١٨ .
٣٥. د. قيس حسن عواد ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٢ ، العدد ٤٣ ، ٢٠٢٠ ، ص ٢١٨ - ٢١٩ .
٣٦. د. احسان شاكر عبد الله ود. احمد خلف حسين الدخيل وعكاب احمد محمد العبادي ، مصدر سابق، ص ١٥٠ .
٣٧. (١) إبراهيم كامل الشوابكة ، مصدر سابق ، ص ٥١٩ .
٣٨. (١) عبلة بوالفاتي ومريم بن مولاها ، تحديات الجبائية على التجارة الإلكترونية - دراسة حالة الجزائر - ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (قسم علوم المالية والمحاسبة) - جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل - ، الجزائر ، ٢٠١٩ - ٢٠٢٠ ، ص ٥٦ .
٣٩. (١) د. طواهر محمد التهامي وحني شفيقة ودادن عبد الوهاب ، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية ، مداخلة أقيمت في الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية ، الجزائر - للفترة من ١٥ إلى ١٧ مارس ، ٢٠٠٤ ، ص ٥ .
٤٠. (١) بن وارث حكيمة ، مصدر سابق ، ص ٦٦ .

٤١. (١) د. زينة غاتم عبد الجبار الصفار ، الشركات الإلكترونية وطبيعتها القانونية ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ، الصادرة عن كلية الحقوق - جامعة الموصل ، مجلد ١١ ، العدد ٣٩ ، ٢٠٠٩ ، ص ١٢٢ .

٤٢. (١) د. قيس حسن عواد ، مصدر سابق ، ص ٢١٩ .

٤٣. (١) عبد الوهاب ادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية : النقاشات ، المشاكل ، التحديات ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المجلد ٣ ، العدد ٣ ، ٢٠٠٤ ، ص ١٥٩ .

٤٤. (١) د. احسان شاكر عبد الله ود. احمد خلف حسين الدخيل و عكاب احمد محمد العبادي ، مصدر سابق ، ص ١٥١ .

45. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2014, p 24 . (١)

٤٦. (١) د. احمد ابراهيم دهشان ، المعاملة الضريبية لأنشطة الإقتصاد الرقمي باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي ، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والإقتصادية ، المجلد (١٤) ، العدد (٨٨) ، مصر ، ٢٠٢٤ ، ص ٤٥٤ - ٤٥٥ .

٤٧. (١) منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٢٥٦) في ٢٠١٢/١١/٥ .

٤٨. (١) الفقرة أولاً من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٤٩. (١) تنظر المادتين (الخامسة والسادسة) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل النافذ .

٥٠. (١) الفقرة سادساً من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٥١. (١) طارق عبد القادر اسماعيل ، الضرائب على الإقتصاد الرقمي في الدول العربية ، صندوق النقد العربي ، أبو ظبي الامارات العربية المتحدة ، ٢٠٢١ ، ص ٢١ - ٢٢ .

٥٢. (١) منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٨١٨) في ٢٠٢٥/٣/١٠ .

قائمة المصادر

أولاً : الكتب

- ١- ابراهيم احمد عبد الخالق الدوي ، التجارة الإلكترونية (دراسة تطبيقية على المكتبات) مطبوعات مكتبة الملك فهد الوطنية ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ٢٠١٠ .
- ٢- ابراهيم العيسوي ، التجارة الإلكترونية ، المكتبة الأكاديمية ، مصر ، ٢٠٠٣ .
- ٣- د. إيهاب السباطي ، الموسوعة القانونية للتجارة الإلكترونية ، دار الجامعة الجديدة مصر ، ٢٠٠٨ .
- ٤- د. باسم أحمد المبيضين ، التجارة الإلكترونية وأثرها على الأداء الاستراتيجي ، الطبعة الأولى دار جليس الزمان للنشر والتوزيع ، المملكة الأردنية الهاشمية ، ٢٠١٠ .
- ٥- د. سعد غالب ياسين و د. بشير عباس العلاق ، التجارة الإلكترونية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٩ .
- ٦- طارق عبد القادر اسماعيل ، الضرائب على الإقتصاد الرقمي في الدول العربية ، صندوق النقد العربي أبو ظبي ، الامارات العربية المتحدة ، ٢٠٢١ .
- ٧- عبد الصبور عبد القوي علي مصري ، التجارة الإلكترونية والقانون ، الطبعة الأولى ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، مصر ، ٢٠١٠ .

- ٨- د. عبد الفتاح بيومي حجازي ، التجارة الإلكترونية في القانون العربي النموذجي لمكافحة جرائم الكمبيوتر والإنترنت دار شتات للنشر والبرمجيات ، مصر ، ٢٠٠٧ .
- ٩- عبد المجيد قدرى، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان (الأردن) ٢٠١١.
- ١٠- د. فاروق إبراهيم جاسم ، الجوانب القانونية للتجارة الإلكترونية ، دار السنهوري ، لبنان ، ٢٠١٦ .
- ١١- د. مصطفى موسى العطيّات ، الجوانب القانونية لتعاملات التجارة الإلكترونية (حماية العلامة التجارية الكترونيا) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ .
- ١٢- هبه ثامر محمود عبد الله ، عقود التجارة الإلكترونية (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى ، منشورات زين الحقوقية ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠١١ .
- ١٣- وليد الزبيدي ، التجارة الإلكترونية عبر الإنترنت : الموقف القانوني ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ٢٠٠٤ .
- ١٤- يوسف حسن يوسف ، التجارة الإلكترونية وأبعادها القانونية الدولية ، الطبعة الأولى المركز القومي للإصدارات القانونية ، القاهرة ، ٢٠١١ .

