

جمهورية مصر العربية

معهد التخطيط القومي



أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

The Impact Of Tax Evasion On

Electronic Commerce

إعداد

راندا عبد الستار محمد علام

إشراف

أ.د/ سيد محمد عبد المقصود

مستشار وأستاذ التخطيط الأقتصادي الإقليمي

(مركز التنمية الإقليمية)

لاستكمال متطلبات

الحصول على درجة الماجستير المهني " التخطيط للتنمية المستدامة "

مايو 2020

تهدف هذه الدراسة الى التعرف علي أهمية التهرب الضريبي الذي يتم من خلال التجارة الالكترونية، وكيف سيتم حصر هذه الصفقات وتقديرها، علماً أن التشريعات القائمة لا تعالج التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية إذ أن الضريبة القائمة تتلاءم نصوصها فقط مع وجوب فرض الضريبة علي الصفقات والمعاملات المتعلقة بالتجارة التقليدية، لا سيما وأن الإيرادات الضريبية تشكل قدراً هاماً من الإيرادات لدى معظم الدول، وكان التساؤل الرئيسي للدراسة هو (أثر التهرب الضريبي على التجارة الالكترونية) وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد في تغطية الجانب الميداني للبحث علي جمع البيانات باستخدام وسيلة المقابلة الشخصية العشوائية مع أفراد مصلحة الضرائب والعاملين بالقطاعات الخاصة لضمان الحصول علي إجابات دقيقة وتعزيزاً لتلك الإجابات والنتائج، وقد توصلنا لنتائج الدراسة ومن أهمها تحديد بعض الطرق التي يمكن التوصل بها إلى حجم الإيرادات بمجال التجارة الإلكترونية وضبط جريمة التهرب الضريبي في مجال التجارة الإلكترونية من خلال طريقتين هما : التوصل إلى جريمة التهرب الضريبي بالتجارة الإلكترونية من خلال الجرائم المرتبطة بها مثال ذلك جريمة قرصنة البرامج عبر شبكة المعلومات أو استخدام شبكة المعلومات لارتكاب الجرائم المخلة بالأداب العامة أو من خلال الأفعال غير المشروعة في محيط البنوك الإلكترونية أو من خلال الارتباط بجريمة الاستيلاء على المعلومات التي يتم نقلها عبر شبكة المعلومات أو الاستخدامات غير المشروعة للبريد الإلكتروني، والتوصل إلى جريمة التهرب الضريبي من خلال اتخاذ الشركة لموقع تابع لملاذات ضريبية ولتحديد ومعرفة عما إذا كانت دولة أو إمارة ما تعد ملاذاً ضريبياً يكون من خلال ثلاثة معايير طبقاً لما وضعته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وهي: عدم وجود ضريبة أو جعل سعرها منخفضاً والشفافية المنخفضة وعدم التعاون مع الدول الأخرى في مواجهة جريمة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية التجارة الالكترونية، النظام الضريبي، الإيرادات الالكترونية، الضريبة الالكترونية.

Abstract

Thus, this research tries to identify the way to deal with the processes which are taking place in electronic commerce, the taxation benefits, and the manner of counting and evaluating these processes. Existing rules he relate to traditional commerce bargains and applications, and a lot of the income of most states comes from income taxes. The main question of the study is the impact of tax evasion on e-commerce has been the use of the study descriptive and analytical approach was to rely on field-side cover to look at all the data using an Alnkablh personal Randomized with members of interest tax and workers sectors special to ensure answers accurate and enhance LTC answers and results we have found the study results and Ahmiha identify some of the ways that can be reached by the size of the revenue in the field of trade and control of electronic crime and tax evasion in the field of trade through email are two ways: to reach a the crime of tax evasion trade email through related crimes example, the crime of pirated software though the information network or use network information to commit crimes agaicts in banks snst crimes public manners or through illegal acts in banks surroundings Alaktronaho through the link crime Alastailaali information transmitted over the network; information or uses other than Alparwahalbraid email and reach a crime of tax evasion by taking the companys website continued to tax havens and identification and knowledge of whether the state or the emirate is a haven Dharaba the fact that that through three criteria according As established by the Economic cooperation and Development (OECD), a lack of tax or make the price low and transparent low and lack of cooperation with countries in the face of everlasting life.

onic Commerce - Tax System - Electronic Incoming - Electronic Taxing).

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
	القسم الأول : الإطار النظري للبحث
3	1/1 مقدمة البحث
5	2/1 مشكلة البحث
5	3/1 أهمية البحث
6	4/1 أهداف البحث
6	5/1 تساؤلات البحث
6	6/1 منهج البحث
6	7/1 الدراسات السابقة
8	8/1 التعليق علي الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية
9	9/1 الفجوة البحثية
	القسم الثاني : الدراسة التطبيقية/ الميدانية للبحث
11	1/2 ما هو التهرب الضريبي
16	2/2 جريمة التهرب الضريبي وطبيعتها
19	3/2 التهرب الضريبي وأنواعه وصوره
22	4/2 تعريف التجارة الالكترونية
24	5/2 جريمة التهرب من ضريبة التجارة الالكترونية
26	6/2 الدراسة الميدانية
29	النتائج
30	التوصيات
32	المراجع

القسم الأول : الإطار النظري للبحث

1/1 مقدمة:

يسعي كل مجتمع في حركة حياته إلى تحقيق مستوى حضاري ينعم فيه أفرادُه بالرفاهية وتتجسد فيها المعاني السامية لإنسانية الإنسان، وتمثل التنمية الشاملة شكلاً من أشكال الرقي والاستجابة لكل الاحتياجات بمختلف مستوياتها.

لقد تخلت الدولة الثاني من اعتبارا من النصف الثاني من القرن العشرين عن طابعها الحيادي والتقليدي وأصبحت لاعباً أساسياً مع المؤسسات والأفراد في تحقيق التنمية والرفاهية ومن الطبيعي أن هذه البرامج تحتاج إلى مصادر وأموال من أجل تنفيذها. وتعتمد الدولة على أشكال ومصادر متنوعة في تغطية تلك البرامج. وتعتبر الضرائب من أهم المصادر لتمويل وتغطية نفقات الدولة على خدماتها ومشاريعها التنموية المختلفة.

وقد تعددت التعريفات التي تحدد مفهوم الضريبة لتمييزها عن غيرها من الإيرادات العامة وخاصة الرسوم. محور هذه التعريفات هو كون الضريبة مبلغاً نقدياً تفرضه الدولة وتحصله من الأشخاص جبراً عن ما يعرفون به من أنشطة وبصفة نهائية دون مقابل، بهدف تحقيق أغراض عامة. فالضريبة تحمل معنى الإلزام المالي غير العقابي⁽¹⁾ وفي المقابل اختفت التعريفات التي كانت تتضمن كون الضريبة استقطاعاً عينا.

ويرى البحث أن تعريف الضريبة لتمييزها عن الإيرادات العامة الأخرى يكون من خلال تضمين التعريف ثلاثة محاور أساسية؛ المحور الأول أن مبلغ الضريبة نقدي، والمحور الثاني أنها تُفرض جبراً بقانون أو بناءً على قانون، والمحور الثالث أنها بلا مقابل للمكلف ولكن تفرض بغرض تحقيق منفعة عامة، وعليه يكون تعريف الضريبة بأنها (مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً بقانون أو بناءً على قانون وليس له في المقابل نفع خاص للمكلف وإنما لتمكين الدولة من تحقيق منافع عامة) وهي على ذلك تختلف عن الرسوم. فالرسوم تكون مقابل خدمة لذا وجب أن يرتبط استحقاق الرسم بتقديم الخدمة، وقد قضت المحكمة الدستورية

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

العليا بعدم دستورية نص المادة ٣٠ من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ بشأن رسوم التوثيق والشهر فيما تضمنته من عدم رد الرسم المسدد حتى لو عدل أصحاب الشأن عن السير في الإجراءات والحصول على الخدمة^(٢). فالضريبة تمثل المساهمة الجماعية من أفراد المجتمع لتمويل النفقات العامة^(٣).

ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومنذ فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار، حتى أن بعضهم قد عبر عنها بأنها "إعلان حقوق المكلفين"، وتعتبر القاعدة الأساسية في فرض الضرائب أنه لا ضريبة إلا بقانون أو بناء على قانون، وتكون الضريبة بناءً على قانون في الضرائب التي تفرضها المحليات، وعلى ذلك لا يجوز تفويض رئيس الجمهورية في إنشاء الضريبة العامة، كما يشترط أن تكون الضريبة متناسبة مع المقدرة التكلفة للممولين فلا تمس برءوس الأموال أو أن تؤدي إلى تآكلها^(٤).

فصعوبة وتعقد القوانين والأنظمة التي تحكم النظام الضريبي وإجراءات تحصيل الضريبة والشعور بارتقاع عبء الضرائب والرسوم والإحساس بعدم الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الحكومة، يؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي وإلى خسارة الخزينة لإيرادات كان من الممكن تحصيلها لتساهم في تخفيض الإنفاق المالي في الدولة.

