

## مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية<sup>(\*)</sup>

د. قيس حسن عواد

أستاذ التشريع المالي المساعد

كلية الحقوق / جامعة الموصل

### أقدمة :

#### أهمية البحث:

نتيجة لاتساع نطاق التجارة الالكترونية ومعاملات البيع والشراء المتداولة على الشبكة العالمية (الانترنت) وذلك بإطار قانوني هو العقد الالكتروني، وما نتج عن ذلك من تنوع وتوسع في الإيرادات المتحققة عبر هذه المعاملات التجارية التي تحدث في فضاء مفتوح بعيدا عن التنظيم القانوني وخاصة التحاسب الضريبي على اعتبار أنها شكل جديد من أشكال النشاط الاقتصادي، فقد أثارت العديد من الإشكالات في مقدمتها إمكانية خضوع هذه الإيرادات غير المنتظمة بسجلات تقليدية وبأنظمة عمل اعتادت عليها النظم الضريبية التقليدية للتحاسب الضريبي وهل ستبقى خارج المنظومة الضريبية خاصة وان المجتمع الدولي يسير نحو الاعتماد بشكل اكبر على تقنية الاتصالات الدولية والاستفادة منها في تحقيق الأهداف الاقتصادية المرجوة.

#### هدف البحث:

البحث في التعامل القانوني الضريبي للإيرادات الناجمة من دخل عقود التجارة الالكترونية، من خلال تحديد الاتجاهات القانونية الداخلية والدولية وكيف تعاملت مع هذا الدخل ضريبيا، ثم إبراز الاتجاهات الفقهية التي أيدت والتي رفضت إخضاعها للتحاسب الضريبي وماهية الحجج والمبررات المقدمة لكلا الاتجاهين ثم تحديد علاقة القواعد والمبادئ الضريبية المطبقة في النظم الضريبية ومدى إمكانية تطبيقها في بيئة التجارة الالكترونية مع الأخذ بالاعتبار خصائص هذه البيئة واختلافها في العديد من الأمور عن التداول التجاري التقليدي والقواعد المنظمة له ضريبيا.

#### مشكلة البحث:

(\*) أستلم البحث في ٢٠٠٩/٩/٢ \*\*\* قبل للنشر في ٢٠٠٩/١١/١٨ .

النظام الضريبي العراقي نظام تقليدي بالياته وأدواته والتجارة الالكترونية مجال حديث يستلزم التعامل بمرونة وبألية عمل وتنظيم مختلفة وبالتالي ما ينشأ عن هذا التباين من إشكاليات سواء أكان لدى النظام الضريبي العراقي أم غيره من النظم الضريبية التي لا زالت تأخذ بطرائق العمل التقليدية للتحاسب الضريبي، وكون النظام الضريبي العراقي لم يأخذ بهذا الشكل من التحاسب الضريبي لعدة أسباب لا يمنع من تناول الأمر وما ينتج عنه من إشكاليات في طرائق تحديد الدخل ومن هو المكلف في إطار بيئة عمل مفتوحة وبعيدة عن مفهوم الإقليمية الجغرافية التي تعتمدها النظم الضريبية بشكل رئيس في التحاسب الضريبي.

### نطاق البحث:

تناول العقود الالكترونية وكيفية خضوع إيراداتها للتحاسب الضريبي في النظم الضريبية المختلفة، الولايات المتحدة نموذجا لعدم القبول بالضرائب على الانترنت، ودول الاتحاد الأوربي ومحاولاتها لتنظيم التداول التجاري تحقيقا لعدة أهداف، والموقف العربي من تداولات التجارة الالكترونية ومدى خضوعها للضرائب.

**منهج البحث:** اعتمد البحث الأسلوب التحليلي للنماذج القانونية في الدول التي أخذت بفرض الضرائب على التجارة الالكترونية، وتحديد جوانب هذا التنظيم المختلفة.

### خطة البحث:

المبحث الأول: الضرائب وعقود التجارة الالكترونية  
المطلب الأول: عقود التجارة الالكترونية والدخل الناجم عنها  
المطلب الثاني: الاتجاهات الدولية والداخلية من الضرائب على التجارة الالكترونية

المبحث الثاني: التنظيم الضريبي لدخل عقود التجارة الالكترونية  
المطلب الأول: المبادئ الضريبية وطبيعة التجارة الالكترونية  
المطلب الثاني: أنواع الضرائب على التجارة الالكترونية

## المبحث الأول

### الضرائب وعقود التجارة الالكترونية

يستلزم تناول تنظيم فرض الضرائب على الأرباح الناجمة من التعاقد الكترونيا ضرورة التناول المبدئي لماهية التجارة التي أسهمت في ظهور شكل جديد للنشاط الاقتصادي الإنساني وأصبحت مظهرا مستقرا وواقعا في العديد من

دول العالم، للتعرف بشكل اقرب لكيفية التناول القانوني لأرباح هذه التجارة ضريبيا، وذلك بمطلبين سبقها تمهيد للتعريف بهذه التجارة ومطلب أول تناول ماهية العقود التي هي وسيلة التجارة في إحداث الآثار القانونية للأطراف المتعاملة، ومطلب ثان يحدد كيف تناول الفقه العالمي مبدأ فرض الضرائب على أرباح التجارة الالكترونية تمهيدا للتأسيس لمشروعية هكذا تصرف إلى جانب دور المجتمع الدولي من خلال المنظمات الدولية والاتفاقيات العالمية التي نشأت عنها وتأثير ذلك في تحديد مواقف العديد من الدول في المجتمع الدولي من موضوع فرض الضريبة على التجارة الالكترونية.

### تمهيد

#### التعريف بالتجارة الإلكترونية وخصائص بيئتها

لم تبق التجارة بقواعدها التقليدية المستقرة والمنظمة للأنشطة التجارية على حالها، وذلك بسبب تطور تقنيات الاتصالات الدولية التي ساهمت في اختصار العديد من العوامل التي قامت عليها التجارة وتغييرها كعنصري الزمان والمكان، ونتج عن ذلك الاستخدام الواسع والمستقر في النمو لشبكة الانترنت من قبل الأفراد والشركات في مختلف أنحاء العالم، ومحتوى هذا التغيير تداول السلع والخدمات بين البائع والمشتري بوسائل الكترونية سهلة النقل والتحويل وبدون تحديد مكاني لهذا التداول وقد أطلق على هذا الشكل من التداول التجاري بالتجارة الالكترونية التي خالفت أسس التجارة التقليدية من حيث وجود البعد الجغرافي سواء أكان لمكان إبرام العقد أم مكان تسليم السلعة أم الخدمة أم مكان دفع المقابل واستلامه.

وقد تنوعت وسائل الاتصال الالكتروني من أجهزة الحاسبة والهواتف النقالة والحواسيب النقالة (laptop) طالما وجدت نقطة اتصال بشبكة الانترنت، ففي إحصائيات اقتصادية تزايدت القيمة الكلية لتداولات التجارة الالكترونية من الصفر عام ١٩٩٠ إلى حدين أدناها ١٣٢ بليون دولار أمريكي يمثل الناتج القومي لفرنلندا، و٦٥٧ بليون دولار أمريكي عام ٢٠٠٠، يمثل الناتج القومي لكندا على وفق أرقام منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي الدولية (OECD)<sup>(١)</sup> ويمكن القول إن التجارة الالكترونية نوع من العمليات التي يتم فيها

(١) نشرت هذه الإحصائية على الموقع الرسمي للمنظمة الدولية للتنمية والتعاون الاقتصادي

البيع والشراء بين المستهلكين والمنتجين وبين الشركات بعضها بالأخر باستخدام تقنيات الاتصالات وهذا التعامل قد يكون داخليا وقد يكون خارجيا إذ لا يتعلق بحدود جغرافية، وتنفيذ العقود المبرمة بين أطراف هذه التجارة تتحقق بصيغة افتراضية (cyber) ليس لها فضاء مادي محدد وإنما افتراضي<sup>(١)</sup>. وهي كذلك استخدام شبكات الحاسب الالكتروني لتسهيل المعاملات التجارية المتضمنة تداول المنتجات من السلع والخدمات وتوزيع البضائع، وهذه السلع والخدمات تتضمن منتجات مادية (غير رقمية) أو رقمية تتضمن نصوصا واصواتا، صوراً وأفلاماً يمكن أن تفسر كسلسلة من الأرقام المنفردة أو الاصفار، ولذا فهي تخلق فرصاً مماثلة للمعاملات التجارية المتضمنة المنتجات الرقمية وغير الرقمية من خلال تداول الأعمال التجارية فيما بينه<sup>(٢)</sup>. من هذا المفهوم يمكن الخروج بجملة من الخصائص لطبيعة التجارة الالكترونية<sup>(٣)</sup>:

- (١) إنها تجارة لا تقوم فقط على البيع والشراء المجرد وإنما أضيفت لها أنشطة أخرى على سبيل المثال عمليات تصميم وعرض وإنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- (٢) لا تتحقق إلا باستخدام وسائل الاتصالات الالكترونية من حواسيب وهواتف نقالة مع ضرورة الارتباط بنقطة اتصال بالشبكة العالمية (internet).
- (٣) تحدث في أي مكان في العالم بدون حدود جغرافية فاصلة، فلا فضاء يحدها، ومن يستخدمها فإنه يمارس أنشطته في إطار جغرافي داخلي وخارجي معاً، مما يولد العديد من التساؤلات القانونية تخلق التجارة الالكترونية أنماطاً تجارية مستحدثة وغير مسبوقه في إدارة النشاط التجاري وفي إبرام العقود التجارية وفي دفع المقابل واستلامه واثار ذلك على طريقة إنتاج السلع والخدمات وكيفية عرضها.

(٢) د. عصام عبد الفتاح مطر، التجارة الالكترونية في التشريعات العربية والأجنبية، دار الجامعة الجديدة ،

الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ١٨.

