

## (حالة دراسية في العراق) التحاسب الضريبي لأنشطة التجارة الإلكترونية ودوره في تحسين الإيرادات الضريبية

Alhusseinawi Latfe Jabar<sup>1</sup>

### المستخلص

التجارة الإلكترونية في العراق يهدف هذا البحث إلى التعرف على التحديات والمشاكل التي تواجه الإدارة الضريبية الناجمة عن أنشطة والعمل على معالجتها، والتعرف على الأساليب التي تستعمل عند الحصر ومن ثم التحاسب الضريبي عن عمليات الشركات المتعاملة بأنشطة التجارة الإلكترونية، في ظل انعدام التشريعات الضريبية الدولية والمحلية للتحاسب عن أنشطة التجارة الإلكترونية، وتسهيل الضوء على الآليات المستعملة من لدن الهيئة العامة للضرائب لحصر الشركات التي تعمل على وفق الأزواج التجاري التقليدي والإلكتروني وكيفية ربط هذه الشركات بأساليب حديثة .

التحاسب الضريبي ، التجارة الإلكترونية، والإيرادات الضريبية :الكلمات المفتاحية

### المقدمة :

شهدت العقود الأخيرة من القرن العشرين العديد من التغيرات التي أفرزتها معلومات التطور التقني التي أدت إلى بروز الأنشطة المعرفية الحديثة، التي رافقتها تطور نشاط الاتصالات الإلكترونية من خلال الشبكات العنكبوتية (الانترنت) التي تعتبر الدعامة الرئيسة للتعامل مع أنشطة التجارة الإلكترونية. ونتيجة لاتساع نشاطات التجارة الإلكترونية التي برزت وتنامت بصورة ملحوظة وتزايد عدد مستعملي الإنترنت كأداة تسويقية تحقق الكثير من المزايا لكل من طرفي العلاقة التجارية، الزبون والمنتج، كما تزايد بصورة متسارعة الشركات ومتاجر التسوق الإلكتروني المروجة للسلع والخدمات وبخاصة الدول المتقدمة، وأصبح الاستثمار في مجال تقنية المعلومات أحد عوامل الإنتاج، فضلا إن قطاع المعلومات أصبح قاطرة التنمية والتطور الاقتصادي في العديد من دول العالم.

في ضوء مما تقدم جاءت فكرة البحث دراسة نشاط الشركات التي تعمل في التجارة الإلكترونية والإرباح التي توفرها هذه الشركات من جهة. ومعرفة المعالجات التي تستخدمها الإدارة الضريبية لجباية إيرادات أنشطة الشركات التي تعمل في المجال الإلكتروني من جهة ثانية. مما تجدر الإشارة إليه أن إيرادات أنشطة التجارة الإلكترونية تعدّ المشكلة الأساس للإدارة الضريبية بإمكاناتها الحالية من حصر هذه النشاطات وإجراء التحاسب الضريبي مع الشركات المذكورة، مما يعكس سلباً على الإيرادات الضريبية التي تسهم ولو بالجزء اليسير في تمويل نفقات الموازنة العامة للدولة.

### مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في كيفية حصر أنشطة التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبي على الدخول التي تحققها من لدن الهيئة العامة للضرائب، وتتنبؤ من هذه المشكلة العديد من التساؤلات ومن أهمها الأتي:-

- هل تخلق أنشطة التجارة الإلكترونية تحديات للهيئة العامة للضرائب من خلال مواكبة التطور الحضاري لأغلب دول العالم التي بدأت تعمل بنظام الحكومة الإلكترونية منذ عقود من الزمن ؟
- هل توجد أساليب حصر ضريبية متطورة تتمكن من خلالها الهيئة العامة للضرائب من حصر أنشطة التجارة الإلكترونية التي تقدم المنتجات و الخدمات والاستشارات القانونية، الضريبية، المالية، المحاسبية، الطبية والهندسية وغيرها وكيفية ربطها ببرامج متطورة في الهيئة العامة للضرائب في العراق.

<sup>1</sup> PHD student, Iraq

### أهمية البحث:

إن أهمية البحث تأتي من خلال

- أن الإدارة الضريبية تواجه تحديات كبيرة في تحصيل أنشطة التجارة الإلكترونية، وكيفية العمل على مواجهة هذه التحديات برفد الإدارة الضريبية بالمعلومات التي تنعكس على تطوير أدائها في المستقبل، للمحافظة على دورها في تحقيق العوائد المالية للخزينة العامة للدولة.
- نشوء مخاطر التهرب الضريبي الإلكتروني، مما يضيف مشكلة جديدة معقدة لأشكال التهرب الضريبي التقليدي نظراً لتوسع التعامل الإلكتروني مع الأسواق العالمية وبالأخص في مجال أنشطة التجارة الإلكترونية.

### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى الآتي :-

- تحديد الآليات المستعملة من لدن الهيئة العامة لحصر المكلفين الذين يمارسون أنشطة التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبي عنها.
- بيان الأساليب التي يمكن استعمالها من لدن الهيئة العامة للضرائب لحصر ومن ثم التحاسب الضريبي عن عمليات أنشطة التجارة الإلكترونية، في ظل انعدام التشريعات الضريبية الدولية والمحلية لهذا التحاسب.

### فرضيات البحث:

بناءً على ما تقدم يمكن صياغة الفرضيات الرئيسية:-

- لا تستطيع الأجهزة التخمينية والرقابية في الهيئة العامة للضرائب حصر المكلفين والتحاسب الضريبي من الذين يزاولون أعمال تجارية ومهن حرة تحقق ربحاً في مجالات أنشطة التجارة الإلكترونية.
- لا تستطيع الأجهزة التخمينية والرقابية في الهيئة العامة للضرائب مواجهة تحديات أنشطة الشركات التي تعمل في مجال أنشطة التجارة الإلكترونية بشكل فاعل.

### طبيعة أنشطة التجارة الإلكترونية:

قبل التعرف على طبيعة وعمل أنشطة التجارة الإلكترونية تجدر الإشارة إلى الكلمة التي تجمع بين النشاط التقليدي والنشاط الإلكتروني هي (التجارة) التي تعبر عن الأحداث والعمليات المتعلقة بشراء أو بيع السلع والخدمات، وتتكون هذه العمليات مما يأتي:-  
1- التسويق: وهو العمليات المتعلقة بالوصول إلى الزبائن، لتزويدهم بالمعلومات عن الشركة والعلامة التجارية والمنتجات أو الخدمات.  
2- المبيعات: وهي العمليات المتعلقة بمعاملة المبيعات الفعلية .

3- الدفع: وهو العمليات المتعلقة بتنفيذ المشتري لالتزاماته في عملية الشراء وتسديد أثمان مشترياته.

4- تلبية الطلبات: وهي العمليات المتعلقة بتنفيذ البائع لالتزاماته في عملية البيع وتسليم السلع وتقديم الخدمات إلى الزبائن.

5- خدمة الزبائن: وهي العمليات التابعة بعد تلبية الطلبات، من أجل حل المشاكل والتساؤلات، وتتعلق أيضاً بعملية دعم ما قبل البيع، وتقديم الخدمات ما بعد البيع وغيرها (العلاق:2002: 35).

### تعريف أنشطة التجارة الإلكترونية:

يتعلق مفهوم أنشطة التجارة الإلكترونية بعمليات البيع أو الشراء أو تبادل المنتجات والخدمات والمعلومات من خلال شبكة المعلومات الدولية (نور، 2003: 6).

( بأنها عبارة عن " ممارسة النشاط التجاري من خلال موقع الشركة أو أكثر من موقع على شبكة Megan and Craciunescu، 2013: 2) الانترنت ويتضمن ذلك التصفح لاختيار المنتج والتعرف على خصائصه، وإصدار أمر الشراء وتجميع البضاعة في عربة المشتريات الإلكترونية والتخفيض من المخزون ويكون التسديد بوسائل الدفع الإلكترونية (كالفيزا كارت والبطاقات الذكية وغيرها) لتسوية المعاملة الإلكترونية".

### 1- مجالات أنشطة التجارة الإلكترونية ومتطلباتها وأساليبها:

تعمل التجارة الإلكترونية بعدة مجالات وأساليب ومتطلبات تساعد على تسويق منتجاتها عبر فضاءها الإلكتروني ومن بين أهم هذه المجالات التي ذكرها ( فضيل وآخرون، 2009: 3) وهي كالآتي:

1. تجارة التجزئة: وهي النشاط التجاري والاقتصادي الذي يستهدف الأفراد على شبكة الإنترنت، وعادة يتناول هذا النوع من التجارة السلع والخدمات التي يطلبها الأفراد بالدرجة الأولى كعروض الرحلات السياحية أو تقديم البرمجيات المختلفة وبيع الكتب والمجلات، وتتم عادة عملية دفع ثمن هذه السلع والخدمات بالطرق الإلكترونية، سواء بالبطاقة الائتمانية أو غيرها من طرائق الدفع.

2. المصارف الإلكترونية: هناك مصارف تقوم بتقديم الخدمات الإلكترونية بأنواع مختلفة، ومن أبسطها فتح الحسابات والاستعلام عنها ومتابعة أسعار الأسواق المالية والبورصات وبيع وشراء الأسهم وغيرها.