وقد اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة وأهدافها التي حددتها الفلسفات السياسية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، كما تطور المفهوم أيضاً بتطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، فتغير المفهوم من الحياة القبلية القديمة إلى الدولة المعاصرة التي تكاثرت احتياجاتها وازداد نفوذها؛ الأمر الذي فرض عليها توقيع ضرائب وجبايتها حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

ولم يكن النظام الضريبي أو الضريبة بصفة خاصة في بادئ الأمر يهدف إلى أية غاية اقتصادية بل كان غرض الدولة عند فرضها هو تعزيز مواردها وتوفير مصادر تمويل داخلية لتغطية النفقات، إلا أنه مع تخطى الدولة عن دورها الحيادي وتدخلها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، أصبح للضريبة أهداف اجتماعية وأصبحت تساهم في برامج الخدمات الاجتماعية، وأهداف اقتصادية حيث أصبحت تستخدم في محاربة التضخم للإنفاق الخاص برفع سعر الضريبة على الدخل المرتفعة أو محاولة الحد من استهلاك سلعة معينة لكونها من السلع الكمالية أو المضرة بالصحة وذلك بفرض ضريبة مرتفعة على استهلاكها أو استخدام الضريبة في تنمية بعض الأماكن، وذلك بتخفيض الضرائب المفروضة على الأنشطة بهذه الأماكن أو تقديم مزايا ضريبية للاستثمار بهذه الأماكن^(٥)، فالحكومة التي ترغب في تحسين مناخ الاستثمار لابد من إجراء الإصلاح الضريبي، وفي مصر وفي إطار رغبة الحكومة في رفع مستوى تنافسية الاقتصاد المصري فقد تم تحديث القوانين الضريبية وخاصة قانون الضريبة العامة على الدخل عام ٢٠٠٥ بجعل كافة أنشطة الأعمال تتحمل نفس العبء الضريبي.

2/1 مشكلة البحث :

١. تتمثل المشكلة في تهديد الجانب الاجتماعي والاقتصادي والسياسي والأخلاقي بأي دولة وخاصة في الدول النامية مثل مصر.
٢. تطوير حجم التعاملات وخاصة مع ظهور التجارة الالكترونية وتقدم التقنيات المستخدمة فيها.
٣. تحديد كيفية التوصل لحجم التعاملات بالتجارة الالكترونية في ظل هذا النشاط لضبط جريمة التهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية.

3/1 أهمية البحث :

يوضح البحث إلقاء الضوء علي أهمية دور التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية وكيفية التوصل إليها.

4/1 أهداف البحث :

- أهمية دور التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية في تحقيق أهداف الدولة.
- التعريف بالتحديات التي تواجه التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية.
- إخضاع أو إلزام عدد من شركات التجارة الالكترونية العالمية العاملة في مصر بالضرائب.

5/1 تساؤلات البحث :

١- ما هو أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية في مصر؟

٢- تنشيط المعرفة العلمية للتجارة الالكترونية لتحقيق التقدم الاقتصادي ؟

6/1 منهج البحث :

حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد في تغطية الجانب الميداني للبحث على جمع البيانات والمعلومات الخاصة بهذا الجانب عن طريق وسيلة المقابلة الشخصية العشوائية المستغلة أثناء فترة العمل بمصلحة الضرائب المصرية لضمان الحصول علي إجابات دقيقة وصحيحة تعزيزا للإجابات والنتائج.

7/1 الدراسات السابقة :

د. محمد سعيد احمد إسماعيل / أساليب الحماية القانونية لمعاملات التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه كلية الحقوق، عين شمس ٢٠٠٥.

تتناول هذه الرسالة دراسة حماية القانونية لمعاملات التجارة الالكترونية، وذلك لأضافه المزيد من الحماية القانونية للمعاملات التجارية التي تتم باستخدام الوسائل الالكترونية. ولقد أصبح التجارة الالكترونية مؤخرًا يستخدم بكثيرة في وسائل الإعلام المختلفة، ولدي مجتمعات الأعمال التجارية (التجار والمستهلكين).

بيد أن شيوع هذا التعبير لم يرتبط بمعرفة حقيقة لمضمون التجارة الالكترونية، ولم يتعذر هذا المفهوم من اعتبار التجارة الالكترونية هي تلك التجارة التي يمكن أن تتم عبر شبكة الانترنت. ويهدف هذا البحث الي تقدم عمل شامل ومتكامل عن التجارة الالكترونية، حيث أننا لاحظنا بأن أغلب الدراسات والأبحاث التي تقديمها في هذا المجال، كانت مقصورة علي جانب محدد من التجارة الالكترونية. وقد أدت ذلك الي عدم وضوح النظام القانوني للتجارة الالكترونية، والمراحل التي تمر بها هذه التجارة لتنتهي

بالتعاقد، وتنفيذ العقود المبرمة باستخدام وسائل الاتصال الحديثة، وكذلك عرض الوسائل المختلفة لتسوية المنازعات التي يمكن أن تتم مباشرة علي شبكة الانترنت وبتكلفة منخفضة، وفي وقت قصير .

د.السيد عبد الجواد رمضان رئيس الإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه كليه الحقوق، جامعه القاهرة

٢٠١٩.

أوضح البحث أن هناك عده نتائج وتوصيات أهمها أن أحد أهم النتائج الخطيرة والسلبية الآثار لجرائم التهرب الضريبي تتمثل في اختلال مبدأ العدالة الضريبية وفقدان جزء كبير من الحصيلة الضريبية مما يترتب عليه تخفيض درجه فاعليه السياسة المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدلات التشغيل والنمو وتحسين تمط توزيع الدخل، وضمان عدالة التوزيع وتحقيق التقارب في مستويات الدخل الشخصي.

وأكد على ضرورة أن تكون سلطة الضبطية القضائية ملازمة لمأمور الضبط القضائي الضريبي أيام العمل، وأيام الإجازات الرسمية، وكذلك إطلاق هذه السلطة، وإعطائه الحق في الانتقال لمقر الممول في ساعات العمل الرسمية وغير الرسمية وأيام الإجازات.

ويري أيضا أن تغير وصف جريمة التهرب الضريبي من جناية الى جنحة أفقد العقوبة المقررة لهذه الجريمة صفة الردع والزجر، وان إتباع التعليمات التي أنت بنظام المواجهة وبناء عليه استدعاء الممول، ومواجهته بما تحت الإدارة من مستندات مؤيده لارتكاب جريمة التهرب الضريبي وذلك قبل اتخاذ أي إجراء قانوني قبله من شأنه أن يفتح الباب أمام الفساد الادارى، وكذلك يمنح الممول فرصة التخلص من هذا الاتهام بقيام الممول بسرعة تقديم إقرار ضريبي معدل طبقاً لنص المادة ٨٧ من أحكام القانون ٩١ وتعديلاته .

وأوصي كذلك بضرورة إجراء تعديل تشريعي بالعودة الى وصف جريمة التهرب الضريبي من جنحة الى جناية لتحقيق صفة الردع والزجر وتجنباً لضياع حقوق الخزنة العامة.

كما أوصى بتعديل تشريعي يقضى بأنه بمجرد إنشاء الوقائع والأفعال التي تكون جريمة التهرب الضريبي، وتحرير محضر بها من قبل رجال الضبط القضائي الضريبي يعد إجراء قانونياً كافياً لإبطال أي عمل يقوم به الممول يهدف من ورائه التخلص من تبعات جريمته التي تم اكتشافها.

د. محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، الناشر المنطقة العربية للتنمية الإدارية مكان النشر القاهرة ٢٠١٠.

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها علي الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافا اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة، وبأتي في مقدمه هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتعجيل عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل، ومعالجة الدورات الاقتصادية، وتشجيع فروع الإنتاج، وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية.

ولكي تؤدي الضريبة أهدافها لا بد من توافر شرطين أساسيين:

أولهما: توافر تشريع ضريبي سليم وشفافة وعادل تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة.

ثانيهما: تقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء الي التهرب الضريبي بطريقة أو بأخرى، لما ينتج عن هذا التهرب من آثار سيئة في مالية الدولة، ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي، والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وشروط المنافسة فيما بينهم.

ومن الملاحظ ان المكلف بالضريبة لم يصل الي التجرد من أنانية بصورة كاملة، بحيث ينظر الى الالتزام بدفع الضريبة علي أنه واجب مقدس، ولذلك فانه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك اما بتقاضي الضريبة كليا أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتصاد الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرها التهرب الضريبي.

حيث أن معظم المتهمين من الضرائب لا ينالون عقابهم وبطبيعة الحال لا أحد يعلم علي وجه الدقة مبلغ التهرب الضريبي في الولايات الأمريكية، غير أن التقديرات تشير الى مبلغ يقارب (150) مليار دولار امريكي عام ٢٠٠٣.

9/1 التعليق علي الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية

عدم تناولها أساليب وأسس واضحة لكيفية المحاسبة علي التجارة الالكترونية في ظل أن التعامل في التجارة الالكترونية لا يتم من خلال منشأة دائمة كما عرفها قانون الضريبة على الدخل.