ثانياً : الاطاريح والرسائل الجامعية

- ١- ايد زكي محمد ، أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية ونظم التسوية المحاسبية عنها (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة (قسم المحاسبة والتمويل) الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠٠٩ .
- ٢- بن وارث حكيمة ، دور وأهمية التجارة الإلكترونية في اقتصاد المعرفة - مع الإشارة للعالم العربي - رسالة ماجستير مقدمة إلى معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير دائرة ما بعد التدرج - المركز الجامعي العربي بن مهيدي - أم البواقي - ، الجزائر ، ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ .
- ٣- خالد بداح السهلي ، مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الأعمال (قسم المحاسبة) جامعة الشرق الأوسط ، ٢٠١١ .
- ٤- عبلة بوالفاني ومريم بن مولاها ، تحديات الجباية على التجارة الإلكترونية - دراسة حالة الجزائر - ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (قسم علوم المالية والمحاسبة) جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل - ، الجزائر ، ٢٠١٩ - ٢٠٢٠ .
- ٥- هيا يعقوب فهد العبيد ، مدى قدرة نظام المعلومات المحاسبي في الشركات الكويتية على التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الأعمال - جامعة الشرق الأوسط ، ٢٠١١ - ٢٠١٢ .

ثالثاً : البحوث والمقالات والمداخلات

- ١- إبراهيم كامل الشوابكة ، ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية ، دراسات ، علوم الشريعة والقانون ، المجلد (٣٤) ٢٠٠٧ .
- ٢- د. احسان شاكر عبد الله ود. احمد خلف حسين الدخيل وعكاب احمد محمد العبادي ، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد (٤) السنة (٤) ، العدد (١٤) ، ٢٠١٢ .
- ٣- د. الحواس زواق ود. ولهي بوعلام ، الضرائب على التجارة الإلكترونية - المشكلات وآليات الإخضاع - ، جامعة المسيلة / الجزائر ، ٢٠١٧ . بحث منشور على الموقع الالكتروني

<http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/10410/15%20E%20houas%20M%27Sila.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- ٤- د. احمد ابراهيم دهشان ، المعاملة الضريبية لأنشطة الإقتصاد الرقمي باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والإقتصادية ، المجلد (١٤) ، العدد (٨٨) ، مصر ، ٢٠٢٤ .
- ٥- د. حيدر مجيد عبود الفتلاوي ، معوقات فرض الضرائب الكمركية على نشاط التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (٩)، العدد (٢٩) ، ٢٠١٣ .
- ٦- ريم هند ود. بوجاني عبد الكريم ، التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة البصائر للدراسات القانونية والاقتصادية عدد خاص ، ٢٠٢١ .
- ٧- د. زينة غانم عبد الجبار الصفار ، الشركات الإلكترونية وطبيعتها القانونية ، بحث منشور في مجلة الرافين للحقوق المجلد (١١) ، العدد (٣٩) ، ٢٠٠٩ .
- ٨- عبد الوهاب دادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية : النقاشات ، المشاكل ، التحديات ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المجلد (٣) ، العدد (٣) ، ٢٠٠٤ .
- ٩- عمار ياسين كاظم ، التهرب الضريبي في التجارة الإلكترونية مع الإشارة للتجربة في العراق ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والسياسية ، المجلد (٩) ، العدد (٢) ، ٢٠٢٠ .
- ١٠- د. طواهر محمد التهامي و حني شفيقة ودادن عبد الوهاب ، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية ، مداخلة أقيمت في الملتقى الدولي للتجارة الالكترونية ، الجزائر للفترة من ١٥ إلى ١٧ مارس ٢٠٠٤ .
- ١١- د. قبس حسن عواد ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية ، بحث منشور في مجلة الرافين للحقوق ، المجلد (١٢) ، العدد ٤٣ ، ٢٠٢٠ .
- ١٢- مناد بولنوار إلياس زكريا وسايح حمزة وصلعة سمية، الضريبة على التجارة الالكترونية بين الفرض والإعفاء بحث منشور في مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد (٤)، العدد ٢، ٢٠٢٠ .
- ١٣- د.منال حامد فراج ، مشكلات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية وطرق علاجها (دراسة ميدانية) بحث منشور في مجلة الشروق للعلوم التجارية ، العدد (٥) ، ٢٠١١ .

رابعاً : القوانين والأنظمة

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
- ٢- قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل النافذ .
- ٣- قانون التوقيع الإلكتروني والمعاملات الإلكترونية رقم (٧٨) لسنة ٢٠١٢ النافذ .
- ٤- نظام تنظيم التجارة الإلكترونية رقم (٤) لسنة ٢٠٢٥ .