(٣) Kendal . Houghton and Walter Hellerstien ,Electronic commerce: Perspectives on proposals for change and their constitutionality, Brigham Young University law review, USA, 2002, p10.

(٤) راجع د. عبد الفتاح بيومي حجازي، التجارة الالكترونية وحماتها القانونية، المجلد الأول - نظام التجارة الالكترونية

وحماتها مدنياً، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ١٠.

(٤) تتفق التجارة الالكترونية مع اتجاهات منظمة التجارة العالمية (WTO) واتفاقية الجات الخاصة بتحرير التجارة من القيود والأعباء وخاصة المالية، فهي متنقلة في سوق مفتوح بدون حدود مع اتجاهات لتحقيق عوائد مالية أعلى من الأنشطة التقليدية يصاحبها انخفاض في تكلفة إنشاء المتاجر الالكترونية خلافا لمثيلاتها التقليدية.<sup>(١)</sup>

## المطلب الأول

### عقود التجارة الإلكترونية والدخل الناجم عنها

لقد أدت العولمة الاقتصادية من خلال استخدام شبكة الانترنت إلى إيجاد صور جديدة من الأنشطة التجارية وظهور أسواق مفتوحة وواسعة للقيام بالأعمال التجارية وتداولها بين التجار والمستهلكين، وهذا الأمر اوجد بالضرورة صيغا مستحدثة لتوثيقها وإثبات مشروعيتها ووجودها الفعلي، ونتج عن ذلك ظهور صيغ ونماذج لعقود تجارية تتفق وبيئة التجارة الالكترونية.

وعند تحديد طبيعة هذه العقود فإنها قد تكون عقودا داخلية و دولية وذلك رهن بالتنظيم القانوني المحدد لذلك، مع ذلك ولكونها تجري بين أطراف تتواجد في أماكن مختلفة في العالم، فمستخدم الخدمة يقيم في بلد ويبرم عقدا مع مورد أو مجهز للخدمة في بلد آخر، يلحق ذلك متعهد التخزين الذي يقيم في بلد ثالث، فان هذا يوضح إلى حد كبير الطابع الدولي لهذا العقد وما ينتج عن ذلك من آثار والتزامات قانونية<sup>(٢)</sup>.

**أولا : العقد الالكتروني، تعريفه، صورته :**

لقد تعددت التعريفات للعقد الالكتروني وكانت التعريفات تتجه منحيين<sup>(٣)</sup>

(١) د.سعودي حسن سرحان، التجارة الالكترونية آلية فعالة لتنشيط التجارة الدولية-دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٢٠-٢١.

(٢) راجع د.لطيف زيود وآخرون، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول، سورية، ٢٠٠٧، ص ١٣٥.

(٣) راجع د.راجح رتيب، ضريبة التجارة الالكترونية، الدليل الالكتروني للقانون العربي، عمان، منشور على الموقع [www.arablwinfo.com](http://www.arablwinfo.com)

١. اتفاق يتقابل فيه الإيجاب والقبول على شبكة دولية للاتصالات ويتحقق هذا التلاقي عن بعد.
٢. اتفاق يعبر عن الإيجاب فيه ببيع أشياء أو تقديم خدمات على طريقة الإذاعة المرئية المسموعة وسط شبكة دولية للاتصالات عن بعد ويلاقيه القبول عن طريق اتصال الأنظمة المعلوماتية عن بعد.
- إلا إن هذا التعدد لا يخرج عن كونه اتفاقاً يبرم بصورة كلية أم جزئية باستخدام وسائل الاتصال عن بعد بدون وجود مادي فعلي لطرفي العقد ويمكن التعبير عن الإيجاب والقبول الصادر عن هذين الطرفين بوسائل الاتصال التي تعد واسطة أساسية لتنفيذ أي معاملة تجارية<sup>(١)</sup>، وهذا لايعني إن العقد الالكتروني له أركانه الخاصة المختلفة عن العقد العادي فهو في كل الأحوال تلاقي الإيجاب الصادر من طرف (البائع أو مزود الخدمة) بالقبول الصادر من المستهلك وذلك بوسائل الكترونية تفترض تباعد الوجود المادي لطرفي العقد ينصب على محل لهذا العقد وهو الخدمة أو السلعة الرقمية وغير الرقمية.
- ونتيجة لطبيعة التجارة الالكترونية المتمسة بالمرونة والسرعة في التطور والنمو نجد أن هناك العديد من المحاولات الدولية للخروج بصيغة ونموذج لتنظيم دولي لشكل عقد التجارة الالكترونية، ويعد ابرز الجهود الدولية ما أصدرته لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي عام ١٩٩٦ والمسمى (القانون النموذجي للأمم المتحدة حول التجارة الالكترونية) والذي تم إقراره عام ١٩٩٦، إذ قدمت نموذجاً لتوحيد القواعد القانونية المعمول فيها في مجال التجارة الالكترونية وتسري على الأنشطة التجارية الداخلية والخارجية على حد سواء والهدف من وضع هذا القانون النموذجي وحسب أعماله التحضيرية مساعدة الدول الأعضاء في الأمم المتحدة في دمجها في قوانينها الداخلية حتى يصبح جزءاً من تشريعها الداخلي أو يتم التصديق عليه بوصفه معاهدة دولية في إطار الأمم المتحدة<sup>(٢)</sup>.
- والصفة الدولية للعقد الالكتروني لا تقتصر فقط على أطراف العقد ومكان إقامتهم وإنما محتوى العقد ذاته ينصب في انتقال قيم اقتصادية وثروات عبر الحدود بين الدول ولذا تتجاوز آثاره القانونية الاقتصاد الداخلي للدولة بسبب حركة الاستيراد والتصدير للمنتجات والسلع والخدمات عبر الحدود الجغرافية والاقتراضية التي يصعب تحديدها الكترونياً، إلى جانب أن العقد يبرم عن بعد إذ

(٢) د. عصام عبد الفتاح مطر، التحكيم الالكتروني، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٢٩٢.

(١) راجع د. عبد الفتاح بيومي حجازي، التجارة الالكترونية في القانون العربي النموذجي لمكافحة جرائم الكمبيوتر

والانترنت، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٣١٥.

لا يبرم بين أشخاص حاضرين في ذات المكان وإنما في أماكن متعددة في ذات الزمان وبواسطة وسائط الكترونية سواء أكان هؤلاء الأطراف يتبعون دولة واحدة أم دول متعددة، وهنا لا بد من الإشارة إلى طبيعة هذا العقد، هل إن هذه الخصائص المرتبطة بالوسائل الالكترونية المستخدمة أثرت على تكييف العقد المبرم قانوناً، الجواب لذلك انه في الحقيقة لا يخرج عن الأساس الذي يقوم عليه العقد التجاري التقليدي المنظم حسب القانون الداخلي للدولة والقائم على ركن الرضا، فالعقد الالكتروني يبرم بمجرد أن يتبادل المتعاقدان التعبير عن إرادتهما دون الحاجة لأي إجراء آخر.

ويمكن القول إن العقود الالكترونية تنقسم إلى صورتين رئيسيتين حسب طريقة الاتصال<sup>(١)</sup>:

١. العقود المبرمة من خلال مواقع التصفح عبر الشبكة العالمية (internet) ، وتتحقق من خلال المواقع التي تعرض فيها السلع والخدمات على الشبكة العالمية والتي تتيح للمستهلك (المستخدم للشبكة) حرية الاختيار والتروي عند حدوث ذلك، وعند اختيار السلعة المطلوبة يتم الانتقال بالمستخدم إلى صفحة أخرى تتضمن نموذج العقد الذي يجب القبول فيه بأي صيغة تفيد القبول، ويصعب ادعاء وقوع الخطأ في هذا النوع من العقود لأنها تتميز بالبطء والوضوح إلى جانب الصياغة البسيطة لنموذج العقد المقدم ولا يتم فقط اعتماد صيغة القبول بل التأكيد عليها مجدداً (conferment).

٢. العقود المبرمة بواسطة البريد الالكتروني عبر الشبكة العالمية، وهو وسيلة اتصالية لإرسال الرسائل الكترونياً واستقبالها بين الحواسيب باستخدام الشبكة العالمية، ويعد أكثر الخدمات شيوعاً بين مستخدمي الانترنت، ويتحقق العقد الكترونياً عند إرسال رسالة بالبريد تصل إلى عنوان الموجب الذي يتسلم رسالة مضمونها إبرام العقد، وتعد هذه الصورة أكثر وثوقاً من الصورة السابقة لأنها تتضمن الاستخدام المباشر للبريد الالكتروني لطرفي العقد بكل ما يحتويه من معلومات عن طرفي العقد.

### ثانياً : الدخول الناجم عن التعاقد الكترونياً

إن أي عملية أو صفقة تجارية ينشأ عنها بيع وشراء وفي الحالين يتم دفع مقابل يحصل عليه المنتج أو البائع يدفع المستهلك، والنقد هو الوسيلة الرئيسية المستخدمة في نطاق التجارة التقليدية وبعد ظهور التجارة الالكترونية كان لا بد

(١) راجع رامي احمد علوان، التعبير عن الإرادة عن طريق الانترنت واثبات التعاقد الالكتروني، مجلة الحقوق، العدد

الثاني، السنة السادسة والعشرون، ديسمبر/كانون الأول، جامعة الكويت، ٢٠٠٢، ص ٢٦١-٢٦٣.

من إيجاد صورة تتفق وخصائص التجارة الالكترونية يتم فيها تسديد المستحقات المالية، فظهر التحويل الالكتروني للأموال، الحوالة الالكترونية، الدفع بالبطاقات المصرفية (بطاقات الائتمان-بطاقات الوفاء)، وهذه الوسائل يطلق عليها بالنقود الالكترونية، وتتميز بخاصية الاتفاق بين الجهة مصدرة الوسيلة الالكترونية (الدافع) وبين التاجر (القباض لها) إلى جانب توافر التوثيق الكامل لوجود الطرف الآخر في عملية التداول التجاري (التاجر أو المصرف أو العميل)، كما تضمن صلاحية الوسيلة كأداة للدفع، في المقابل تمثل هذه النقود الالكترونية مشكلة حقيقية قد تؤدي إلى حدوث التهرب الضريبي خاصة انه يسهل إخفاء الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت والمستخدم فيها وسائل الدفع الالكترونية<sup>(١)</sup>.