في كل العالم تخضع التجارة الالكترونية، لقواعد وضوابط ضريبية، إلا في مصر فهذا النوع من التجارة تسوده الفوضى والعشوائيات، فالتجارة الالكترونية يمكن ان يسهم بجزء كبير في سد عجز موازنة الدولة، مطالبين بقانون واضح ومحكم ينظم هذا النشاط التجاري الجديد ويعطي الحق لمصلحة الضرائب تحصيل ضريبة مهما كان حجمها أو قيمتها عن كل تعامل تجاري الكتروني محلي أو عالمي.

حيث لابد من وجود رقابة من مباحث الانترنت لكنها غير مفعلة حتي الآن...ويمكن من خلال مبحث التهرب الضريبي السيطرة علي هذا النشاط، لكن للأسف لا يوجد أحد يعمل وكل جهة في البلد تعمل بمفردها ولا يوجد تنسيق بين الجهات المعنية. ومن ثم فانه الفجوة المتعلق بالدراسات : لابد من وجود تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل علي تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وعلي الدولة توفير مستوى معيشي أفضل للأفراد وتعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة مالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، حيث يوجد بعض الصعوبات :

١. صعوبة الحصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الالكترونية.
٢. صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
٣. عدم وضوح مبدأ ضريبي واضح التطبيق علي التجارة الالكترونية.
٤. تطبيق القواعد التقليدية على التجارة الالكترونية يؤدي الى حدوث ازدواج ضريبي دولي.
٥. قصور التشريعات الضريبية الحالية وعدم وجود مستندات يمكن مراجعتها.
٦. عدم تطوير الإدارات والكوادر الضريبية بما يلاءم التجارة الالكترونية، والقصور في مجال التعاون الضريبي الدولي.

ولتحديد الفجوة البحثية سوف يقوم الباحث بعرض أهداف الدراسة الحالية علي النحو التالي :

- استقادت في إعداد أهداف الدراسة وأهميتها والمناهج المستخدمة في تطبيقها وصياغة الأسئلة البحثية.
- تحقيق أهداف إستراتيجية خصوصا المعرفة العلمية والتكنولوجية.
- تهدف الدراسة إلي العديد من الخصائص التي تتمتع بها التجارة الإلكترونية منها ما يعتبر مزايا أبسطها بالنسبة لرجال الأعمال هو تجنب مشقة السفر لعقد الصفقات وكذلك الترويج بسهولة لبضائعهم هذا من ناحية البائعين، أما من ناحية

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الإلكترونية

المستهلكين فأصبح من السهل حصوله على البضاعة أو الخدمة التي يحتاجها بسهولة وفي أي وقت. فالتجارة الإلكترونية متاحة أربعاً وعشرين ساعة في اليوم، ويرى الكثير أن منافع التجارة الإلكترونية الكثيرة تغلب على أضرارها ومفاسدها وهو ما دفع التجارة الإلكترونية إلى الانتشار وتزايد حجمها وإيراداتها .

- تهدف التجارة الإلكترونية الرقابة من خلال شبكات الانترنت للتواصل إلي الصفقات المحقق عن العائد الضريبة لمنع التهرب الضريبي.

- حققت التجارة الإلكترونية للحد من التهرب الضريبة لإنشاء وحدة متخصصة بمصلحة الضرائب يكون هدفها حصر التعاملات التي تتم، وفي الواقع العملي قامت مصلحة الضرائب المصرية بحصر إحدى الشركات الكبرى التي تعمل في مجال السياحة والتسوق والاتصالات عبر الإنترنت من خلال تتبع المهرجانات التي تقوم بتنظيمها هذه الشركة في مصر حيث تم مخاطبة الفنادق التي يتم تنظيم هذه المهرجانات بها للحصول على بيانات من قام بالحجز باسم هذه الشركة للوصول إلى البيانات الخاصة بالشركة، ومحاولة التوصل إلى حجم تعاملاتها في مصر من خلال التوصل لتكاليف ونفقات هذه الشركة بمصر كمؤشر لحجم الإيرادات.

القسم الثاني: الدراسة التطبيقية للبحث

1/2 ماهية التهرب الضريبي

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

سبق الإشارة أن هدف الدول في فرض الضريبة في بادئ الأمر كان بهدف تعزيز مواردها وتوفير مصادر تمويل داخلية لتغطية النفقات العامة، إلا أنه مع تدخل الدولة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية أصبحت الضريبة من أدوات الدولة التي تستخدمها في برامج الخدمة الاجتماعية وخططها الاقتصادية، ونظراً لأهمية الأدوار التي تؤديها الضريبة فإن جريمة التهرب من أدائها تعتبر من أخطر الجرائم التي تعيق الدولة عن القيام بوظيفتها. وعلى الرغم من هذه الأهمية إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من الظواهر التي تعاني منها أغلب الدول في العالم، حيث بلغ حجم التهرب الضريبي في بعض الدول النسب الآتية في فرنسا بلغ نسبة ٢.٥٪، وفي أسبانيا بلغ ٢٢.٥٪ أما في تركيا فقد بلغ ٣٠٪^(٦) ويفقد الاتحاد الأوروبي تريليون يورو كل عام من المال العام نتيجة ظاهرة التهرب الضريبي. فالتهرب الضريبي يحد من قدرة الحكومات على توفير الإيرادات اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية وفي الوقت ذاته يصنع عبئاً إضافياً على المكلفين الملتزمين حيث تلجأ الدولة أحياناً لفرض أو زيادة سعر الضريبة لتغطية نفقاتها مما يزيد العبء الضريبي على الممول الملتزم.

وعليه فإن الإدارات الضريبية تعمل دوماً على إيجاد الإطار القانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة أو على الأقل الحد منها، فصور التهرب الضريبي تتعدد وتتغير مع تعدد الأنشطة الخاضعة للضريبة وتطور شكل التجارة.

ومع محاولات الإدارات الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي حاولت أيضاً التشريعات الحديثة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وخاصة بمعالجة أوجه القصور التشريعي لحالات التهرب الضريبي فهذه الظاهرة التي سياسات الدولة الاقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها، ومن واجب الدولة مجابهة مثل هذه الظواهر بواسطة طرق سليمة لتضمن بها على الأقل مكلفاً نزيها يدفع الالتزامات بمحض إرادته وبوعي منه بالمكاسب التي تدرها عليه الضرائب بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

فصعوبة وتعقد القوانين والأنظمة التي تحكم النظام الضريبي وإجراءات تحصيل الضريبة والشعور بارتفاع عبء الضرائب والإحساس بعدم الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الحكومة بشكل مباشر يؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي. كما أن فرض الضرائب دون الأخذ بعين الاعتبار الانعكاسات المترتبة على النشاط الاقتصادي ورفاهية المواطنين، يمكن أن يؤدي إلى تفاقم وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

والسؤال الذي يطرح نفسه هل هناك تعريف أو مفهوم محدد للتهرب الضريبي يمكن من خلاله تحديد صور وحالات التهرب

الضريبي ؟

الإجابة بالطبع لا؛ فقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي، وخاصة أن أغلب التشريعات الضريبية مثل التشريع المصري والفرنسي والمغربي لم يعط تعريفاً محدداً للتهرب الضريبي، ونظراً للطبيعة المختلطة لجريمة التهرب الضريبي المالية والجنائية فقد اهتم فقهاء المالية العامة والقانون الجنائي بدراساتها ووضع تعريف محدد للتهرب الضريبي^(٧) ففي حين ركز فقهاء علم المالية العامة عند تحديد مفهوم التهرب الضريبي على النظرة إليه من خلال الإيرادات العامة للدولة ومحاولة المكلف بأداء الضريبة من عدم أدائها، حيث عرف البعض ظاهرة التهرب الضريبي بأنها (قيام الممول بالتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بالمخالفة للقانون) في حين تركزت أنظار فقهاء القانون الجنائي على ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها جريمة وذلك بإظهار استخدام الممول للوسائل الاحتيالية لعدم دفع الضريبة.

وفي مجمل التعريفات للتهرب يتضح أنها تدور حول قيام المكلف بأداء الضريبة بعدم أدائها كلياً أو جزئياً باستعمال أساليب وطرق غير مشروعة مخالفة للقانون. فيُعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة الشخص الذي يتوافر فيه الشروط للخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها الغش.

ويرى البحث أنه لوضع تعريف محدد للتهرب الضريبي فإنه لا بد من أن يتضمن ثلاثة عناصر أساسية وهي كالتالي:

- العنصر الأول: يتضمن عدم دفع المكلف بأداء الضريبة للضريبة المكلف بها كلياً أو جزئياً.
- العنصر الثاني: استعمال طرق احتيالية أو مخالفة القانون من أجل عدم أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.
- العنصر الثالث: اشتراط أن يكون النشاط الخاضع للضريبة نشاطاً مشروعاً وذلك وفقاً لما استقرت عليه أحكام محكمة النقض من أن جريمة التهرب الضريبي لا تكون إلا على أرباح الأنشطة المشروعة فقط.

وعليه يكون تعريف التهرب الضريبي من وجهة البحث (محاولة المكلف بأداء الضريبة الناتجة عن مزاوله نشاط مشروع التخلص من أدائها كلياً أو جزئياً باستعمال طرق احتيالية أو مخالفة القانون).