3. التصميم الهندسي: هناك شركات او زبائن يحتاجون في أعمالهم إلى تصاميم هندسية ودراسات جدوى وخاصة في الدول النامية فتمت الاستعانة بالشركات العالمية التي تقدم الخدمات الإلكترونية ومنها خدمة الاستشارات الهندسية عن طريق التجارة الإلكترونية. وبغض النظر عن مكان تواجد الشركة أو الزبون طالبي الدراسة أو التصميم الهندسي ستصل لهم هذه الخدمة عن طريق الإنترنت.

5. الخدمات الطبية والعلاجية: أصبح تقديم الخدمات الطبية والعلاجية أحد الأساليب المهمة التي يلجأ إليها المواطنين الذين يبحثون عن العلاج الطبي في بلدان العالم النامية للحصول على الاستشارات الطبية اللازمة والتحليل المعقدة. إن هذه الخدمة وفرت الربح لشريحة من الأطباء مقابل الخدمة التي تقدم للمواطنين وبالأخص كبار السن منهم لتغنيهم عن تكبد عناء السفر وتكاليفه العالية. إن هذه الخدمة الإلكترونية تعالج فجوة نقص الأطباء المتخصصين الذين يقومون بالعمليات الجراحية الخطرة كعمليات الدماغ والقلب، واستبدال الشرايين في البلدان النامية.

ويرى (المخلافي، 2014: 3) بأن التسلسل السادس يمثل الخدمات الطبية التي تعمل عن بعد. وهذه الخدمات الطبية ترتبط بمفهوم الطب التعاوني الذي يتم بوساطة روبات يتحكم به جراح واحد موجود في بلد آخر مثلاً. فإذا كان هذا الجراح يقوم بجراحي الجهاز الهضمي للمريض مثلاً، وواجه مشكلة ما أو اختلاطاً جراحياً يتطلب استشارة أو تدخل من جراح أوعية، فإنه يمكنه أن يتصل بزميله الموجود في بلد ثالث مختلف، ويطلب منه الدخول عبر الإنترنت إلى هذه العملية الجراحية التي تتم على المريض.

وما تجدر الإشارة إليه أن ازدهار أنشطة التجارة الإلكترونية لم تتحقق إلا من خلال توفير المتطلبات الأساسية لها سواء من الناحية التقنية أو الناحية التنظيمية إذ يتطلب الأمر إجراء تعديلات جذرية على صعيد النظم الإدارية والموارد البشرية والبنى التحتية الإلكترونية. وحتى تكون التجارة الإلكترونية متاحة في أي مجتمع فإنه لابد من توافر المتطلبات المناسبة لتحقيقها، وتطرق (سنكي، 2010: 6) إلى هذه المتطلبات وهي كالآتي:-

أ. **البنية التحتية الإلكترونية:** وتشمل البنى التحتية الداعمة للتجارة الإلكترونية وعقد التعاملات التجارية عبر شبكة الإنترنت. ومن أبرز مكونات هذه البنية قطاع تقنية المعلومات والاتصالات الذي يشمل شبكات الاتصال السلكي واللاسلكي وأجهزة الاتصالات من فاكس وهواتف ثابتة ومحمولة، وكذلك الحواسيب الآلية وبرامج التطبيقات، وخدمات الدعم الفنية. ورأس المال البشري المستعمل في التجارة الإلكترونية.

ب. **التشريعات الإلكترونية الخاصة بالتجارة الإلكترونية:** وتشمل هذه التشريعات القوانين والأنظمة والتعليمات والقواعد التي تتلاءم مع طبيعة التجارة الإلكترونية. وتمثل هذه التشريعات الإطار القانوني والتنظيمي الذي يضمن استمرار التجارة الإلكترونية وحماية حقوق الأطراف المتعاملة فيها. كما يتكفل هذا الإطار بإيجاد الأدوات القانونية التي تتناسب والتعاملات الإلكترونية مثل وسائل التعاقد عبر شبكة الإنترنت، والشروط اللازمة لذلك.

إما ما يتعلق بأساليب أنشطة التجارة الإلكترونية فلقد أدى ظهور هذه الأنشطة وانتشارها في العديد من دول العالم إلى إيجاد وسائل للدفع مقابل السلع والخدمات المقدمة.