أما محل العقد الالكتروني فهو السلع والخدمات الرقمية وغير الرقمية التي يتم تداولها من المجهز أو مزود الخدمة إلى المستخدم (المستهلك)، وهذا يعني وجود قيم مادية أو غير مادية تدخل في مفهوم اقتصادي جديد هو اقتصاد المعرفة (knowledge economy)، والذي يعد على وفق المعايير الاقتصادية الحديثة أحدث وأفضل عوامل الإنتاج التي تعد المورد الأساس لإنشاء الثروة في الاقتصاد وهو العامل الأكثر أهمية في الوقت الحاضر، وهذه المعرفة ونتيجة لتحويلها إلى معلومات جعل هذا الأمر من التكنولوجيا أداة هائلة في وضع المعرفة في متناول العالم وتخزينها رقمياً وتداولها كمعلومات في شكل كتب ومجلات وأدوات عمل ومراجع وصور وأفلام ورسومات وغير ذلك من السلع والخدمات الرقمية بواسطة الانترنت كمحيط لتداولها بعضها بصورة مجانية والبعض الآخر بمقابل نقدي<sup>(٢)</sup>.

وهنا يمكن التساؤل عن الدخل الناجم عن الصفقات التي تعقد عبر شبكة الانترنت ومن خلال وسائل الاتصال الالكترونية من الناحية التجارية والضريبية، فمما لا جدال فيه إن هذه الصفقات عمليات تجارية تهدف إلى تحقيق الربح ودليل ذلك الإحصائيات المقدمة حول نمو التجارة الالكترونية والأرباح المحققة من خلال استخدامها على المستوى العالمي<sup>(٣)</sup>، إلى جانب أن هذه الأنشطة

(١) راجع د. عصام عبد الفتاح مطر، التحكيم الالكتروني، مصدر سابق، ص ٣٥٢-٣٦٧.

(٢) راجع رميدي عبد الوهاب، اقتصاد المعرفة، الفجوة الرقمية-تحدي المنطقة العربية، مجلة بحوث اقتصادية، العددان

(٤٣-٤٤) صيف/خريف، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٥١

(٣) وصلت مبيعات التجارة الالكترونية في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٩٦ إلى ٥١٨ مليون دولار مقابل ٥٠

مليون فرنك فرنسي، وتشير الدلائل إلى أن ٦٠% من النمو الاقتصادي خلال السنوات الأولى من القرن الحالي

تدخل ضمن مفهوم العمل التجاري المنظم على وفق القوانين الداخلية للدول التي تأخذ بالاعتبار عدة معايير لتحديد تجارية العمل كمعيار السبب (قصدية الربح) أو معيار الحرفة ، ومعيار المضاربة ومعيار التداول (الذي اخذ فيه المشرع العراقي) والذي يعني ممارسة العمل بقصد تحقيق الربح من خلال الأعمال التجارية القائمة على شطرين يكمل احدهما الآخر (شراء+بيع) أو (شراء+إيجار) أو (استئجار+إيجار) أي أن عملية الشراء تكون بقصد البيع أو بقصد الإيجار وهكذا تؤدي أي من هذه العمليات إلى تحقيق ربح أو تجنب خسارة<sup>(١)</sup>.

وعلى ذلك فإن التجارة الالكترونية عمل تجاري يقوم بعدة أنشطة كعرض السلع والخدمات وتصميمها وتوزيعها بقصد بيعها وتحقيق الأرباح منها، ومن الناحية الضريبية فالقوانين الضريبية ومنها القانون العراقي بينت المقصود بالعمل التجاري، فالقانون العراقي أحال إلى قانون التجارة العراقي لتحديد ماهية الأعمال التجارية وزاد على ذلك بان ادخال أي عمل لم يرد ذكره في قانون التجارة العراقي وتم القيام فيه باستخدام الطرائق والوسائل التي تضيف على العمل الصبغة التجارية وهذا مفهوم توسع فيه القانون العراقي، وبذا يمكن القول انه طبقاً لهذا الموقف فإن الأعمال التجارية التي تتم عبر الانترنت ووسائل الاتصال الالكترونية (التجارة الالكترونية) تدخل ضمن مفهوم العمل التجاري ضريبياً<sup>(٢)</sup>.

وعلى الرغم من هذا التحديد لماهية العمل التجاري ضريبياً إلا إن محتوى التجارة الالكترونية يتميز بعدة خصائص تباينت النظم الضريبية في كيفية التعامل معها، سواء من حيث إمكانية تطبيق القواعد والأصول الضريبية على الأرباح المتحققة منها وصولاً إلى نوعية الضرائب التقليدية واستحداث أخرى تتفق والتغيرات الواضحة في المنظومة الاقتصادية الدولية.

## المطلب الثاني

يعود في الأساس إلى التجارة الالكترونية والتعامل في تكنولوجيا المعلومات، راجع د. عبد الفتاح حجازي، التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص ١٧.

(١) راجع د. أكرم ياملكي، الوجيز في شرح القانون التجاري العراقي، الجزء الأول، ط ٢، شركة الطبع والنشر الأهلية، بغداد، ١٩٦٨، ص ٦٦.

(٢) نصت على ذلك الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بالنص على (الأرباح التجارية أو التي لها صبغة تجارية..).

### الاتجاهات الدولية والداخلية القانونية من الضرائب على التجارة الالكترونية

تباينت الاتجاهات التشريعية الدولية والداخلية في التعامل مع معاملات التجارة الالكترونية ضريبيا وعلى الرغم إن معظم الدول المتقدمة قد أصدرت التشريعات القانونية الخاصة بممارسة التجارة الالكترونية كأعمال تجارية إلا إن الأمر لم يكن على ذات المستوى من التنسيق والتقنين فيما يتعلق بموضوع إخضاع الإيرادات الناجمة عن هذه التجارة للضرائب، فعلى الصعيد الدولي نجد إن منظمة التجارة العالمية (WTO) قد أكدت سياساتها على تنفيذ محتويات اتفاقية الجات المبرمة عام ١٩٤٧ في مؤتمر هافانا والخاصة بتنظيم القيود المالية والجمركية على التداول التجاري في النطاق الدولي<sup>(١)</sup>.

لقد نصت هذه الاتفاقية على ضرورة تحرير التجارة العالمية من القيود المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تقيد انتقال رؤوس الأموال وتعيق التنمية الاقتصادية العالمية على مستوى التجارة الدولية، وقد امتد تأثير هذه الاتفاقية على العديد من دول العالم التي وقعت عليها والتي لم توقع بعد، إن محتوى هذه الاتفاقية يتناول الضرائب التقليدية الفعلية القائمة (الضرائب الجمركية والرسوم المتعلقة باستيراد وتصدير السلع والبضائع على وجه الخصوص) إلى جانب التأثيرات المتعلقة بالإعفاءات والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات وخاصة الأجنبية، إن هذا الاتجاه يؤكد بما لا يدعو للشك عدم فرض الضرائب على التداولات التجارية الالكترونية اتفاقا وبرنامج المنظمة التي تمثل احد الأضلاع الثلاثية للنظام الاقتصادي الدولي المعاصر والمتضمن إلى جانبها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وقد أكدت هذا الاتجاه منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في المؤتمر الذي انعقد في كندا عام ١٩٩٨، على إن التجارة الالكترونية تسري عليها القواعد المستقرة في التنظيم القانوني وخاصة اتفاقية الجات والاتفاقيات التجارية الأخرى التي أصدرتها المنظمة<sup>(٢)</sup>.

أما منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) فإنها قد ركزت بشكل كبير على تنظيم الجوانب الاقتصادية وخاصة الضريبية لموضوع التجارة الالكترونية والتعاقدات المبرمة الكترونيا، فقد عمدت إلى إصدار العديد من

(١) منشورة اتفاقية الجات (general agreement on tariff & trade) على موقع منظمة التجارة العالمية الرسمي

WWW.WTO.ORG/treaties/htm.

(٢) Ronald Paris, The globalization of Taxation. Electronic Commerce and the transformation Of The State, International studies quarterly, USA, 2003, p: 159.

الدراسات الخاصة بهذا،ويمكن القول إنها قد ساهمت في التأسيس لقيام نظام ضريبي دولي من خلال عدة اتجاهات:

**أولاً:** استخدام شكل الضرائب التقليدية كمدخل لتنظيم ضريبي دولي فقد عقدت المعاهدة الخاصة بالنموذج القانوني للضرائب على الدخل في مؤتمر المنظمة عام ١٩٦٣<sup>(١)</sup>، وقد أقرت هذه المعاهدة المعايير الضريبية العامة للنموذج القانوني لضريبة الدخل وخاصة مبدأ الإقامة والإقليمية، ونتيجة لهذا الإقرار أخذت معظم النظم الضريبية بهما من خلال التشريعات الداخلية ما أدى إلى ظهور مشكلة واجهتها اغلب هذه النظم وهي الازدواج الضريبي، مما دفع المنظمة إلى وضع الحلول من خلال النص في العديد من مؤتمراتها على اعتماد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الثنائية أو اعتماد سياسة الإعفاءات الضريبية للأفراد والشركات إلى جانب اعتماد معايير محددة لمبدأ الإقامة من خلال معايير الجنسية والموطن والعلاقة الاقتصادية المباشرة بين المقيم وبلد الإقامة.