فالتهرب الضريبي بمفهومه العام يعني أن يتخلص المكلف بالضريبة من دفع الضريبة المستوجبة عليه كلياً أو جزئياً، أو محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام بأدائها باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية أو مخالفة القانون، فالتهرب الضريبي يتطلب القيام بعمل وليس مجرد فكرة أو رغبة في التهرب للحصول على ميزة غير قانونية.

ومن هذه الناحية يظهر الفارق بين التهرب الضريبي *l'évasion* والتجنب الضريبي والازدواج الضريبي، فإن كان التهرب الضريبي محله الإفلات من دفع الضريبة ومن تحمل عبئها باستخدام أساليب وطرق تخالف القانون، فإن التجنب الضريبي يكون محله أيضاً التملص من الضريبة ولكن دون ارتكاب مخالفة للقانون يترتب عليها جزاء جنائي. فالركيزة الأساسية في التجنب الضريبي تقوم على أساس استغلال الامتيازات التي يمنحها القانون الضريبي^(٨) أما في حالة التهرب الضريبي فإن المتهرب يخالف القانون على عكس من يقوم بتجنب الضريبة، فهو يسير وفقاً أحكام القانون بل أحياناً يستفيد من أحكامه للتخلص من دفع الضريبة أو تفادي الخضوع للقانون الضريبي من أساسه بعدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة مثال على ذلك امتناع الفرد عن مزاوله نشاط أو القيام بخدمة خاضعة للضريبة كاستناعه عن استيراد سلعة معينة.

الضريبي، ونظراً للطبيعة المختلطة لجريمة التهرب الضريبي المالية والجنائية فقد اهتم فقهاء المالية العامة والقانون الجنائي بدراستها ووضع تعريف محدد للتهرب الضريبي ففي حين ركز فقهاء علم المالية العامة عند تحديد مفهوم التهرب الضريبي على النظرة إليه من خلال الإيرادات العامة للدولة ومحاولة المكلف بأداء الضريبة من عدم أدائها، حيث عرف البعض ظاهرة التهرب الضريبي بأنها (قيام الممول بالتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بالمخالفة للقانون) في حين تركزت أنظار فقهاء القانون الجنائي على ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها جريمة وذلك بإظهار استخدام الممول للوسائل الاحتمالية لعدم دفع الضريبة.

وفي مجمل التعريفات للتهرب يتضح أنها تدور حول قيام المكلف بأداء الضريبة بعدم أدائها كلياً أو جزئياً باستعمال أساليب وطرق غير مشروعة مخالفة للقانون. فيُعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة الشخص الذي يتوافر فيه الشروط للخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها الغش.

ويرى البحث أنه لوضع تعريف محدد للتهرب الضريبي فإنه لابد من أن يتضمن ثلاثة عناصر أساسية وهي كالتالي:

- ١- العنصر الأول: يتضمن عدم دفع المكلف بأداء الضريبة للضريبة المكلف بها كلياً أو جزئياً.
 - ٢- العنصر الثاني: استعمال طرق احتيالية أو مخالفة القانون من أجل عدم أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.
 - ٣- العنصر الثالث: اشتراط أن يكون النشاط الخاضع للضريبة نشاطاً مشروعاً وذلك وفقاً لما استقرت عليه أحكام محكمة النقض من أن جريمة التهرب الضريبي لا تكون إلا على أرباح الأنشطة المشروعة فقط.
- وعليه يكون تعريف التهرب الضريبي من وجهة البحث (محاولة المكلف بأداء الضريبة الناتجة عن مزاوله نشاط مشروع التخلص من أدائها كلياً أو جزئياً باستعمال طرق احتيالية أو مخالفة القانون).

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

فالتهرب الضريبي بمفهومه العام يعني أن يتخلص المكلف بالضريبة من دفع الضريبة المستوجبة عليه كلياً أو جزئياً، أو محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام بأدائها باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية أو مخالفة القانون، فالتهرب الضريبي يتطلب القيام بعمل وليس مجرد فكرة أو رغبة في التهرب للحصول على ميزة غير قانونية.

ومن هذه الناحية يظهر الفارق بين التهرب الضريبي *l'évasion* والتجنب الضريبي والازدواج الضريبي، فإن كان التهرب الضريبي محله الإفلات من دفع الضريبة ومن تحمل عبئها باستخدام أساليب وطرق تخالف القانون، فإن التجنب الضريبي يكون محله أيضاً التخلص من الضريبة ولكن دون ارتكاب مخالفة للقانون يترتب عليها جزاء جنائي. فالركيزة الأساسية في التجنب الضريبي تقوم على أساس استغلال الامتيازات التي يمنحها القانون الضريبي، أما في حالة التهرب الضريبي فإن المتهرب يخالف القانون على عكس من يقوم بتجنب الضريبة، فهو يسير وفقاً أحكام القانون بل أحياناً يستفيد من أحكامه للتخلص من دفع الضريبة أو تقاضى الخضوع للقانون الضريبي من أساسه بعدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة مثال على ذلك امتناع الفرد عن مزاوله نشاط أو القيام بخدمة خاضعة للضريبة كاستيراده عن استيراد سلعة معينة.

وبشكل عام هناك أسباب رئيسية تؤدي الى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ويمكن إيضاح أهم هذه الأسباب كالتالي:

أسباب التهرب الضريبي:

تتعدد أسباب التهرب الضريبي ودرجة تأثيرها من مجتمع لآخر ولكن هناك أسباباً رئيسية منها:

١. أسباب خاصة بالإدارة الضريبية: وهذه الأسباب تظهر من ناحيتين؛ الناحية الأولى خاصة بالعاملين بالإدارات الضريبية حيث تضمنت أحد السيناريوهات، وهو السيناريو رقم ١٤ الصادر عن غرفة التجارة الدولية ومنظمة الشفافية الدولية والاتفاق العالمي للأمم المتحدة الصادر في عام ٢٠١٠ كأحد أساليب الفساد بإدارة الضرائب هو قيام مأمور الضرائب بتلقي الرشوة من أجل الإعفاء من دين الضريبة أو تخفيضه، وفي هذه الحالة يكون هناك تواطؤ من العاملين بالإدارة الضريبية مع المكلف بدين الضريبة بتخفيض هذا الدين أو الإعفاء منه بتلقي الرشوة مقابل الإخلال بواجبات الوظيفة، فهذه الحالة يكون الممول والعاملون بالإدارات الضريبية جنباً إلى جنب ضد مصلحة الضرائب، أما في حالة التقدير الجزافي لوعاء الضريبة من قبل الإدارات الضريبية فإن الممول يرى فيها أن العاملين بالإدارات الضريبية أعداء له؛ مما يدفعه للتفكير في التهرب من سداد الضرائب المستحقة عليه^(٩) في كلتا الحالتين.

(٩) تقرير غرفة التجارة الدولية ومنظمة الشفافية الدولية والاتفاق العالمي للأمم المتحدة الصادر في عام موضوعه (مقاومة الابتزاز والإغراء بالرشوة في المعاملات الدولية) بدورة النزاهة المنعقدة بمقر صندوق النقد الدولي بالكويت بتاريخ ٢٠١٥/٩/١١، انظر أيضاً:

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الإلكترونية

٢. أسباب خاصة بنوع الضريبة: فقد تكون طبيعة الضريبة المفروضة مشجعة للممول على التهرب، ففي الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة ونظراً للطبيعة غير المباشرة لهذه الضريبة، فقد يقوم المسجل باستخدام الطرق الاحتمالية للتهرب من سدادها بخصم الضريبة دون وجه حق أو عدم إصدار فواتير مبيعات، وعلى سبيل المثال فقد بلغت الفجوة الضريبية لضريبة القيمة المضافة بالاتحاد الأوروبي ١٦٨ مليار يورو عام ٢٠١٣^(١٠).
٣. أسباب اقتصادية: قد تكون الأسباب والظروف الاقتصادية سبباً من أسباب التهرب الضريبي وخاصة في حالات الكساد الاقتصادي وتباطؤ معدلات النمو الاقتصادي، حيث إنه في ظل هذه الظروف الاقتصادية تكون معيشة الممول صعبة ودخله يكون قليلاً مما يولد لديه أيضاً شعوراً داخلياً بالخوف وعدم الأمان، مما يدفعه إلى التفكير واتخاذ طرق تخالف القانون لعدم سداد الضريبة المستحقة عليه^(١١).
٤. أسباب ثقافية وأخلاقية: وهذه الأسباب تكون راجعة إلى قلة الوعي الثقافي، فأحياناً يقوم بعض الممولين لقلة وعيهم الثقافي بالنظر إلى دفع الضريبة بمنظور المكسب والخسارة، فيبرر لنفسه الجوء إلى التهرب بمقولة ما العائد عليّ من دفع الضريبة. فقلة الوعي الثقافي وقلة الشعور الوطني المرتبط بزيادة درجة الوعي الثقافي قد يؤدي إلى تهرب الممول، حيث يرجع ارتفاع معدل جريمة التهرب الضريبي بالمقارنة بالجرائم الأخرى على الأقل جزئياً نتيجة للناحية الأخلاقية حيث يعتقد كثير من الممولين أن التهرب الضريبي ليس خطأ^(١٢) بل يبدو أن العديد من المواطنين يعتبرون الضرائب نفسها غير مشروعة^(١٣).
٥. أسباب نفسية: وهذه الأسباب تجد جذورها في نفسية الممول وشخصيته وهي أسباب قد تكون راجعة إلى سمات نفسية شخصية قد تصل في بعض الأحيان إلى انحراف في شخصية قد يطلق البعض عليها شطاره للممول أو كشعور الأنانية.