وهناك أساليب حديثة تتلاءم مع طبيعة ومتطلبات هذه الأنشطة، والتي تعدُّ حجر الزاوية لنجاحها وتتضمن نظم الدفع المستعملة في أنشطة التجارة الإلكترونية التي تطرق إليها (الخماسية، 2013: 71) وهي كالآتي:-

1: الدفع باستعمال البطاقات المصرفية:-

وتسمى "النقود البلاستيكية" التي تصدرها المصارف للزبائن للتعامل بها بدلاً من حمل النقود. ويستطيع حامل البطاقة المصرفية استعمالها في شراء معظم احتياجاته، أو الحصول على الخدمات عبر الإنترنت أو من المتاجر الإلكترونية، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على النقد لهذه البطاقات من ( وقد ساهمت هذه الأجهزة في تحسين جودة الخدمة المصرفية المقدمة **Automated Till Machine ATM** خلال أجهزة الصرف الذاتي ) وتكون هذه البطاقات للزبائن كما سهلت تعامل الزبائن مع المصارف. ومن أشهر البطاقات المصرفية الكروت الشخصية والفيزا كارد وغيرها. مدفوعة القيمة المالية سلفاً وهذا ليس شرطاً ففي بعض الأحيان يتم تغذية هذه البطاقات من حساب الزبون الجاري لدى المصرف أو تكون القيمة النقدية الإلكترونية مخزونة فيها، ويمكن استعمال هذه البطاقات للدفع عبر الإنترنت وغيرها من الشبكات الأخرى (الموسوي والشمري، 2014: 270). وينقسم عمل هذه البطاقات إلى ثلاثة أقسام ذكرها (أياد أبو رحمة، 2009: 38-39) وهي كالآتي:-

وتعتمد بطاقات الدين على وجود أرصدة فعلية للزبون لدى المصرف في صورة حسابات جارية لمواجهة **Debt Cards** : أ: بطاقات الدين المسحوبات المتوقعة للزبون حامل البطاقة، ومن مميزاتنا أنها توفر الكلفة والوقت والجهد للزبائن، وتزيد من إيرادات المصرف المصدر لها. هي بطاقات تصدرها المصارف في حدود مبالغ معينة، ويتم استعمالها كأداة وفاء وانتماء لأنها تتيح لحاملها **Credit Cards** ب: بطاقات الائتمان فرصة الحصول على السلع والخدمات مع دفع أجل لقيمتها. ولا يتم إصدار هذه البطاقات إلا بعد دراسة ملائمة للزبون وقدرته على التسديد حتى لا تواجه المصارف مخاطر عالية في حالة عدم التسديد ومن أمثلتها بطاقة الماستر كارد والفيزا كارد وغيرها. كما يمكن للزبون تسديد المبالغ المسحوبة من هذه البطاقات بالعملة المحلية سواء كان المبلغ المصروف محلياً أو خارج الدولة. وتساهم هذه البطاقات في زيادة إيرادات المصرف المصدر لها.

: تختلف هذه البطاقات عن بطاقات الائتمان في إن التسديد يتم بالكامل من لدن الزبون للمصرف **Charge Cards** ج: بطاقات الدفع الشهري خلال الشهر الذي يتم فيه السحب أي يجب ان يكون للزبون حساب جاري لدى المصرف يحتوي على رصيد نقدي كافٍ لكي يتمكن الزبون السحب من هذا الحساب.

## 2- القوانين الدولية المنظمة لأنشطة التجارة الالكترونية.

القوانين الدولية والمحلية التي أعطت لأنشطة التجارة الالكترونية شرعية العمل التجاري المنظم وتعزيز الثقة والأمان لدى المتعاملين بأنشطة التجارة الالكترونية. ويعرض هذا الجزء الجدل الحاصل بين الدول بشأن إخضاع أو إعفاء أنشطة التجارة الالكترونية من الضرائب ويتناول أيضا موقف المشرع العراقي من خضوع دخل أنشطة التجارة الالكترونية إلى ضريبة الدخل. ومن بين تلك القوانين ما يأتي:

لجنة الأمم المتحدة لقانون التجارة الدولية: "قانون أنموذج الأونيسيترال".

### (Unictral model law on electronic commerce, UMLEC)

يعدّ قانون إنموذج الأونيسيترال من أفضل القوانين واشملها بالنسبة لأنشطة التجارة الالكترونية وذلك للمزايا التي يوفرها لأنه يعتبر النواة الأولى بعد تحول مشروع الانترنت للغرض التجاري عام 1995 إذ شرعت منظمة الأمم المتحدة "قانون الأونيسيترال" الذي ينظم التجارة عبر الانترنت في عام 1996. كما يعدّ القانون المذكور بمثابة القانون الأم الذي خرج منه أغلبية قوانين التجارة الالكترونية، ويمثل مرجعاً لكثير من الدول لصياغة تشريعاتها الجديدة الخاصة بأنشطة التجارة الالكترونية، أو تعديل وتدارك قصور التشريعات المتوافرة لديها. وركز "قانون الأونيسيترال" على أنشطة التجارة دون سواها من الأنشطة الأخرى، فهو يطبق عندما يستعمل التوقيع الالكتروني في المجال التجاري، ولا يطبق في المجالات الأخرى. التجارية للنظم الضريبية فهو قانون كما يعدّ القانون المذكور حجر الأساس لكل دولة تتعامل بأنشطة التجارة الالكترونية وتعمل على تكييف إيراداتها شامل لجميع المسائل المتعلقة بأنشطة التجارة الالكترونية.