**ثانياً:** من خلال المشاكل الضريبية التي برزت بسبب مظاهر العولمة الاقتصادية، فعلى الرغم من إن المعايير والنموذج القانوني الذي قدمته المنظمة في تنظيم قانون الضرائب على الدخل كقانون نموذجي تأخذ به النظم الضريبية وفي وضع نماذج قانونية لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي يمكن أن تؤدي لاعتبار الأمر قابلاً للتطبيق على المستوى الفردي لكل دولة أو في إطار ثنائي بين دولتين، إلا إنها في المقابل تمثل مجموعة مبادئ ومعايير متفق عليها دولياً ومطبقة بشكل واسع، ونتيجة لذلك وكأثر مباشر لنمو التجارة الالكترونية فقد تزايدت حالات التهرب الضريبي وظهر ما يسمى بالجنات الضريبية (tax havens) مما شكل حالة من التنافس الضريبي بين الدول تدعى بالتنافس الضريبي المؤذي (harmful taxation competition) لاجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية وزيادة رصيد العملات الأجنبية<sup>(٢)</sup> والتي تعتمد معايير ضريبية مخففة أو عدم اعتماد المعايير الضريبية الدولية، لذا قامت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في مؤتمرها في أوتاوا /كندا عام ١٩٩٨ ودعت إلى وضع قائمة سوداء بالدول المعتبرة كجنات ضريبية والتي لا تأخذ بالمعايير التي نصت عليها المعاهدة

(١) نشرت الاتفاقية على موقع المنظمة الرسمي [www.oecd.org/daf/treaties/mtc\\_Articles/pdf](http://www.oecd.org/daf/treaties/mtc_Articles/pdf).

(٢) Paris, opcit, p:160.

الخاصة بالنموذج القانوني للضرائب على الدخل لعام ١٩٦٣ وتحديد الإجراءات التي تقوم فيها دول المنظمة ضد هذه الدول<sup>(١)</sup>.

إن هذا الدور التنظيمي يمكن له أن يكون مؤثرا في تنظيم التحاسب الضريبي لدخل التجارة الالكترونية خاصة وان هناك اتجاهات دولية أخرى تنادي بفرض الضرائب على هذا النشاط الاقتصادي بسبب النمو الواضح لها، وان هناك العديد من الإشكاليات التي ستحدث على المستويات الداخلية خاصة عند المقارنة بين واقع السلطات الضريبية الداخلي وعلى المستوى الدولي كدول توصلت إلى قناعة بان المتغيرات التقنية في طرق التجارة تتطلب مستوى متقدم من التنسيق الدولي الضريبي، وفي هذا الإطار يبرز موقف دول الاتحاد الأوربي التي تعود إلى تنظيم استخدام التجارة الالكترونية وعدم ترك الأمر عرضة لعدم التنظيم و حدوث حالات الاستغلال وذلك من خلال فرض القيمة المضافة (VAT) على المنتجات الالكترونية التي يجري شراؤها داخل دول الاتحاد الأوربي عن طريق الانترنت كوسيلة لإخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضرائب<sup>(٢)</sup>، ويمكن اعتبار هذا الأمر توجها نحو اعتماد سياسة ضريبية على معاملات التجارة الالكترونية، في المقابل نجد ان الولايات المتحدة الأمريكية تدعو إلى تحرير التجارة الالكترونية من فرض الضرائب عليها سواء بالصور التقليدية او المستحدثة من خلال القانون الذي أصدره الكونغرس الأمريكي والخاص بتحرير الانترنت من الضرائب (INTERNET TAX FREEDOM ACT) والذي نص على منح الشركات الأمريكية العاملة على الانترنت إيقافا ضريبيا لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تشريعه عام ١٩٩٨ ولغاية ٢٠٠١ ثم صدرت عدة قوانين لاحقة مددت لهذه الفترة وذلك لعد أسباب نصّ عليها القانون الخاص بتحرير الانترنت<sup>(٣)</sup> وهي :

١. إن اغلب الشركات العاملة على الانترنت والمؤثرة بشكل كبير هي شركات أمريكية.
٢. إن نمو شبكة الانترنت وتطور التجارة الالكترونية يرفضان وضع القيود المالية.

(١) فيتو تانزي وهاول زي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، سلسلة قضايا اقتصادية، منشورات صندوق النقد الدولي، واشنطن ٢٠٠١، ص ١٦.

(٢) Doug Brown, Eu close to taxing foreign digital goods, june, www.interactive-week.com.

(٣) Internet Tax Freedom Act, legislative background, Congressional digest, may, 2000.P:2.

٣. إن إبعاد الضرائب عن الانترنت سيوفر الإمكانات للأفراد للحصول على الضمانات اللازمة لعدم فرض قيود مالية عليهم مما سيوسع نطاق الأنشطة الاقتصادية المتحققة عند استعمال هذه التكنولوجيا.

٤. لقد اوجد الانترنت شكلا جديدا للتجارة وان فرض الضرائب عليها سيعيق نموها وعدم اكتمال الصورة الجديدة لهذه التجارة بكافة خصائصها المستحدثة.

ومع ذلك فان العديد من النظم الضريبية الأخرى قد عمدت إلى وضع معايير يمكن الاستناد إليها في حل مشاكل التجارة الالكترونية وخاصة معيار موقع المال ومكان إبرام العقد تمهيدا للتحاسب الضريبي ، وان لم يصل الأمر إلى مستوى إصدار التشريعات القانونية وإنما هي اقرب للتوجيهات العامة كما هو الحال في كل من كندا و استراليا التي أوجدت لجانا خاصة بوضع المعايير المحددة لمزاولة الأنشطة التجارية على شبكة الانترنت، أما الاتجاهات القانونية المعتمدة من الدول العربية في هذا الإطار، فقد نظمت العديد من الدول العربية قوانينها الخاصة بتنظيم التجارة الالكترونية وخاصة الدول التي اعتمدت على التقنيات الحديثة في معاملاتها الاقتصادية كالقانون الخاص بحكومة دبي الالكترونية، إلا إن هذا الأمر واجه صعوبات تطبيقية في العديد من الدول العربية بشكل جعله بعيدا عن مستويات التنظيم القانوني للدول المتقدمة وذلك يعود لأسباب عديدة اقتصادية وتنظيمية ترجع إلى طبيعة النظام الاقتصادي والإداري السائد في الدول العربية<sup>(١)</sup>، وخاصة في مجال التنظيم الضريبي، ورغم اعتماد المعايير الضريبية الدولية في معظم الدول العربية إلا أنها أنظمة لا زالت تتميز بعدم المرونة الكافية للتأقلم مع النمو التكنولوجي وذلك لعد أسباب<sup>(٢)</sup>:

١. صعوبات تتعلق بالإجراءات الإدارية الداخلية الخاصة بحصر وتحديد المكلفين الخاضعين للتحاسب الضريبي والتي تمثل عائقا كبيرا على المستوى الداخلي فكيف باستخدام شبكة الانترنت والخروج على المفهوم الإقليمي التقليدي المحدد.

٢. قصور التشريعات الضريبية الحالية وعدم وجود المبادئ الضريبية الواضحة التي يمكن تطبيقها على إيرادات التجارة الالكترونية دون حدوث مشاكل الازدواج الضريبي الدولي والداخلي وحالات التهرب الضريبي لسهولة إخفاء الدخل المتحقق من التجارة الالكترونية

(٢) د. زيود، مصدر سابق، ص ١٣٨

(١) رميدي عبد الوهاب، مصدر سابق، ص ٦٠.

٣. تحوّل عملية إنتاج المعرفة إلى عملية ربحية ما أدى إلى ارتفاع تكلفة الحصول على موارد المعرفة، يقابل ذلك ارتفاع كلف إنشاء البنية التحتية لطرائق المعلومات فائقة السرعة مع خاصية التغير المستمر لتقنيات المعلومات والاتصالات بشكل يفوق التخطيط التقني من قبل الدول والجهات الحكومية العربية

### المطلب الثالث

#### الاتجاهات الفقهية وإشكاليات الضرائب على التجارة الإلكترونية

يثير موضوع فرض الضرائب وتحصيلها على الدخل المتحقق من عقود التجارة الالكترونية تباينا واضحا في وجهات النظر، فقد ظهرت آراء عديدة قدمها الباحثون والكتاب تؤيد فرض الضرائب في مقابل آراء مغايرة ترفض ذلك بالاستناد إلى الحجج والتبريرات المؤيدة لكل اتجاه وكما سيتبين ذلك .

#### أولا : الآراء الرافضة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

استندت هذه الآراء إلى أن بيئة التجارة الالكترونية تعد بيئة اقتصادية مفتوحة، تشجع النشاط التجاري المستجد كي ينمو ويتطور وان فرض الضرائب عليها التقليدية أم المستحدثة سيؤدي إلى إعاقة هذا النمو ولن يبرز خصائصها كاملة، خاصة وان هناك العديد من الصعوبات لا زالت تعيق تنفيذ السياسات الضريبية للدول في نطاق الضرائب الفعلية القائمة ولو أضيف إليها نشاط التجارة الالكترونية لأدى إلى تفاقم المشاكل، فعلى سبيل المثال إن هناك عدم تطابق واضح بين الضريبة على المبيعات بصورتها الفعلية القائمة على المبيعات التقليدية وعدم قابليتها للتطبيق في نطاق التجارة الالكترونية التي تتميز بتعدد الباعين مع عرض اكبر للسلع والخدمات (الرقمية وغير الرقمية) بين عدد كبير من الدول تكون محلا لممارسة هذه الأنشطة التجارية مما يصعب تطبيق الضريبة على المبيعات، وهذا يتزامن مع مفهوم مهم وهو تعدد المعايير الضريبية وتمائلها التي تطبقها النظم الضريبية في معظم دول العالم مما يعني تحقق الأزواج الضريبي على مستوى النظم الضريبية التقليدية وفرض الضرائب على التجارة الالكترونية سيؤدي إلى تزايد هذه المشكلة وتوسعها<sup>(١)</sup>.