2/2 جريمة التهرب الضريبة وطبيعتها

من أكثر الموضوعات في عصر المعلومات إثارة للجدل القانوني في وقتنا الحاضر موضوع التجارة الإلكترونية. فالتجارة الإلكترونية تنطوي على عناصر وتثير تحديات في سائر الحقول والموضوعات المتعلقة بأمن المعلومات ووسائل الدفع الإلكتروني والملكية الفردية والتعاقد الإلكتروني والحجية والمعايير و... الخ. وإذا كانت التجارة الإلكترونية الدرجة الأخيرة من

⁽¹⁰⁾study to quantify and analyze the vat gap in the Eu – member states 2015 report <http://www-vie-bublique.fr/decouverte-institutions/union-europeene/action/financement/quelles-sont-resource-union-euro-peene.htm1>

درجات سلم التطور التاريخي لموضوعات تقنية المعلومات، فهي وبحق الجزء الهام من الأعمال الإلكترونية الذي يحدد إطارًا لسائر موضوعات تقنية المعلومات.

ويرجع أصل نشأة التجارة الإلكترونية إلى ما وراء المحيط الأطلسي ممثلًا في الولايات المتحدة الأمريكية، وانتشرت بعد ذلك في جميع أنحاء العالم فالتجارة الإلكترونية مثلها مثل الإنترنت بدأت من أمريكا وانتشرت بعد ذلك في جميع أنحاء المعمورة. ولقد نشأت التجارة الإلكترونية بشكل درامي في نهاية القرن العشرين وكانت أول علامات تدل على وجودها هي:

توصية مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٩٩ بشأن حماية المستهلك في تعاملات التجارة الإلكترونية وكانت هذه التوصية أول وثيقة عالمية لحماية المستهلك في سياق تعاملات التجارة الإلكترونية من حيث تنظيم الدعاية للمنتجات وكيفية الدفع والساد، وهذه التوصية تم مراجعتها عام ٢٠٠٨ بالمؤتمر الوزاري لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وقد تم استعراض العديد من الفوائد للتجارة الإلكترونية منها وجود أسعار تنافسية وطرق سداد سهلة وأكثر أماناً ، وفي ٢٤ مارس ٢٠١٦، قام مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمراجعة هذه الوثيقة وتوصية مجلس المنظمة فيما يخص حماية المستهلك والتي تتناول الميول الطارئة والتحديات الجديدة التي يواجهها المستهلكون في السوق الديناميكي للتجارة الإلكترونية حالياً.

فالسلك التجاري والاقتصادي للإنسان كان دائماً وليد الحاجة والظروف، فالتاريخ الاقتصادي للبشرية ما هو إلا ردود أفعال لتلبية الاحتياجات المتغيرة واللائهائية للإنسان فالنقد مثلاً لم تنشأ بقرار أو بقانون وإنما فرضتها الحاجة الإنسانية إلى مخزن للقيمة ووسيلة للتقويم بعد أن تطورت المبادلة في التجارة واتسعت ثم بعد ذلك ظهرت التشريعات والقوانين التي تنظم حركتها.

وكذلك الحال بالنسبة للتجارة الإلكترونية لم تنشأ بقرار أو بتسريع، بل ظهرت متلازمة مع ظهور الإنترنت وانتشارها فمع ظهور الإنترنت بالولايات المتحدة ظهرت التجارة الإلكترونية مواكبة لحركة التطور والتقنية المعلوماتية الحديثة ولكن هذا الظهور والتطور مر بمراحل مختلفة. فالتجارة الإلكترونية لم تظهر فجأة بل كانت وليدة المراحل المختلفة التي مرت بها ثورة الاتصالات والمعلومات، ونمو طبيعى لاستخدام الشبكات وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات العالمية المتوفرة في العالم وخصوصاً شبكة الانترنت. فانتشار شبكات نقل المعلومات بصورة واسعة النطاق لترتبط ملايين الحاسبات الآلية على مستوى دول العالم في منظومة عملاقة من قواعد البيانات أدى بدوره إلى اندثار الحدود الجغرافية بين الدول وتحول العالم إلى قرية صغيرة كل ذلك هياً العالم إلى الآليات الجديدة باستخدام الحواسيب والشبكات الإلكترونية حتى أصبحت الحاجة إلى التجارة الإلكترونية مطلباً ضرورياً وهاماً.

ولكن رغم الزيادة الرهيبة فى التقنية المعلوماتية والتي أصبح يطلق عليها الثورة المعلوماتية إلا أن نصيب دول الشرق الأوسط ما زال قليلاً جداً حيث لا يزيد استخدام دول منطقة الشرق الأوسط من الاستخدامات العالمية للثورة المعلوماتية عن ١٣٪، وعلى أية حال فالتجارة الإلكترونية أصبحت تحتل ما يعادل ٧٠٪ من حجم التجارة العالمية منذ عام ٢٠١٠، ولذلك يسود العالم الآن اهتمام متصاعد بالتجارة الإلكترونية باعتبارها أحد روافد ثورة المعلومات ونتيجة مباشرة للتطورات التقنية في مجال الحاسب الآلي والمعلوماتية.

وتعد التجارة الإلكترونية وسيلة متميزة للوصول إلى الأسواق العالمية بسرعة مذهلة وبنفقات قليلة كما أنها تعين على توفير فرص وإمكانيات لعرض السلع والخدمات لم تكن موجودة من قبل كما أنها تعد اختصاراً عالمياً للبضائع والخدمات وهي متاحة باستمرار فهي متاحة يومياً ولمدة أربع وعشرين ساعة، فالتقدم في مجال الحاسبات الآلية وبرامج المعلومات يساعد على ازدهار التجارة الإلكترونية.

وبواسطة التجارة الإلكترونية يستطيع البائع الآن اتخاذ موقع له على الإنترنت Web-site أو إنشاء عنوان بريد إلكتروني e-mail لكي تتفتح أمامه آفاق جديدة من المعرفة والخدمات ويصبح على اتصال بالعملاء في جميع أنحاء العالم وبعلماء في مناطق جديدة كان يتعذر عليه الوصول إليهم من قبل إلا بصعوبة بالغة وعن طريق وسطاء والكثير من النفقات.

وفي المقابل انفتح المجال أيضاً أمام المستهلك للتعامل في الأسواق المحلية والعالمية بضغطة واحدة على لوحة مفاتيح جهاز الكمبيوتر لطلب المنتج أو الخدمة المعروضة ودون حاجة إلى الدخول في علاقة مباشرة مع البائع فالبضائع والخدمات أصبحت خاضعة لاختبار عالمي طوال الوقت فالمنتجات أصبحت متاحة باستمرار، وهذا الأمر أصبح صفة مميزة للتجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية حيث تظل دائماً السلع والخدمات معروضة باستمرار ويظل البائع والمشتري على اتصال دائم بينهما في مجلس عقد حكيم افتراضي رغم تباعد المكان والموقع بينهما.

والملاحظ أن الدول النامية أصبح لديها اهتمام بالتجارة الإلكترونية وخاصة بعد عقد مؤتمر تورمولينو Torremolinos الذي عقد عام ١٩٧٨، والذي تضمن ضرورة العمل المشترك لوضع سياسة متكاملة في مواجهة نظم المعلومات.

وعلى أية حال فالتجارة الإلكترونية تقوم على ركيزة أساسية هي:

فكرة النشاط التجاري :- فلكي يمكن القول إن هناك تجارة إلكترونية لابد أن يكون هناك نشاط تجاري، فبدون وجود نشاط تجاري لا يكون هناك تجارة بل يكون هناك أعمال شخصية لا تمثل تجارة. فالتجارة الإلكترونية لا تختلف في مضمونها كثيراً عن مفهوم التجارة بصفة عامة سواء من حيث مضمونها أو محترفيها أو مجالاتها، أما وجه الخصوصية فيها فيتمثل في وسائل مباشرتها.

وهنا يثار التساؤل عن ماهية الصعوبات والعقبات التي تضعها التجارة الإلكترونية إمام الإدارة الضريبية ؟

من المعروف أن الإدارات الضريبية مازالت تحاول من أجل مكافحة التهرب الضريبي بالتجارة التقليدية ولم تصل إلى حد القضاء عليه بل في بعض البلاد تكون نسب التهرب الضريبي عالية جداً بالرغم من أن التجارة التقليدية تتم بطرق وبشكل يجعلها تحت أعين الإدارات الضريبية. فإذا كان الحال بالنسبة لمكافحة التهرب بالتجارة التقليدية صعب فإنه بالنسبة للتجارة الإلكترونية أصعب من عدة أوجه منها ما هو مماثل أو يقترب من الأسباب الخاصة بالتجارة التقليدية ومنها ما هو راجع لطبيعة التجارة الإلكترونية.