وقد تطرق كل من (الجهيني، 2005: 147) إلى أهداف قانون أنموذج الأونيسيترال وغرضه الأساس. إذ يهدف إلى التمكين من مزاوله التجارة باستعمال وسائل إلكترونية وتيسير تلك الأنشطة التجارية من خلال تزويد المشرعين الوطنيين في دول العالم بمجموعة قواعد مقبولة دولياً ترمي إلى تذليل العقبات القانونية وتعزيز القدرة على التنبؤ بالتطورات القانونية في مجال التجارة الإلكترونية. والغرض من قانون الأونيسيترال هو التغلب على العقبات القانونية التي قد لا تكون متنوعة تعاقبياً عن طريق معاملة المعلومات الورقية والإلكترونية معاملة متساوية. وهذه المساواة في المعاملة تقوم على أساس التمكن من استعمال الخطابات اللاورقية، مما يعزز من الكفاءة في التجارة الدولية. ويعتبر القانون المذكور أنفاً من أكثر القوانين التشريعية المتعلقة بأنشطة التجارة الالكترونية توفيقاً، وذلك لمزاياه التي يوفرها لهذه المنظمات. أما ما يتعلق بموقف المشرع العراقي من خضوع دخل أنشطة التجارة الالكترونية للضريبة.

فقد عرف قانون التجارة العراقي رقم (30) لسنة 1984 المعدل الأعمال التجارية في المادتين الخامسة والسادسة منه، وأكد القانون المذكور أن الأعمال التجارية التي تضيف عليها الصبغة التجارية تنطبق عليها أحكام قانون التجارة العراقي. لقد سهل قانون التجارة تنفيذ قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل في حصر الإيرادات المتحققة من أنشطة التجارة الالكترونية والتحاسب الضريبي عنها. إذ نصت الفقرة الأولى من المادة الثانية في الفصل الثاني من قانون ضريبة الدخل المذكور "تفرض الضريبة على أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصناعات والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف". ونصت الفقرة السادسة من المادة الثانية في الفصل الثاني من قانون ضريبة الدخل المذكور أنفاً "كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق".

من هنا بين قانون التجارة العراقي رقم (30) لسنة 1984 المعدل الأعمال التجارية وزاد على ذلك خضوع أي عمل لم يرد ذكره بقانون إلى القانون أعلاه. وعلى وفق هذا التصنيف أن الأعمال التجارية والتي تضيف عليها الصبغة التجارية تنطبق عليها أحكام قانون التجارة العراقي. فالأعمال التي تتم عبر الانترنت ووسائل الاتصال الالكترونية ومنها أنشطة التجارة الالكترونية تدخل ضمن مفهوم العمل التجاري من الناحية الضريبية (البدراي، 2010: 43).

وبما أن الأعمال التجارية تم تعدادها على سبيل الحصر في المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة العراقي رقم (30) لسنة 1984 المعدل ولم تكن أنشطة التجارة الالكترونية من بين تلك الأعمال. ففي هذه الحالة بالإمكان الرجوع إلى المادة الثانية من الفصل الأول من قانون ضريبة الدخل المذكورة أنفاً لتحديد الأعمال التي لها صبغة تجارية. إذ إن هذه العبارة يمكن أن تشمل التجارة الالكترونية لأنها جاءت مطلقة والمطلق يجري على إطلاقه. إذن الأعمال التي لها صبغة تجارية تشمل كل نشاط ينجم عنه دخل. فالمكلف إذ قام بممارسة إي نشاط ذو صبغة تجارية في سبيل الحصول على الدخل فإن هذا الدخل يخضع إلى الضريبة مما يعني توسيع قاعدة الأنشطة الاقتصادية بحيث تشمل التجارة الالكترونية (العبادي، مصدر سابق:94).

### 3- الحصر الضريبي لأنشطة التجارة الالكترونية:

إن مرحلة الحصر الضريبي للمكلفين تعد الأساس الذي يعتمد عليه العمل الضريبي. فمرحلة الحصر الضريبي هي التي تحدد لنا الوجود القانوني للمكلفين، من خلال متابعة نشاطاتهم التجارية ومن ثم إدراج هذه النشاطات وما تنتجه من إيرادات للمكلفين من أجل تحديد دخولهم الخاضعة للضريبة واحتساب الضريبة المستحقة عليها.