إلى جانب إن الضريبة تمثل سلطة الدولة المهمة التي تفرضها في مجالها السيادي والجغرافي مستندة إلى معايير قانونية (الجنسية) واقتصادية (الإقليمية) وهذان المفهومان يتعارضان والأساس القانوني الذي تقوم عليه التجارة

(١) Kendal L.Hauton, opcit, p:13.

الإلكترونية التي تتقاطع ومفهومي الجغرافية والسيادة التقليدية مما يؤدي إلى الانفصال الواضح بين السلطات الضريبية والأنشطة الاقتصادية القائمة في بيئة التجارة الإلكترونية<sup>(١)</sup>.

### ثانياً : الآراء المؤيدة لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية

وفقاً لهذا الاتجاه فإن فرض الضرائب على إيرادات التجارة الإلكترونية يتحقق بأسلوبين، فرض الضرائب القائمة والمطبقة في النظم الضريبية باعتماد التنسيق الدولي وخاصة بالنسبة للمعايير الضريبية المعتمدة ومحاولة تحقيق ذلك بالنسبة للإيرادات الناجمة عن تداول السلع والخدمات التي تتم عبر الشبكة العالمية والتي يحتاج نقلها وتجهيزها إلى وسائل مادية، فهذه لا تعتبر إشكالية في فرض الضرائب عليها سواء الجمركية منها أو الضريبة على المبيعات.

إلى جانب أن وجود منطقة اقتصادية أو سوق مفتوح دون أن تنظمه قواعد أو تشريعات ضريبية ستؤدي إلى حدوث حالات من الاستغلال وتحقيق أرباح طائلة مما يعني ازدياد حالات التهرب الضريبي مع التزايد الواضح لمستوى وحجم الإيرادات المتحققة لأصحاب المهن الحرة والغير منظمة في السجلات الضريبية من معاملات التجارة الإلكترونية مما يستدعي إصدار التشريعات الضريبية لتنظيم عمل هذه التجارة<sup>(٢)</sup>.

من جهة أخرى فإن من دعا إلى فرض الضرائب على إيرادات التجارة الإلكترونية برر ذلك بان اتساع نطاق التجارة الإلكترونية يمكن أن يؤدي إلى تحقيق ما يطلق عليه بنظام ضريبي دولي يتضمن منظومة متكاملة من التشريعات والقواعد والمعايير المنظمة لآليات التحاسب الضريبي على المستوى الدولي خاصة وان الأمر تجاوز مفهوم السيادة التقليدية ليصل الى ضرورة اعتماد آليات التنسيق العالمي مع التأكيد انه لا يمكن لسلطة عالمية أن تتولى التحصيل الضريبي إذ لا يمكن إلغاء سلطة الدولة في ذلك إذ أن وظيفة الدولة متفقتة تاريخياً والوظيفة الضريبية، من جهة أخرى فإن نمو وتطور حجم إيرادات التجارة الإلكترونية سيدفع الدول إلى تبني هذا الاتجاه نتيجة لعدة أسباب أهمها<sup>(٣)</sup> :

١. إن التجارة الإلكترونية سيستمر نموها ويتصاعد مما يعني استمرار التحدي للأنظمة الضريبية في التعامل مع الإيرادات الناجمة.
٢. سيؤدي ذلك إلى دفع الدول إلى تشريع القوانين الضريبية على السلع والخدمات الرقمية وغير الرقمية

(٢) Paris, opcit. p: 154.

(١) راجع د. عصام عبد الفتاح مطر، التحكيم الإلكتروني، مصدر سابق، ص ٣٨٠.

(٢) Paris, opcit. p: 160.

٣. مما يستدعي الوصول إلى آلية تنسيق عالمية تتجاوز الصعوبات الناشئة، وفرض ضرائب فعالة على إيرادات التجارة الالكترونية.
٤. إن مبدأ العدالة الاجتماعية يفرض احتساب الضرائب على إيرادات التجارة الالكترونية وعدم فرضها يعني القيام بعملية انتقائية من خلال فرض الضرائب على الدخل التجاري التقليدي وعدم فرضها على السلع والخدمات المتداولة عبر التجارة الالكترونية، مما يعني المخالفة الواضحة لمبدأ المساواة في الخضوع للقانون أو التحاسب الضريبي<sup>(١)</sup>.

## المبحث الثاني

### التنظيم الضريبي لإيرادات عقود التجارة الالكترونية

الضريبة وظيفية سيادية وبرز مظاهر سلطة الدولة القانونية على الأشخاص والأموال، والإيرادات الناجمة من دخل التجارة الالكترونية لا تخرج عن مفهوم الأموال التي يفترض خضوعها للتحاسب الضريبي استنادا لاعتبارات السيادة والاستفادة من المجال المكاني الذي تحققت فيه هذه الإيرادات (إقليمية المال)، وفي هذه الحال لا بد من تحديد دور المبادئ والقواعد الضريبية المستقرة وكيفية استخدامها في إخضاع دخل التجارة الالكترونية للتحاسب الضريبي ثم تبيان ماهية الضرائب القابلة للتطبيق على هذا النوع من الإيرادات.

### المطلب الأول

#### المبادئ الضريبية وطبيعة التجارة الالكترونية

يعد مبدأ السيادة ابرز المبادئ التي قامت عليها سلطة الدولة في سن القوانين الضريبية، ونشأ حقها في فرض وتحصيل الضرائب، ويمكن تناوله من خلال البحث في خصائصه وعلاقة ذلك بطبيعة التجارة الالكترونية إلى جانب البحث في المبادئ الضريبية التي أخذت بها النظم الضريبية واعتمدها في تحديد الأموال والأشخاص الخاضعة للضرائب وهي مبدأ الإقامة والإقليمية.

**أولا : مبدأ السيادة الضريبية :**

تعد الضريبة بالنسبة للدولة ضرورة مهمة لا غنى عنها، فالدولة تسن القوانين الضريبية من خلال السلطة المختصة بذلك وتحصل الضرائب استنادا إلى حق السيادة المقرر لها، وهذا المبدأ يقوم وحسب المفهوم الضريبي له على عنصرين، الأول السلطة المطلقة والحصرية للدولة على الإقليم المكاني الذي

(٢) راجع رابع رتيب، ضريبة التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص ١٥.

تفرض سلطتها عليه بكل محتوياته المادية، فسلطة سن القوانين الضريبية وتحديد الأموال والأشخاص الخاضعة للضريبة تبعاً لذلك، ووضع السياسات الضريبية ثم تنفيذها كل ذلك عائد للدولة، فليس هناك من انفصال بين وجود الدولة ووجود الضرائب، وقد وصل الأمر ببعض الآراء الفقهية إلى الربط بين تعريف الدولة الحديثة من خلال مبدأ السيادة الضريبية<sup>(١)</sup>.

الثاني وهو مفهوم التضامن الاجتماعي ، وهذا العنصر مكمل لسابقه في تحديد السيادة الضريبية للدولة إذ يقوم على المشاركة العامة في تحمّل الأعباء المالية العامة من طرفي الدولة وأفراد المجتمع، وكى تضمن الدولة استمرارها ووجود المجتمع الذي تحكمه تقوم بإشباع حاجاته فتفرض الضرائب لتوفر الأموال اللازمة لأداء ذلك، وفي المقابل يساهم أفراد المجتمع (المكلفون بأداء الضرائب) في توفير هذه الأموال حتى تؤمن الدولة الاحتياجات العامة للمجتمع وليس من تلامز بين أداء الضريبة من أفراد المجتمع وحصول النفع الخاص لكل فرد دافع للضريبة<sup>(٢)</sup>.

إن مبدأ السيادة الضريبية بعنصره يواجه صعوبات عند ربطه بمعاملات التجارة الالكترونية القائمة على مفهوم اللامكان أو اللاجغرافية محددة، وبالتالي فإن العنصر الأول للسيادة الضريبية سيضعف إلى حد كبير، خاصة وأنه قائم على التحديد المكاني الواضح لمجال سلطة الدولة وسيادتها، وهذا يعني الاصطدام مع السيادة الضريبية للدول الأخرى أو الازدواج الضريبي، مما يعني ظهور مفهوم جديد للدولة يقوم على فكرة العالمية أو الدولة غير الإقليمية<sup>(٣)</sup>.

في المقابل فإن مما يدعم فرض الضرائب على التجارة الالكترونية يقوم على ضرورة التضامن الاجتماعي العام لأفراد المجتمع، واستناداً لمفاهيم العدالة الاجتماعية والضريبية والمساواة أمام القانون الضريبي، أما الإشكالية فإنها تكمن

(١) Paris, opcit, p:156.

يقول الكاتب جوزيف شامبتر (oseph Schumpeter) (إن الضرائب لا تساعد فقط في وجود الدولة وإنما في تكوينها وفي تشكيلها، فإذا انعدمت وضعفت ضريبة الدولة ووجد شكل آخر من أشكال إشباع الحاجات العامة للمجتمع، فماذا يمكن أن يقال عن الدولة الحديثة عندما تغير بنفسها طبيعتها؟)

(٢) راجع د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٩، ص ص ٢٥٤-٢٥٥.

(٣) راجع جاسم محمد زكريا، مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٦، ص ٣٥.