3/2 التهرب الضريبي وأنواعه وصورة

أنواع وصور التهرب الضريبي

وفقاً لما سبق بيانه عند تحديد مفهوم التهرب الضريبي بأنه قيام المكلف الذي توافرت فيه الشروط للخضوع للضريبة بعدم أدائها باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية أو بمخالفة القانون.

وعليه يكون التهرب الضريبي طريقاً مؤثماً لعدم أداء الضريبة وهو يختلف عن التجنب الضريبي فإن كان التهرب الضريبي محله الإفلات من دفع الضريبة ومن تحمل عبئها باستخدام أساليب وطرق تخالف القانون فإن التجنب الضريبي يكون محله أيضاً التملص من الضريبة ولكن دون ارتكاب مخالفة للقانون يترتب عليها جزاء جنائي. فالمتهرب يخالف القانون أما من يقوم بتجنب الضريبة فهو يسير وفقاً لأحكام القانون بل أحياناً يستفيد من أحكامه للتخلص المشروع من دفع الضريبة أو تقاضى الخضوع للقانون الضريبي من أساسه بعدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة، مثال على ذلك امتناع الفرد عن مزاوله نشاط أو القيام بخدمة خاضعة للضريبة.

وقد ذهب البعض إلى أن التجنب "هو أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي"^(١٤).

فالتجنب الضريبي يتحقق بعدم قيام الممول الذي من شأنه أن يؤدي الي تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

هذا وتعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم التي يطلق عليها جرائم ذوى الياقات البيضاء حيث إنها لا تحتاج إلى عنف مثل جرائم القتل والاعتصاب إلا أنها تعد من الجرائم الخطيرة وتحمل بين طياتها تقسيمات مختلفة حيث تختلف تقسيمات

^(١٤) د/ زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، 2006 دار النهضة العربية ص 183.

أنواع التهرب الضريبي باختلاف الزاوية التي ينظر إليه منها. فبالنظر إلى مكان وقوعه عما إذا كان داخل حدود الدولة أو خارجها يقسم التهرب الضريبي إلى تهرب داخلي وتهرب دولي، أما إذا نظر إليه من زاوية الأساليب المستخدمة به فيقسم إلى تهرب بسيط ومركب، وينقسم من حيث حجم التهرب إلى تهرب كلي وتهرب جزئي وعليه تكون أنواع التهرب الضريبي كالتالي:

1-أنواع التهرب بالنظر إلى مكان وقوعه:

ينقسم التهرب الضريبي بالنظر إلى مكان وقوعه إلى تهرب داخلي وتهرب دولي، فالتهرب الداخلي وهو الذي يقع في داخل الدولة ويكون بمخالفة القانون الضريبي داخل الدولة وهو أكثر أنواع التهرب انتشارًا مثل قيام الممول باستعمال أي من الطرق والوسائل التي من شأنها تؤدي إلى تهربه من سداد الضريبة كمثال الحالات الواردة في المادة ١٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة العامة على الدخل وذلك داخل إقليم الدولة هنا تكون واقعة التهرب من الضريبة والنشاط أيضا يقع داخل حدود الإقليم المصري ولا يمتد إلى خارج حدود الإقليم.

أما التهرب الدولي فهو يكون في حالة مخالفة المقيم في دولة ما للقانون الضريبي لدولة أخرى^(١٥). ومثال للتهرب الدولي كما في حالة إنشاء فروع أجنبية دون ذكرها بالإقرار^(١٦).

ويرى الباحث أن التهرب الداخلي يكون أسهل بالنسبة للمشرع وللإدارات الضريبية في مواجهته والحد منه من التهرب الدولي. فكافة التهرب الداخلي تكون أدواتها بيد المشرع فقط، أما مكافحة التهرب الدولي فيتطلب تنسيقا دوليا وعقد الاتفاقيات الدولية.

2-أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى الأساليب المستخدمة:

ينقسم التهرب الضريبي بالنظر إلى الأساليب المستخدمة والمهارة المستخدمة من قبل الممول في التهرب الضريبي من سداد الضريبة المستحقة عليه إلى تهرب بسيط وتهرب مركب، فالتهرب الضريبي البسيط تكون فيها الأدوات والأساليب المستخدمة من قبل الممول للتهرب ليست بالمهارة العالية فيكون سهلا على الإدارات الضريبية اكتشافها، مثال ذلك قيام الممول المتعامل مع جهة حكومية بتقديم الإقرار الضريبي بحجم تعاملات أقل مما تم التعامل به بالرغم من قيام الجهة بخصم ضريبة من المنبع على كامل التعامل.

أما التهرب الضريبي المركب فيكون به التهرب الضريبي باستعمال طرق احتيالية على مستوى عال من المهارة والدقة لدرجة يصعب على الإدارات الضريبية اكتشاف هذه الحالات.

فالمتهرب هنا يحاول باستخدام طرق احتيالية ماهرة مثال ذلك الإلتلاف العمد للمستندات ذات الصلة بدين الضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد للمطالبة بدين الضريبة وفقاً لأحكام القانون والادعاء بأن الإلتلاف راجع إلى سبب خارج عن إرادته كحريق ناتج عن ماس كهربائي، أو قيام المكلف باصطناع فواتير أو مستندات على درجة عالية من الدقة للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليه.

3-أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى حجم التهرب الضريبي

(١٥) انظر د / مجدى محمد الخولى : رسالة دكتوراه بعنوان (جريمة التهرب الضريبي) عين شمس ص 42/41.

(2) انظر د. محي محمد سعد - الإطار القانوني في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية مرجع سابق، ص122؛ د. مجدي الخولي - جريمة التهرب الضريبي - مرجع سابق ص95.

ينقسم التهرب الضريبي من حيث حجم التهرب الضريبي إلى تهرب كلي وتهرب جزئي، فالتهرب الكلي يكون في حالة قيام الممول بالتهرب الكامل من سداد الضريبة المستحقة. كأن يقوم المكلف بإخفاء إيراداته بالكامل عن نشاط خاضع للضريبة، ومثال ذلك في مصلحة الضرائب على المبيعات فقد يتهرب المسجل من سداد الضريبة كلها بالرغم من بلوغه حد التسجيل^(١٧).

أما فيما يخص الضريبة العامة على الدخل يرى البحث أن المقصود بكلمة إخفاء في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته هو في حالة الإخفاء الجزئي يقصد به عدم الإخطار عن فرع أو بعض الفروع للنشاط ذاته وفي حالة الإخفاء الكلي يقصد به أن الممول لديه أكثر من نشاط وقام بتقديم الإقرار عن نشاط أو أكثر مع إغفال إيرادات أحد الأنشطة، مثال ذلك ممول لديه ملف ضريبي عن نشاط مقاولات متكاملة ويقوم أيضا ببيع مستلزمات البناء ويقوم بتقديم إقراره الضريبي السنوي عن نشاط المقاولات فقط دون تجارة مستلزمات البناء ويأتي هذه الرأي في ضوء أن عدم الإخطار عند بدء المزاولة مجرم بالمادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويختلف التهرب الضريبي عن التخطيط الضريبي ونقل العبء الضريبي وتعويض الضريبة واستهلاك الضريبة.

• وجه الاختلاف بين التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي

يفصل بين التخطيط الضريبي الذي يعد إحدى الأدوات المالية التي يتبع الممول من خلالها سياسات واستراتيجيات تساعده على تخفيض قيمة الضريبة المستحقة^(١٨) خط رفيع عن التهرب الضريبي هو أن التخطيط الضريبي يكون الغرض منه تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية من خلال الاستخدام الأفضل للإعفاءات والخصومات طبقاً للقانون^(١٩)

• وجه الاختلاف بين التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي

فالتهرب الضريبي يختلف عن نقل العبء الضريبي من ناحية أنه يقصد بنقل العبء الضريبي : قيام الممول القانوني الملزم أصلاً بدفعها بنقل عبئها لشخص آخر ومن الممكن أن يقوم هو الآخر بنقل عبئها لممول آخر حتى تستقر على الممول النهائي ويعرف هذا الأخير بالمول الفعلي^(٢٠).

^(١٧) حد التسجيل وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة 67 لسنة 2016 500000 ألف جنيه.

^(١٨) د/ نبيل عبدالرؤف إبراهيم بحث بعنوان " المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية مؤتمر 17/16 سبتمبر 2012، ص 1.

Weinstein, Mark, " individual & Business Tax planning Libraries " CPA technology Advisor 15.7 Nov2005, p. 37.

مشار إليه بالمرجع السابق صفحة ٦.

^(١٩) Camille Allain , Julie Raudeau, Annegr elle martin : facing tax

fraud in the European union – challenges and perspective – themis competition – 2016 semi final A international cooperation in criminal matters, p. 3.

^(٢٠) د/ محي محمد سعد -الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية-ص١٢٨

كما يعد نقل العبء الضريبي: عملية اقتصادية يستطيع من خلالها الملتزم قانونا بدفع الضريبة نقل ما يدفعه منها كلياً أو جزئياً لشخص آخر ويختلف عن تعويض الضريبة.