وهناك العديد من الأهداف التي يجب على الإدارة الضريبية العمل بها عند تطبيق نظام فاعل للحصر الضريبي ليشمل جميع الأنشطة التجارية التقليدية والالكترونية ومن أهم هذه الأهداف ما يأتي:

- 1: تحقيق المساواة بين المكلفين من ناحية خضوعهم للضرائب كل بقدر حجم أعماله، ونوع نشاطه وممتلكاته، وأرباحه، ومن ثم تحقيق أهم قواعد الضريبة ألا وهي قاعدة العدالة الضريبية، وما يترتب عليها من آثار باتجاه تعزيز العدالة الاجتماعية.
- 2: الوقوف على الصورة الحقيقية للمكلفين بدفع الضرائب عن طريق الحصر الضريبي لإغراض التحصيل الضريبي، أو للإغراض التي تخدم بعض الجوانب الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية.

3: تحديث أنظمة الحصر الضريبي من خلال توسيع قاعدة المجتمع الضريبي بصورة مستمرة لشمول الأنشطة الحديثة أو المهن التي لم تكن خاضعة مسبقاً للتكليف الضريبي مما يساهم في تعزيز الدور المالي للضريبة. في رفق الخزينة العامة للدولة بالموارد الضرورية لتغطية النفقات العامة.

4: حصر الأنشطة غير المنظمة وتعد من أهم أغراض إجراءات الحصر الضريبي لضمان دخول تلك الأنشطة ضمن دائرة الخضوع الضريبي. وتبرز أهمية هذا الغرض نظراً لما تمثله الأنشطة غير المنظمة من حجم كبير يمكن أن يشكل قاعدة واسعة تصنف ضمن أغلب الأوعية الضريبية الخاضعة للالتزام الضريبي والتي يمكنها أن تشكل إضافة كبيرة للقاعدة الضريبية.

5 : مكافحة التهرب الضريبي وسد منافذه، بسبب خطورة التهرب الضريبي.

ومما تجدر الإشارة إليه إن التهرب الضريبي في الدول النامية يمثل نتاج سلوك مجتمع لا يرى في الضريبة سوى إنها أموال مجبأة بقوة وسيادة القانون دون النظر والاهتمام بأدوارها الأخرى. ومن الأمور التي يخلفها التهرب الضريبي للدول التي تعتمد اغلب إيراداتها على جباية الضرائب، هي إضعاف فاعلية دور الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي وبما يخدم أغراض التنمية، وتحقيق العدالة، وتحسين توزيع الدخل، وتقليل الفوارق بين الطبقات مع ضمان توزيع عادل للأعباء الضريبية، فضلاً عن انه يشكل ضياعاً لجزء من الأموال العامة للدولة (حمد، 2014 :32).

أن النظم الضريبية في بعض الدول ومنها الدول النامية عجزت عن حصر إيرادات أنشطة التجارة الالكترونية والتحاسب الضريبي عنها بسبب غياب التشريعات الدولية والمحلية التي تلزم الشركات الموزعة لخدمة الانترنت من مراقبة شركات التجارة الالكترونية التي تعمل عبر فضائها الالكتروني ومن ثم التصريح عن نشاطات تلك الشركات للجهات الضريبية.

### 4: التجارة الالكترونية:التحديات والمشاكل والحلول:

أن عمل أنشطة التجارة الالكترونية خلقت تحدياً للجهات الضريبية في إيجاد حلول لجباية الضرائب المستحقة على أنشطة التجارة الالكترونية ومن بين تحديات أنشطة التجارة الالكترونية للأنظمة الضريبية ما يأتي:-

1: عقود أنشطة التجارة الالكترونية: تتم الصفقات المتعلقة بالمنتجات والخدمات عبر شبكة الانترنت اما بالدخول على موقع البائع، شركة تجارية الالكترونية مثل شركة أمازون، أو بالشراء من خلال خدمة البريد الالكتروني. ويتم التعاقد بين أطراف العملية باستعمال شبكة الانترنت، فهنا تواجه الجهات الضريبية تحديات منها ما هي مدى صحة المحررات والعقود التي لا تتضمن توقيعاً مادياً عليها، وأمام هذا فإن قبول القضاء لتلك التعاقدات الالكترونية يتطلب إقرار أدلة تلك العقود الالكترونية والمراسلات القضائية. وقد بذلت محاولات عديدة من دول لها تاريخ في معالجة أنشطة التجارة الالكترونية مثل، بريطانيا وغيرها في وضع قواعد وتشريعات تقتضي بان يكون التوقيع الالكتروني<sup>(2)</sup> الرقمي دليلاً لإثبات هذه

(1): التوقيع الالكتروني: هو عبارة عن شهادة رقمية تأخذ شكل ملف رقمي صغير تصدر عن أحد الهيئات المتخصصة والمستقلة ومعترف بها من قبل الحكومة ، كالعقود والاتفاقيات وأوامر البيع والشراء أو المراسلات الخاصة وغيرها، بحث يتم من خلال هذه العملية ربط هوية الموقع (أي الشخص الذي يقوم بالتوقيع)