ليس في فرض الضريبة من عدمها وإنما في آلية التحاسب الضريبي، ولو تناولنا خصائص الدين الضريبي سيتبين العديد من الصعوبات وخاصة المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، فالدين الضريبي تحصله سلطة يحددها القانون الداخلي للدولة وتمنح كافة الصلاحيات التي توفر لها الإمكانية لأداء واجبها في تأمين وصول الموارد المالية للخزانة العامة للدولة، ولذا فالدين الضريبي يتمتع بعدة خصائص أبرزها انه دين حكومي لا يسقط بالتقادم لتعلقه بمنفعة عموم الجماعة، ولذا فان تحصيل الدين الضريبي المتحقق من إيرادات التجارة الالكترونية لن يختلف عن باقي الإيرادات الأخرى، إنما الصعوبة تتبين في تحديد ماهية الشخص الذي سيدفع الضريبة، هل هو مزود الخدمة أم البائع للسلعة الرقمية أم المستهلك لها، والذي يصعب تحديد أماكن تواجدهم وتعارض ذلك مع المعايير الضريبية المتبعة خاصة بسبب اختلاف أماكن التواجد في أكثر من دولة، من جهة ثانية ونتيجة لطبيعة التجارة الالكترونية القائمة على الانتقال السريع عبر شبكة الانترنت مما يعني حدوث عدة عمليات تجارية بين أكثر من طرف بسرعة فائقة، وبما أن الدين الضريبي ممتاز أي إن للدولة التقدم على باقي الدائنين في تحصيل الدين إلى جانب حق تتبع المال المطلوب وتحت أي يد وصلت إليه، فلا مجال للصعوبة إن كان الأمر يتعلق ببضائع مادية حتى وإن تم تداولها عبر شبكة الانترنت خاصة وإن الأمر بحاجة للتوثيق القانوني التقليدي والالكتروني، إلا إن الصعوبة تظهر في حالة البضائع الرقمية (SOFTWARE) التي يصعب تتبع تداولها وانتقال ملكيتها من طرف لآخر.

### ثانياً : علاقة مبدأي الإقامة والإقليمية بالضرائب على التجارة الالكترونية

تبرز سيادة الدولة ضريبياً من خلال النتائج المترتبة على الأخذ بمبدأي الإقامة والإقليمية التي تعتمدها معظم النظم الضريبية، فوفقاً لمبدأ الإقامة أو عالمية الإيراد (worldwide income)، يتم الأخذ بأكثر من معيار لتحديد الفئات الخاضعة للضريبة، منها ما استند إلى العلاقة القانونية والسياسية بين الشخص والدولة مستخدماً في ذلك الجنسية كمحدد لمفهوم الإقامة ولذا تفرض الدول ضرائبها على الأفراد الحاملين لجنسيات دولهم مما يحققونه من إيرادات بغض النظر عن مكان تواجدهم<sup>(١)</sup>، ومنها ما قام على مفهوم إقامة الشخص في مكان بصورة دائمة أساساً يمنح الحق للدولة في فرض الضرائب على جميع إيراداته-الموطن والإقامة الدائمة- التي يحصل عليها من مصادر داخل دولة الإقامة وخارجها إن كان مقيماً، أما إن كان غير مقيم فتفرض الضريبة على إيراداته المتحققة داخل الدولة

(١) راجع د. يونس البطريق، المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٥، ص ٧٦.

فقط، وهذا ما تطبقه معظم الدول الصناعية المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية وانكثرا وكذلك العراق<sup>(١)</sup>.

والأسلوب الثاني هو الأخذ بمبدأ الإقليمية أي مصدر الدخل أساسا لفرض الضريبة بغض النظر عن جنسية الأشخاص وأماكن إقامتهم، وتفترض الضريبة على الدخل المتحقق داخل الدولة فقط أما ما ينشأ من دخل خارجها فلا يخضع للضريبة وان تحقق لدى أشخاص يحملون جنسية الدولة أو يقيمون فيها<sup>(٢)</sup>.

إن هذين المبدأين يعتبران من بين الأسس التي يقوم عليها فرض الضرائب على الدخل ومنها الدخل الناجم عن الأنشطة التجارية، ومع ذلك يثير الأخذ فيهما في إطار التجارة الالكترونية بعض الصعوبات منها، إن مبدأ الإقامة أو التوطن في بلد ما يعتمد نجاح تطبيقه على المعلومات الكاملة لدى الإدارة الضريبية الخاصة بالمكلفين، فان أمكن في نطاق التجارة الالكترونية تحديد الموقع أو المكان الذي تحقق فيه الدخل (إبرام العقد، استلام المقابل، تسليم السلعة ..) فان طبيعة البيئة التي تمارس فيها التجارة الالكترونية ستقطع الصلة بين النشاط التجاري والمكان أو الموقع الذي تحقق فيه الدخل ويصبح من الصعوبة على الإدارة الضريبية التوصل إلى المعلومات اللازمة والمتعلقة بالمكلف وفق مبدأ الإقامة.

ويمكن توصيف هذه الصعوبات بافتراض أن الشركات التي تمارس نشاطها التجاري عبر الانترنت لديها مقرات في الدولة (س) وتلقت إحدى هذه الشركات طلبا من مستهلك يقيم في الدولة (ص) على موقع لها موجود في الدولة (أ)، فان هذا الطلب سيحوّل الكترول إلى قسم المبيعات الموجود في الدولة (ج)، وان وجد لهذه الشركة مخازن في الدولة (ب)، فان تمت الموافقة على هذا الطلب فان قسم المبيعات في الشركة يقوم بنقل البضاعة من مخازن الشركة في الدولة (ب) إلى المستهلك في الدولة (ص)<sup>(٣)</sup>.

فان كانت البضاعة رقمية وتضمنت معلومات الكترونية وليس سلعا مادية، فهنا لا يؤخذ بمبدأ الإقامة إذ يمكن الحصول على هذه السلعة في أي مكان يتواجد في المستهلك إن وجد اتصال مع الشبكة العالمية، فالشركة ابتداءً لا تعرف

(٢) Joseph A. Pechsman ,federal tax policy ,3<sup>rd</sup> ed ,the Brokings institution, Washington DC,1976.p:54.

(٣) راجع د. رمضان صديق محمد، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق، العدد الثالث، السنة السادسة والعشرون، أيلول، الكويت ٢٠٠٢، ص ٢٥٥.

(١) Paris,opcit,P:162.

الموقع الجغرافي الذي أرسلت إليه السلعة أو الخدمة، ويمكن أن تتحقق صعوبة أخرى إن كان المخزن الذي يتم نقل البضاعة منه لا يعدو أن يكون مجرد حاسبة آلية أو جهاز هاتف نقال أو أي وسيلة إلكترونية مرتبطة بالشبكة العالمية، وهذا يعني إن مخزن الشركة ذاته ليس له موقع جغرافي محدد وخاصة إذا تم استعمال وسائل الاتصال الإلكترونية اللاسلكية والابتعاد عن مفهوم الربط السلبي للانترنت<sup>(١)</sup>.

أما في حالة السلع المادية يصبح الأمر معلوماً لأن ذلك يعني عبور السلعة للحدود الجمركية للدولة التي يقيم فيها المستهلك مما يسهل تحديد مكان إقامته. وهنا يمكن أن تحدث الإشكاليات المعروفة لدى النظم الضريبية القائمة كمشكلة الازدواج الضريبي وهذه يمكن معالجتها بالطرق المعتمدة سواء عبر الحلول الدولية أو الداخلية<sup>(٢)</sup>، وفي مواجهة هذه الصعوبات قُدمت مقترحات بصدد مبدأى الإقامة والإقليمية من خلال إمكانية فرض الضرائب على دخل التجارة الإلكترونية من خلال إجراء تعديلات بسيطة على مضامين مبدأى الإقامة والإقليمية كي تتفق وطبيعة التجارة الإلكترونية وخصائصها المتميزة بعدم الاستقرار والثبات، وفقاً لمبدأ الإقامة اتجه هذا الرأي نحو اعتبار الدولة التي تماري فيها المنشأة نشاطها التجاري الإلكتروني من خلال موقعها على الشبكة وتتم فيه كافة العمليات التجارية من البيع والتسليم وليس مجرد العرض والإعلان، تعتبر عندها هذه الدولة مكاناً لإقامة المنشأة ولها الحق في فرض الضريبة على دخل هذه المنشأة التجاري<sup>(٣)</sup>.

إن هذا الرأي وإن قدم حلاً لتحديد مكان دولة الإقامة، إلا إن طبيعة التجارة الإلكترونية غير الثابتة يصعب معها تطبيق هذا المعيار بهذا المدلول فبالإمكان عقد الاجتماعات للشركة (المنشأة) عن بعد دون الوجود المادي أو حتى بإمكان الشركة أن تختار دولة معاييرها الضريبية ومزاياها أفضل لتكون موقعا لها تمارس منه التجارة الإلكترونية وهذا يؤدي إلى الدخول في مشكلة المنافسة الضريبية المؤدية بين الدول واتساع نطاق مفهوم (الجنات الضريبية)، كذلك الحال فيما لو تم الاعتماد على مبدأ الإقليمية أي اعتبار الدولة التي يتحقق فيها النشاط الذي نتج عنه الدخل لها الحق في فرض الضريبة، إن هذا المعيار لا يتفق وطبيعة التجارة الإلكترونية، فبالإمكان أي شركة أو موقع أجنبي أن يتعامل مع المستهلكين

(٢) Paris, opcit, P: 163.

(٣) Valpy Fitzgerald, International Tax Co-operation and capital mobility, development studies, Vol.30.NO.3, carfax Oxford Publishing, UK, 2002, p:255.

(١) Clinton Hampel :E-Commerce: Thinking tax, www.s-hrm.com .

في أكثر من دولة دون الحاجة أن يقيم له منشأة دائمة في بلد ما حتى يحقق دخله عن هذه التداولات الالكترونية فكل مراحل العقد الالكتروني من العرض والقبول والدفع يمكن أن تتم عبر الانترنت.