يقصد بتعويض الضريبة قيام منتج سلعة معينة في حالة عجزه عن نقل عبء الضريبة المفروضة عليه إلى المستهلك حيث يتعرض هذا المنتج لارتفاع نفقة إنتاجه أو انخفاض معدل أرباحه بسبب الضريبة فيحاول ضغط نفقة إنتاجه بإدخال تحسينات وتعديلات لكي يعوض النقص في أرباحه نتيجة تحمله الضريبة^(٢١) فالممول هو من يبذل الجهد من ضغط النفقات من أجل تعويض مبلغ الضريبة.

4/2 تعريف التجارة الالكترونية

إذا كانت التجارة الإلكترونية ما هي إلا صورة متقدمة من صور التجارة عامة ولكنها تتميز باستخدام تقنيات تكنولوجيا حديثة سواء في بيع أو توزيع السلع والخدمات حيث يطلق مصطلح التجارة الإلكترونية على كافة الأنشطة التجارية التي يتم مزاولتها من خلال شبكة المعلومات العالمية الإنترنت ويشمل هذا المصطلح عمليات بيع وشراء السلع وتقديم الخدمات بما يتضمن كافة مراحل العمل التجاري مثل الدعاية والإعلان والترويج ومتابعة عمليات الشحن وتسليم السلع بالإضافة إلى عمليات المدفوعات وسداد الالتزامات المالية^(٢٢).

وحيث بدأ انتشار التجارة الإلكترونية وزيادة معدلاتها في أواخر القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين في المحيط الأطلسي بالولايات المتحدة الأمريكية، ثم انتشرت بعد ذلك في جميع أنحاء العالم فالتجارة الإلكترونية مثلها مثل الإنترنت بدأت من أمريكا وانتشرت بعد ذلك في جميع أنحاء المعمورة.

فالتطور السريع في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات جعل للتجارة الإلكترونية خاصية هامة في الاقتصاد العالمي حيث يتم عقد عدد كبير من الصفقات عبر الإنترنت وهو ما دفع الدول حتى النامية منها مثل نيجيريا إلى تشجيع سياسة عدم التعامل النقدي لزيادة تطوير، وتحديث شبكة الدفع المالي حسب هدف نيجيريا في عام ٢٠٢٠ م وهو أن تكون من بين أكبر عشرين اقتصادا في عام ٢٠٢٠ ميلادية^(٢٣).

فالتجارة الإلكترونية هي إحدى موضوعات الاقتصاد الرقمي Digital Economy حيث يقوم الاقتصاد الرقمي على ركيزتين هما: التجارة الإلكترونية وتقنية المعلومات Information Technology TT فتقنية المعلومات أو صناعة المعلومات في عصر الحوسبة والاتصال هي التي خلقت الوجود الواقعي والحقيقي للتجارة الإلكترونية باعتبارها تعتمد على الحوسبة والاتصال ومختلف الوسائل التقنية للتنفيذ وإدارة النشاط التجاري^(٢٤).

^(٢١) د/ عبد الحفيظ عيد . المالية العامة . مرجع سابق ص ٣٠٥ ؛ د / جمال فوزي شمس - ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٠.

^(٢٢) زعزوعة فاطمة: الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، الجزائر: ٢٠١٣، ص ٨٢.

^(٢٣) 1 p, October 2014, vol.2, No.4, pp1-5, (Global Journal of politics and law Research)

^(٢٤) V. Bréban (Y), Beslay (N), Bensoussan(A): Le droit de la communication des medecins sur internet, Gaz.pal 23 á 24 Janvier 2002, P. 22.

وقد حدث تطور هائل في تقنيات الاتصال في مطلع القرن الحادي والعشرين وهو ما يعرف بعصر المعلومات حيث ترتب على الاندماج بين تكنولوجيا الحاسبات الآلية وتكنولوجيا الاتصالات تكوين شبكة الانترنت والتي شهدت تقدماً يفوق الخيال ولقد كان للقطاع الخاص فضل السبق في استثمار هذه الثورة المعلوماتية في مختلف المجالات منها الصيدلة^(٢٥) وتقديم الاستشارات الطبية^(٢٦)^(٢٧).

حيث أقامت كل مؤسسة خاصة تريد النجاح وتحقيق المزيد من الأرباح موقعاً لها على شبكة الانترنت^(٢٨)، تنفذ من خلاله أغلب أعمالها مثل تبادل الوثائق والتفاوض على العقود وإبرامها بل وتنفيذها أحياناً، فضلاً عن تبادل النقود وهو ما يعرف بالتجارة الإلكترونية^(٢٩) ونظراً لما أسفر عن استخدام القطاع الخاص لتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات من مزايا كبيرة وأرباح أكثر لفت هذا نظر الحكومات في الدول المتقدمة وبدأت في محاكاة القطاع الخاص وذلك باستخدام تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات في تقديم الخدمات العامة لمواطنين ولما كانت الحكومات بحاجة إلى إدارة أموالها وأن تباع وتشترى حتى تضمن أن تسير المرافق العامة بانتظام واطراد حسب المبادئ العامة في القانون الإداري بدأت تلك الحكومات في استخدام التقنيات الحديثة لاسيما الانترنت في التفاوض على عقودها وإبرامها^(٣٠) وتبادل النقود (التجارة الإلكترونية الحكومية).

وقد قامت الدول الأوروبية^(٣١) بتطوير أساليب التسيير الإداري عموماً وإجراءات إبرام العقود الإدارية خصوصاً حتى يمكن تقديم تلك الخدمات وإبرام تلك العقود من خلال الانترنت^(٣٢) ومن ثم أصبح الانترنت وسيلة من وسائل إدارة المرافق العامة وتلبية الحاجات العامة. ومن هنا ظهرت فكرة الحكومة الإلكترونية أو الحكومة الذكية أو بالأحرى الإدارة الإلكترونية، وباختصار شديد يمكن القول إن التجارة الإلكترونية كانت البداية التي خرجت من رحمها الإدارة الإلكترونية.

وعليه بدأ الاهتمام بدراسة هذا النوع من التجارة الإلكترونية في العديد من الدول في دراسة خاصة بها، وبمجالاتها للوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً.

V. Peigné (j): internet dans L, univers de la pharmacie les frontières et les perspectives, Gaz.)^(٢٥) pal, 16á 17 octobre 2002, P. 18 ets.

(^(٢٦))V. Bréban (Y), Beslay (N),Bensoussan(A): Le droit de la communication des medecins sur internet, Gaz.pal 23 á 24 Janvier 2002, P. 22.

(^(٢٧)) د/سمير حامد عبد العزيز الجمال: التعاقد عبر تقنيات الاتصال الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة: ٢٠٠٦، ص ١.

-V.Martin (S), Bensoussan (A):pour concurren ce effective,une meilleure interconnexion aux frontières, Gaz. pal, 23 á 24 janvier 2002, P. 17 ets.

- Kalakota(R), Whinston(A):Electronic Commerce-Amanager,s Guide,Addison Wesley Publishing, New york, 2002,p.3.

(^(٢٨)) د/ خالد ممدوح إبراهيم، إبرام العقد الإلكتروني، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١.

,p.1. n ,1994 Robert C.Appleby:Modern Business Administration,Pitman publishing ,Londo

United Nation:E-commerce and development report 2001,Trends and executive summary)^(٢٩) ,internet version prepared by UNCTAD secretariat,United Nation,NewYork,2001,P.xxvi.

(^(٣٠)) V. Praders (S), Bensoussan (A): Enchères sur la interent: une application de la nouvelle réglementation au cas par cas, Gaz. pal, 23 á 24 janvier 2002, p.25ets.

(^(٣١)) د/السيد أحمد محمد مرجان، دور الإدارة العامة الإلكترونية، والإدارة المحلية في الارتقاء بالخدمات الجماهيرية "دراسة مقارنة" بين الإدارة المحلية في مصر وبلدية دبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، ط ٢٠٠٦، ص ٦١.

IJECS-IJENS:International journal of Electrical &Computer Sciences vol:10 NO:06,Development of sector ,06, December Electronic Government procurement (e-GP) System for Nigeria public ,2010 ,p.47 ,available at:www.ijens.org

(^(٣٢)) د/هشام عبد المنعم عكاشة، الإدارة الإلكترونية للمرافق العامة، دار النهضة العربية، ط ٢٠٠٤، ص ٩.

5/2 جريمة التهرب من ضريبة التجارة الالكترونية

من أكثر الموضوعات في عصر المعلومات إثارة للجدل القانوني في وقتنا الحاضر موضوع التجارة الإلكترونية. فالتجارة الإلكترونية تنطوي على عناصر وتثير تحديات في سائر الحقول والموضوعات المتعلقة بأمن المعلومات ووسائل الدفع الإلكتروني والملكية الفردية والتعاقد الإلكتروني والحجية والمعايير و... الخ. وإذا كانت التجارة الإلكترونية الدرجة الأخيرة من درجات سلم التطور التاريخي لموضوعات تقنية المعلومات، فهي وبحق الجزء الهام من الأعمال الإلكترونية الذي يحدد إطارًا لسائر موضوعات تقنية المعلومات^(٣٣).

ويرجع أصل نشأة التجارة الإلكترونية إلى ما وراء المحيط الأطلنطي متمثلًا في الولايات المتحدة الأمريكية، وانتشرت بعد ذلك في جميع أنحاء العالم فالتجارة الإلكترونية مثلها مثل الإنترنت بدأت من أمريكا وانتشرت بعد ذلك في جميع أنحاء المعمورة.