العقود. إلا إن التوقيع الإلكتروني المجاز من الدول المذكورة الذي يقضي بأن يكون التوقيع من المحررات التي تعطي شرعية لعقود أنشطة التجارة الإلكترونية ومن ثم جباية الضرائب من إيراداتها مجرد نقاشات لم تصل إلى نتائج التطبيق في الواقع العملي (عرب، 2000: 56). ونظراً لما تقدم من التحديات المتعلقة بأنشطة التجارة الإلكترونية والمرتبطة بالشركات ومواقع التسوق الإلكتروني ومن ثم السعي الجاد من الجهات الضريبية لمعالجتها من جميع النواحي (القانونية، الأمنية، المعلوماتية). إلا إن هذه التحديات خلقت مشاكل تتعلق بالجهات الضريبية نفسها ومن بين هذه المشاكل ما يأتي:

**أ- مشكلة الحصر الضريبي:** تعدُّ هذه المشكلة من أهم المشاكل بالنسبة للأنظمة الضريبية لأن مجتمع التجارة الإلكترونية غير منظور، ومتعدد الأبعاد وتأخذ التجارة الإلكترونية إشكالاتاً ومستويات عديدة حيث تتم بين الشركات التجارية بعضها البعض أو بين الشركات وبين الزبائن وغيرها. وهناك بعض التوصيات الدولية للحلول المبدئية التي وجدت اهتماماً من بعض الإدارات الضريبية لأنها جاءت من عمل متواصل ومؤتمرات مكثفة واجتماعات متتالية من لجان ومنظمات دولية هدفها تكييف النظم الضريبية وقواعدها التقليدية بما يتناسب مع التقدم التقني فخرجت بعدة توصيات ضرورية لتعديل أنظمة جباية الضريبة التي وضعت على أساس منطلق التجارة التقليدية الذي أصبح لا يتلاءم مع التطورات التقنية الحاصلة، ومن تلك الاعتبارات يقضي الأخذ بأربعة مستويات من التوصيات التي تطرق إليها (يوسف، 2009: 115) وهي كما يأتي:

1: على مستوى المفاهيم:

يجب على الدول المتقدمة في مجال الضرائب إعادة النظر بمفهوم السلع والخدمات لتصبح متلائمة مع أشكال النشاط التجاري الإلكتروني. إذ إن زمن الثورة التقنية فرض أنواع غير مادية من السلع والخدمات مثل الصور الفوتوغرافية والتسجيلات الصوتية والكتب والمجلات الإلكترونية والخدمات الاستشارية فهي ذات طبيعة خاصة يمكن الحصول عليها عن طريق خدمة الانترنت وبعد ذلك يتم نسخها وتصبح مادية، ومن هنا تم بالتشريعات الضريبية النافذة لتشمل تلك السلع والخدمات الإلكترونية تحت مفهوم النشاط التقليدي من أجل جباية الضريبة المستحقة من إيرادات مبيعاتها.

2: على مستوى التشريع: يجب على الدول المذكورة أنفاً إعادة النظر بالأنظمة والقوانين المعمول بها وتكييفها مع تشريعات وقوانين تنظم عقود أنشطة التجارة الإلكترونية بحيث يشمل ما يأتي:

أ. الإقرار بالتوقيع الإلكتروني.  
ب. الإقرار بالتعاقدات الإلكترونية.

ج. تطوير التشريع الخاص بتأمين قواعد البيانات والمعلومات وكلمات السر المستعملة عند الحصول على تلك السلع والخدمات باعتبارها أدوات يعتمد عليها في الإثبات.

### الاستنتاجات:

1: إنَّ عدم إفصاح مديري الشركات عن الإيرادات المتحققة من نشاطات التجارة الإلكترونية في إقراراتهم المقدمة إلى الهيئة العامة للضرائب وهذا أسلوب جديد من لدن مديري الشركات للتهرب من الضريبة المستحقة على نشاطاتهم. وبالتالي ستفقد الهيئة العامة المذكورة أنفاً جزءاً من إيرادات هذه الشركات الذي يعكس سلباً على المجلد العام للإيرادات الضريبية.

2: عدم إدراج لجان المسح الميداني لنشاطات الشركات التي تعمل بالتجارة الإلكترونية وهذا الإجراء الميداني يعد بمثابة المتابعة الحقيقية للشركات التي تمارس هذه التجارة الحديثة. مما يعكس بالإيجاب على جباية إيرادات الشركات التي تعمل بأنشطة التجارة الإلكترونية.

3: إخضاع إيرادات أنشطة التجارة الإلكترونية للضرائب يرافها عقبات تشريعية متمثلة بسن القوانين الخاصة بالتجارة الإلكترونية.