ورغم هذه الإشكاليات التي تطرحها الضرائب على التجارة الالكترونية، فإن العديد من الدول وخاصة دول الاتحاد الأوروبي من خلال تشريعاتها وإجراءاتها الإدارية، حاولت اعتماد معايير لتحديد مصدر الدخل تمهيدا لفرض الضرائب عليها خاصة بالنسبة للنشاطات التجارية التي تتم بين الشركات الأجنبية ومستهلكين يقيمون في دول الاتحاد الأوروبي، ففي انكلترا يتم الاعتماد على مكان وجود الخادم (server) وهو مجموعة من الملفات الرقمية توفر الموقع الذي يستقر عليه مكان المنشأة على شبكة الانترنت ويمكن تحميل السلع الموجودة في هذا الموقع أو عرضها أو إجراء التعاقدات من خلال الخادم، مع الاشتراط أن يكون الخادم المستضيف لموقع الشركة أو المنشأة هو الذي تجري فيه الأنشطة الرئيسية للمنشأة من بيع وشراء وليس مجرد الإعلان أو القيام بأعمال مساعدة وأساس اعتماد هذا المعيار إن الخادم يتوفر فيه عنصري الثبات النسبي في المكان والمدة بما يقترب من خصائص التجارة التقليدية ومفهوم معيار الإقليمية القائم على مكان المنشأة الدائم والثابت ليكون مصدرا للدخل الذي تحققه المنشأة من التجارة الالكترونية مما يسهل فرض الضريبة عليه من قبل الدولة التي يتواجد فيها الخادم<sup>(١)</sup>.

## المطلب الثاني

### أنواع الضرائب على التجارة الالكترونية

على الرغم من الصعوبات التي يطرحها موضوع الضرائب على التجارة الالكترونية، إلا انه لاعتبارات عديدة لا يمنع الأمر من البحث في ماهية الصور الضريبية التي يمكن أن تفرض على دخل التجارة الالكترونية، ويمكن القول إن هناك نوعين من الضرائب يمكن البحث في فرضهما

**الأول : الضرائب الالكترونية**

وهي صورة مستحدثة من الضرائب تعتمد المفاهيم الالكترونية وبشكل يتفق و مقتضيات التجارة الالكترونية وتعد وسيلة يمكن اللجوء إليها لمنع أو إيقاف ما يسمى (نزيف الموارد المتحققة عبر التجارة الالكترونية) الذي لم تستطع

(١) أكدت على ذات المعيار وزارة المالية في هولندا، وإدارة الضرائب في كل من استراليا وكندا، راجع د. عصام عبد الفتاح

مطر، التحكيم الالكتروني، مصدر سابق، ص ٣٧٨.

أغلب الدول السيطرة عليها وتنظيم عملها وفقا لتشريعاتها الداخلية، إلى جانب إن فرضها يؤدي إلى المساواة في الخضوع للضرائب، فليس من المساواة أن تفرض الضرائب وتحصل من إرباح الأعمال التجارية التقليدية وعدم تحقق ذلك تجاه من يحقق إرباحا تجارية باستخدام طرق التجارة الالكترونية.

وعاء الضريبة، ويتمثل في الوحدات الرقمية (BITS) التي تشكل في مجموعها المعلومات والصفقات والمحادثات والبرامج التي تتداول عبر وسائل الاتصال المتطورة، وهذه تعد مدخلا جديدا لمفهوم الثروة يختلف عما قدمه آدم سميث في كتاباته<sup>(١)</sup>، وتشبه هذه الضريبة ما تفرضه العديد من الدول من ضرائب على استخدام الطرائق الخارجية، التي يكون وعائها الأموال والأصول المادية كالطرق والجسور والأراضي التي تمر عليها وسائل النقل المختلفة، إذ تفرض الضريبة على الأموال والأصول غير المادية (الوحدات الرقمية) ويتحدد سعر الضريبة استنادا إلى كل وحدة رقمية متداولة (per bit)، وقد أيدت اللجنة الأوروبية المشكلة لمناقشة فرض الضرائب الالكترونية عام ١٩٩٨ هذا النوع من الضرائب وأوصت باعتمادها ويكون سعرها نسبيا أو تصاعديا ويتحدد ذلك طبقا لمعايير عديدة<sup>(٢)</sup>:

١. فيما يتعلق بخطوط الاتصالات الدولية تفرض الضريبة على أساس نسبة من التدفقات الرقمية بين نقطتي الاتصال .
  ٢. إذا كانت الخطوط التي تنقل منها الوحدات الرقمية (التي تتكون منها المعلومات) مؤجرة فتكون الضريبة بسعر ثابت على أساس الوحدة الرقمية للطاقة المحملة ضمن الخط الذي جرى تأجيرها.
  ٣. إن كان خط الاتصال داخليا، تفرض الضريبة بسعر تصاعدي يأخذ بالاعتبار متوسط إجمالي التدفقات الرقمية بالنسبة لكل نقطة تحويل محلية.
- إن هذه الضريبة وعلى وفق ما يناهز فيها تعتبر مقابلا للتكلفة الحديثة للتزام الناتج عن النفاذ غير الرشيد للاتصالات الالكترونية، وتعد حافزا لممارسة الرقابة الإدارية بالنسبة للأنشطة المتحققة عبر الانترنت التي يقوم فيها العاملون في المنشأة مما ليس له علاقة بمجال العمل، وقد تعرضت هذه الضريبة إلى العديد من الانتقادات أهمها، أنها لا تأتي حصرا على الوحدات الرقمية الخاصة بالتداولات التجارية، إذ أن الاتصالات تكون متعددة الأغراض منها

(١) أشار إلى هذا المفهوم فرانك كولسك (FRANK KOELSCK) في كتابه ثورة المعلوماتية، كيف تغير العالم وحياتنا، مشار إليه لدى عبد الفتاح بيومي حجازي، مصدر، ص ١٣.

(٢) راجع د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٣٣١.

التجاري ومنها خلاف ذلك، ويضاف إلى ذلك ما يمكن أن تشكله من إعاقة لنمو التجارة الالكترونية، إلى جانب ما تثيره من صعوبات تتعلق بماهية الجهة التي تتولى تحصيل الضريبة، فهل الحصيلة حكر على الجهة التي حصلت عليها أم يجري توزيع العوائد بين الدول المختلفة التي جرت عبرها الاتصالات الدولية.

### الثاني : الضرائب التقليدية

وهذا الاتجاه يدعو إلى اقتراح فرض الضرائب المطبقة فعلا والمستقر معاييرها وأنظمة تطبيقها وتحصيلها، إلى جانب إمكانية إيجاد الحلول لل صعوبات التي قد تنشأ إن طبقت على التجارة الالكترونية.

- الضريبة على الاستهلاك يكون محل هذه الضريبة على استهلاك السلع من خلال إنفاق الدخل الذي يحصل عليه أصحابه من التعاملات الخفية عبر شبكة الإنترنت، ويمكن فرض هذه الضريبة باعتماد أسلوب الشركات الوسيطة، بمعنى أن تقوم الشركات المزودة لخدمة الاتصال بشبكة الانترنت بحاسبة عملائها عن التعاملات التجارية التي يقومون فيها من خلال وسائل المراقبة الخاصة بالرقم السري لكل مشترك في الحصول على خدمة الانترنت، وتتولى الشركة عملية توريد مقدار الحصيلة للدولة ، وعلى الرغم كون هذه الضريبة سهلة التحصيل للإدارة الضريبية إلا أنها تؤدي إلى مخالفة قوانين الخصوصية التي توفرها الشركات المزودة لخدمات الانترنت ، إلى جانب زيادة الأعباء على المستهلك الذي يدفع ثمن السلعة وقيمة الضريبة وقيمة الاشتراك للدخول إلى الانترنت<sup>(١)</sup>.

- الضريبة على المبيعات، وتعد من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة لما تتميز فيه من سهولة الفرض والتحصيل، وقد طبقت هذه الضريبة بعض الولايات الأمريكية كضرائب محلية واستندت في ذلك لأحكام المحاكم الأمريكية التي عدت الشركة التي تباع البرامج الجاهزة (software) موجودة في الولاية التي تحصل فيها على مقابل لاستعمال بعض حقوقها داخل الولاية كاسمها التجاري أو علامتها التجارية، مما

(١) راجع د. عصام عبد الفتاح مطر، التحكيم الالكتروني، مصدر سابق، ص ٣٨١.

يعني منح الحق للولاية في تحصيل الضريبة من مبيعات هذه الشركة داخل الولاية والتي يجري بيعها عبر شبكة الانترنت<sup>(١)</sup>.

• الضرائب الجمركية، وتعتبر من أكثر الضرائب ملائمة للاستعمال من قبل النظم الضريبية لدخل التجارة الالكترونية، فرغم أن السلع والخدمات قد تكون رقمية أو غير رقمية، إلا إن هناك نسبة كبيرة من السلع غير الرقمية يجري تداولها عبر الانترنت من خلال إجراء التعاقدات ودفع المقابل إلا أنها تبقى تعتمد على الطرق التقليدية في النقل وتسليم السلع فهي تخضع للضريبة لذات الاعتبارات التي تخضع لها أي سلعة أخرى تعبر الحدود أو الخط الجمركي، أي إن الواقعة المنشأة للضريبة قد تحققت بالعبور المادي للحدود الجمركية، وفي هذا النطاق نجد إن قانون تحرير الانترنت من الضرائب الأمريكي يرفض فرض الضرائب الجمركية على البضائع الرقمية التي تنتقل عبر الشبكة الدولية (الانترنت) إذ إن المعلومة غير قابلة للاقتطاع الضريبي بحسب القانون الأمريكي، وإن ما يخضع للضريبة هو المادة التي وضعت فيها هذه المعلومات وجرى نقلها واستيرادها (كالأقراص المضغوطة CD)، وتدعم هذا الاتجاه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD<sup>(٢)</sup>، إذ ليس من خسارة مهمة تتحقق عند عدم فرض الضرائب الجمركية على البضائع الرقمية المنتقلة عبر الانترنت مقارنة بالسلع المنتقلة عبر الحدود الجغرافية بين الدول، ويمكن القول بوجاهة هذا الرأي إن تم الأخذ فيه كمرحلة أولية يتم بموجبها تنظيم استخدام الانترنت والأنشطة الاقتصادية المتداولة عبره.

## الختامة :

(٢) consumer r Union Of United States ,inc, Shopping On Line ? Sales Tax Is definite maybe ,2004,P:2.

(٢) راجع د. رتيب، مصدر سابق، ص ١-٢.

يمكن الخروج بجملة من النتائج والتوصيات من هذه الدراسة:

#### النتائج :

- تتميز التجارة الالكترونية بالانفصال الواضح بين الموقع الجغرافي والنشاط التجاري المتداول فالسوق الالكترونية مفتوحة بدون حدود سياسية أو جغرافية، وبالمقابل فإنها تتكون من كافة العمليات التي يقوم عليها مفهوم التجارة التقليدية من عرض وإعلان وتعاقد وبيع وشراء وتسليم واستلام .. وذلك داخل الدولة وخارجها باستخدام شبكة الاتصالات العالمية (الانترنت).
- محل هذه التجارة سلع غير رقمية (مادية) يكون تداولها عبر وسائل الاتصال الالكترونية وتخضع عملية نقلها وتسليمها للطرائق المماثلة للسلع المتداولة بالطرائق المعتادة ، و سلع رقمية تمثل في اغلبها معلومات في عدة أشكال يتم تداولها ونقلها عبر وسائل الاتصال الالكترونية ، وهذا يعني إن المعرفة أصبحت وجها مضافا لاقتصاد جديد قائم على المعرفة والمعلومة.
- بروز اتجاهين على المستوى الدولي احدها يرفض فرض الضرائب على معاملات التجارة الالكترونية تنادي إليه بعض المنظمات الدولية كمنظمة التجارة العالمية وتدعم بذلك موقف الولايات المتحدة الأمريكية من رفض الضرائب، إذ لا مجال لفرض الضرائب على المعلومة، والضررائب ستعيق نمو هذا النوع من التجارة وستؤدي إلى انخفاض مستوى استخدام الانترنت من مستخدمي الشبكة فلا ضرائب على الانترنت.
- الاتجاه الثاني يدعو إلى تنظيم استخدام التجارة الالكترونية ضريبيا بعد تنظيمها بالتشريعات الخاصة بممارسة التجارة الالكترونية، وتدعو إلى ذلك دول الاتحاد الأوروبي كوسيلة مهمة لحماية مواطني الاتحاد الأوروبي وتطبيقا لقوانين حماية المستهلك، لذا فرضت ضريبة المبيعات على الأنشطة التجارية\_ البيع والشراء\_ التي تقوم فيها الشركات الأجنبية مع مواطني الاتحاد الأوروبي.
- تتجه الآراء الفقهية إلى اتجاهين ،الأول يرفض فرض الضرائب على التجارة الالكترونية ، فالضرائب ستقيد استعمال الأفراد لهذه التقنية، إلى جانب أن الضرائب بمبادئها وقواعدها التنظيمية المطبقة لا تتفق وطبيعة التجارة الالكترونية، إلى جانب أن فرض الضرائب سيؤدي \_بسبب تعدد المعايير الضريبية\_ إلى اتساع مشكلة الازدواج الضريبي، والثاني يؤيد فرض الضرائب لان وجود أنشطة اقتصادية بدون تنظيم يحقق

نتيجتين، الأولى ازدياد حالات الاستغلال والاحتيال مما يؤدي إلى الإضرار بالقواعد التي تقوم عليها تشريعات حماية المستهلك، من جهة أخرى فإن مضمون العدالة الاجتماعية يتعارض والموقف الداعي لعدم فرض الضرائب على المتعاملين بالتجارة الالكترونية إذ لا مساواة قانونية عند الخضوع للضريبة باستعمال الطرق التقليدية لممارسة التجارة وعدم الخضوع إن تحقق ذلك بالتقنية الالكترونية.

- ونتيجة لذلك يكون الحل باعتماد ضرائب بصورتين إما حديثة تتفق وطبيعة التجارة الالكترونية كالضريبة على الوحدات الرقمية المنقلة عبر خطوط الاتصالات الدولية والداخلية وتفرض على مالكي هذه الوسائل أو مستأجريها، ورغم ذلك فإن هذه الضرائب تواجه صعوبات عديدة أهمها عدم التمييز بين طبيعة المعلومة المنقلة من خلال الوحدات الرقمية هل هي معلومة تجارية أم خلاف ذلك عند فرض الضريبة عليها.
- أو الاكتفاء بفرض الضريبة بصورتها التقليدية تلافياً للصعوبات المتوقعة واعتماداً على المعايير الضريبية المطبقة، كما في فرض ضريبة المبيعات أو الضريبة الجمركية خاصة على السلع غير الرقمية المنقلة عبر الحدود الجمركية والتي يجري التعاقد عليها الكترونياً .
- رغم أهمية الموارد المتحققة عبر التجارة الالكترونية إلا أن الصعوبات التي ستظهر عند فرض الضرائب سيجعلها تواجه مشاكل إدارية وسياسية وإجرائية نتيجة للأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية وخاصة مبدأ السيادة الضريبية، وهذا يعني إما الخروج على هذا المبدأ أو التحول نحو مفهوم الدولة العالمية، مما يعني إشكاليات التهرب والازدواج الضريبي مع تعارض واضح لسيادة الدول التي تجري التجارة الالكترونية عبرها.
- لا يمكن القول بوجود مبدأ ضريبي واضح يمكن الأخذ فيه وتطبيقه في نطاق التجارة الالكترونية.

#### المقترحات :

١. إن التجارة الالكترونية في نمو مستمر لن يتوقف ويتناقص وبالتالي فإن موضوع فرض الضرائب يعد واقعا يفرض على النظم المالية الراغبة وغير الراغبة بذلك، مما يلزم وضع البرامج والسياسات الممهدة لتنظيم هذا النشاط الاقتصادي ضريبياً مع الالتزام بما يأتي:
- أ- أن تتفق هذه البرامج والسياسات مع التنظيم الدولي للتجارة كي تضمن تحقيق أغراضها المرجوة.
- ب- محاولة تجنب الازدواج الضريبي والتهرب نحو الجنات الضريبية.

- ت- أن تكون قواعدها سهلة الإلتباع وبعيدة عن التعقيد معتمدة على خصائص التجارة الالكترونية.
٢. يلزم الأمر وجود تنظيم دولي يتولى وضع السياسات والبرامج المنظمة لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية بشكل يتجاوز الصعوبات الواردة في متن البحث، والعمل على التنسيق بين الإدارات الضريبية عند فرض وتحصيل الضرائب.

### مراجع البحث :

#### أولاً : المصادر باللغة العربية :

أ-الكتب :

١. د.أكرم ياملكي ،الوجيز في شرح القانون التجاري العراقي ،الجزء الأول، ط٢، شركة الطبع والنشر الأهلية،بغداد،١٩٦٨.
٢. جاسم محمد زكريا،مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية،بيروت، ٢٠٠٦.
٣. د.سعودي حسن سرحان،التجارة الالكترونية\_آلية فعالة لتنشيط التجارة الدولية،دراسة مقارنة،دار النهضة العربية،القاهرة، ٢٠٠١.
٤. د.عبد الفتاح بيومي حجازي،التجارة الالكترونية وحمايتها القانونية،المجلد الأول،نظام التجارة الالكترونية وحمايتها مدنيا،دار الفكر الجامعي ،الإسكندرية، ٢٠٠٤.
٥. \_\_\_\_\_،التجارة الالكترونية في القانون العربي النموذجي لمكافحة جرائم الكمبيوتر والانترنت،دار الكتب القانونية،مصر، ٢٠٠٧.
٦. د.عصام عبد الفتاح مطر ،التجارة الالكترونية في التشريعات العربية والأجنبية ،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية، ٢٠٠٨.
٧. \_\_\_\_\_،التحكيم الالكتروني،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية، ٢٠٠٩.

#### ب-البحوث والدراسات القانونية :

١. د.رابع رتيب،ضريبة التجارة الالكترونية،الدليل الالكتروني للقانون العربي،عمان،منشور على الموقع [www.arablawninfo.com](http://www.arablawninfo.com).
٢. رامي احمد علوان،التعبير عن الإرادة عن طريق الانترنت واثبات التعاقد الالكتروني،مجلة الحقوق ،العدد الثاني،السنة السادسة والعشرون،كانون الثاني /ديسمبر،جامعة الكويت، ٢٠٠٢.

٣. د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق، العدد الثالث، السنة السادسة والعشرون، أيلول، جامعة الكويت، ٢٠٠٢.
٤. رميدي عبد الوهاب، اقتصاد المعرفة-الفجوة الرقمية / تحدي المنطقة العربية، مجلة بحوث اقتصادية، العدد ٤٣-٤٤، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ٢٠٠٤.
٥. فيتو تانزي وهاول زي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، سلسلة قضايا اقتصادية، منشورات صندوق النقد الدولي، واشنطن، ٢٠٠١.
٦. د. لطيف زيود وآخرون، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول، اللاذقية-سورية، ٢٠٠٧.

#### ج- القوانين :

١. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

#### ثانيا : المصادر الأجنبية :

##### أ- الكتب :

1. Joseph A. Pechman, Federal Tax Policy, 3<sup>rd</sup> ed ,The Brookings inst. Washington, Dc. 1976.
- ب-البحوث والدراسات والمقالات :
1. Consumer Union of USA ,inc .Shopping on line ?Sales Tax is a definite maybe. 2004.
2. Valpy Fitzgerald, International Tax Cooperation and Capital Mobility, Oxford development studies, vol.30, no.3, Carfax publishing, UK, 2002.
3. Internet Tax Freedom Act legislation background,
4. Ronald Paris, The Globalization of Taxation, electronic commerce and the transformation of the state, International Studies Quarterly, USA, 2003.
5. Kendall L. Haughton and Walter Hellerstein, State Taxation of electronic commerce, perspectives on proposals for change and their constitutionality ,Brigham Young University Review, USA, 2000.

##### ج- مواقع الانترنت :

1. www.OECD.org/std/gdp/htm.
2. www.OECD.org/daf/treaties/mtc Articles/pdf.
3. Clinton Hampel :Ecommerce :thinking tax ,www.S-hrm.com.
4. Doug Brown, EU close to taxing foreign digital goods, june, 26, 2000.