4: عدم توفر الكفاءة العلمية لموظفي الإدارة الضريبية من شهادات في مجال علوم الحاسوب وغيرها تعمل على البرامج الإلكترونية الحديثة، من شأنها إن تعقد مشكلة حصر ومن ثم محاسبة الشركات التي تعمل بأنشطة التجارة الإلكترونية التي ذهبت أغلب أنشطتها عبر الفضاء الإلكتروني.

### المصادر

#### أولاً - القوانين والأنظمة والتعليمات:

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- 2- قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984 المعدل.
- 3- القانون النموذجي للأمم المتحدة بشأن التجارة الإلكترونية (الاونسترال) المرقم 1996.

#### ثانياً - المصادر العربية:

بالوثيقة الموقع عليها. وكجزء هام من هذه العملية، يمكن لمستلم الوثيقة التحقق من صحة التوقيع بشكل قاطع وفوري. ولا تتطلب عملية التوقيع الإلكتروني القيام بالمضاعيدويماً كما يحدث على الورق، بل إن الشخص يقوم غالباً بالضغط على زر معين ومن ثم إدخال عبارة سرية لإجراء التوقيع على الملف أو الرسالة أو غيرهما، ويظهر التوقيع الإلكتروني على الشاشة كنص قصير مكون من حروف وأرقام مبعثرة مرفق في أول الوثيقة أو آخرها، أو قد يكون منفصلاً تماماً عنها، كان يرسل في ملف مستقل، (احمد، 2011: 155).

**أ- الكتب:**

- 1- الجهيني ، قيس وممدوح ، البنوك الالكترونية ، دار الفكر الجامعي للنشر ، الإسكندرية، مصر، 2005
- 2- الخمايسة ، صدام ، الحكومة الالكترونية الطريق نحو الإصلاح ، دار علم الحديث للتوزيع والنشر، الطبعة الأولى ، مصر، 2013 .
- 3- : العلق، بشير، التسويق عبر الانترنت ، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر، عمان ، الأردن، 2002 .
- 4- نور، بسام، التجارة الالكترونية كيف ومتى وأين ، الموسوعة العربية للكمبيوتر، قسم الدورات التعليمية ، الطبعة الأولى ، مصر، 2003.

**ب- البحوث والدراسات:**

- 1- البدراني ، قيس حسن ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث منشور في مجلة الراافدين للحقوق ، المجلد 12، العدد 43، جامعة الموصل ، 2010 .
- 2- الشمري، أسراء خضير والموسوي ، نهى خالد، النظام القانوني للنقود الالكترونية ، بحث منشور في مجلة العلوم الإنسانية ، كلية القانون ، جامعة بابل ، مجلد 22 العدد 2، 2014 .
- 3-عرب ، يونس ، التعاقد والدفع الالكتروني وتحديات النظام الضريبي والكمركي ، بحث منشور في معهد التدريب والإصلاح القانوني ، السودان ، 2000 .
- 4- فضيل ، فارس و صورية ، صدقاوي وفتحية ، فرطاس ، دور التجارة الالكترونية في رسم أسس واستراتيجيات المؤسسات الافتراضية ، دراسة منشورة في الملتقى الدولي العلمي الرابع، الجزائر، 2009.
- قسم العلوم والتكنولوجيا ، بريطانيا، (DW.2014)5- المخلافي، علي ، الروبوت والعمليات الجراحية ، بحث نشر في موقع أكاديمية )

**ج- الاطاريح والرسائل الجامعية:**

- 1- ابو رحمة ، أياد زكي ، أساليب تنفيذ عمليات التجارة الالكترونية ونظم التسوية المحاسبية عنها ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ، 2009.
- 2- حمد ، عدي عبد الإله ، فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ودورها في توسيع الوعاء الضريبي ، رسالة دبلوم عال معادلة للماجستير مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014.
- 3- الدخيل ، احمد خلف وعكاب ، العبادي وعبد الله ، أحسان شاكر، موقف الفقه من الدخل الضريبي الناجم عن التجارة الالكترونية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الاقتصادية ، المجلد 4، العدد 14، جامعة تكريت، 2012.
- 4- سنكي ، فادي ، التجارة الالكترونية وأثارها المستقبلية ، دراسة ماجستير مقدمة الى جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، سورية ، 2010 .
- 5- يوسف ، قاشي ، فاعلية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، مقدمة إلى مجلس قسم اقتصاديات المالية والبنوك ، الجزائر ، 2009 .

ثالثا: الكتب والرسائل والاطاريح والمواقع الأجنبية:

- 1- Megan and Craciunescu , Study on the Impact of E-Commerce on Tax and Accounting Activities , Faculty of Economics and Business Administration, West University of Timisoara, Romania ,2013.