ولقد نشأت التجارة الإلكترونية بشكل درامي في نهاية القرن العشرين وكانت أول علامات تدل على وجودها هي

توصية مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٩٩ بشأن حماية المستهلك في تعاملات التجارة الإلكترونية وكانت هذه التوصية أول وثيقة عالمية لحماية المستهلك في سياق تعاملات التجارة الإلكترونية من حيث تنظيم الدعاية للمنتجات وكيفية الدفع والسداد، وهذه التوصية تم مراجعتها عام ٢٠٠٨ بالمؤتمر الوزاري لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وقد تم استعراض العديد من الفوائد للتجارة الإلكترونية منها وجود أسعار تنافسية وطرق سداد سهلة وأكثر أماناً^(٣٤) وفي ٢٤ مارس ٢٠١٦، قام مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمراجعة هذه الوثيقة وتوصية مجلس المنظمة فيما يخص حماية المستهلك والتي تتناول الميول الطارئة والتحديات الجديدة التي يواجهها المستهلكون في السوق الديناميكي للتجارة الإلكترونية حالياً^(٣٥).

فالسلوك التجاري والاقتصادي للإنسان كان دائماً وليد الحاجة والظروف، فالتاريخ الاقتصادي للبشرية ما هو إلا ردود أفعال لتلبية الاحتياجات المتغيرة والالتهائية للإنسان فالنقود مثلاً لم تنشأ بقرار أو بقانون وإنما فرضتها الحاجة الإنسانية إلى مخزن للقيمة ووسيلة للتقويم بعد أن تطورت المبادلة في التجارة واتسعت ثم بعد ذلك ظهرت التشريعات والقوانين التي تنظم حركتها^(٣٦).

وكذلك الحال بالنسبة للتجارة الإلكترونية لم تنشأ بقرار أو بتشريع، بل ظهرت متلازمة مع ظهور الإنترنت وانتشارها فمع ظهور الإنترنت بالولايات المتحدة ظهرت التجارة الإلكترونية مواكبة لحركة التطور والتقنية المعلوماتية الحديثة ولكن هذا الظهور والتطور من بمراحل مختلفة. فالتجارة الإلكترونية لم تظهر فجأة بل كانت وليدة المراحل المختلفة التي مرت بها ثورة الاتصالات والمعلومات، ونمو طبيعي لاستخدام الشبكات وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات العالمية المتوفرة في العالم وخصوصاً شبكة الإنترنت. فانتشار شبكات نقل المعلومات بصورة واسعة النطاق لترتبط ملايين الحاسبات الآلية على مستوى دول العالم في منظومة عملاقة من قواعد البيانات أدى بدوره إلى اندثار

⁽³³⁾ World Trade Organization ,Committee on Trade and Development, Seminar on Revenue Implications of Ecommerce for Development - Geneva, Switzerland 22 April 2000

⁽³⁴⁾ oecd recommendation : consumer protection in E- commerce 2016 p 3

⁽³⁵⁾ DIGITAL ECONOMY POLICY LEGAL INSTRUMENTS: Consumer Protection in E- commerce OECD Recommendation, 2016, p 3er

^(٣٦) د/ جمال فؤاد: رؤية قانونية حول التجارة الإلكترونية، بحث مقدم إلى رئاسة الوزارة المصرية مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، ١٩٩٨، ص ٢.

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

الحدود الجغرافية بين الدول وتحول العالم إلى قرية صغيرة كل ذلك هباً العالم إلى الآليات الجديدة باستخدام الحواسيب والشبكات الإلكترونية حتى أصبحت الحاجة إلى التجارة الإلكترونية مطلباً ضرورياً وهاماً^(٣٧).

ولكن رغم الزيادة الرهيبة في التقنية المعلوماتية والتي أصبح يطلق عليها الثورة المعلوماتية إلا أن نصيب دول الشرق الأوسط ما زال قليلاً جداً حيث لا يزيد استخدام دول منطقة الشرق الأوسط من الاستخدامات العالمية للثورة المعلوماتية عن ١٣٪، وعلى أية حال فالتجارة الإلكترونية أصبحت تحتل ما يعادل ٧٠٪ من حجم التجارة العالمية منذ عام ٢٠١٠، ولذلك يسود العالم الآن اهتمام متصاعد بالتجارة الإلكترونية باعتبارها أحد روافد ثورة المعلومات ونتيجة مباشرة للتطورات التقنية في مجال الحاسب الآلي والمعلوماتية^(٣٨).

وتعد التجارة الإلكترونية وسيلة متميزة للوصول إلى الأسواق العالمية بسرعة مذهلة وبنفقات قليلة كما أنها تعين على توفير فرص وإمكانيات لعرض السلع والخدمات لم تكن موجودة من قبل كما أنها تعد اختصاراً عالمياً للبضائع والخدمات وهي متاحة باستمرار فهي متاحة يومياً ولمدة أربع وعشرين ساعة، فالتقدم في مجال الحاسبات الآلية وبرامج المعلومات يساعد على ازدهار التجارة الإلكترونية^(٣٩).

وبواسطة التجارة الإلكترونية يستطيع البائع الآن اتخاذ موقع له على الإنترنت Web-site أو إنشاء عنوان بريد إلكتروني e-mail لكي تتفتح أمامه آفاق جديدة من المعرفة والخدمات ويصبح على اتصال بالعملاء في جميع أنحاء العالم وبعملاء في مناطق جديدة كان يتعذر عليه الوصول إليهم من قبل إلا بصعوبة بالغة وعن طريق وسطاء والكثير من النفقات.

وفي المقابل انفتح المجال أيضاً أمام المستهلك للتعامل في الأسواق المحلية والعالمية بضغطة واحدة على لوحة مفاتيح جهاز الكمبيوتر لطلب المنتج أو الخدمة المعروضة ودون حاجة إلى الدخول في علاقة مباشرة مع البائع فالبضائع والخدمات أصبحت خاضعة لاختبار عالمي طوال الوقت فالمنتجات أصبحت متاحة باستمرار^(٤٠)، وهذا الأمر أصبح صفة مميزة للتجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية حيث تظل دائماً السلع والخدمات معروضة باستمرار ويظل البائع والمشتري على اتصال دائم بينهما في مجلس عقد حكيم افتراضي رغم تباعد المكان والموقع بينهما^(٤١).

والملاحظ أن الدول النامية أصبح لديها اهتمام بالتجارة الإلكترونية وخاصة بعد عقد مؤتمر تورمولينو Torremolinos الذي عقد عام ١٩٧٨، والذي تضمن ضرورة العمل المشترك لوضع سياسة متكاملة في مواجهة نظم المعلومات. وعلى أية حال فالتجارة الإلكترونية تقوم على ركيزة أساسية هي:

(٣٧) Fay Studweeks & Celia Trommdoing, business on the internet. 1999, p 72.

(٣٨) د/ اسامه أبو الحسن مجاهد : خصوصية التعاقد عبر الإنترنت - دار النهضة العربية، ٢٠٠٠، ص ٣٥. وانظر أيضاً

Jugen Basedow & Tosiuyuki Kono, legal aspects of globalization, published by Kluwer Law international 2000, p 24.

(٣٩) ECC – NET : ecc report – cross – border – commerce, p. 4.

وانظر أيضاً : مجلة البحث القانونية والاقتصادية، مجلة نصف سنوية محكمة تصدرها كلية الحقوق، جامعة المنوفية، العدد السادس عشر، مصر، أكتوبر ١٩٩٩، ص ١١٢.

(٤٠) ECC – NET : ecc report – cross – border – commerce p 4

(٤١) د/خالد ممدوح إبراهيم: إبرام العقد الإلكتروني دراسة مقارنة دار الفكر الجامعي الإسكندرية ٢٠٠٦، ص ٢٢.

فكرة النشاط التجاري:- فلكي يمكن القول إن هناك تجارة إلكترونية لابد أن يكون هناك نشاط تجاري، فبدون وجود نشاط تجاري لا يكون هناك تجارة بل يكون هناك أعمال شخصية لا تمثل تجارة. فالتجارة الإلكترونية لا تختلف في مضمونها كثيراً عن مفهوم التجارة بصفة عامة سواء من حيث مضمونها أو محترفها أو مجالاتها، أما وجه الخصوصية فيها فيتمثل في وسائل مباشرتها.

وهنا يثار التساؤل عن ماهية الصعوبات والعقبات التي تضعها التجارة الإلكترونية أمام الإدارة الضريبية ؟

من المعروف أن الإدارات الضريبية مازالت تحاول من أجل مكافحة التهرب الضريبي بالتجارة التقليدية ولم تصل إلى حد القضاء عليه بل في بعض البلاد تكون نسب التهرب الضريبي عالية جداً بالرغم من أن التجارة التقليدية تتم بطرق وبشكل يجعلها تحت أعين الإدارات الضريبية. فإذا كان الحال بالنسبة لمكافحة التهرب بالتجارة التقليدية صعب فإنه بالنسبة للتجارة الإلكترونية أصعب من عدة أوجه منها ما هو مماثل أو يقترب من الأسباب الخاصة بالتجارة التقليدية ومنها ما هو راجع لطبيعة التجارة الإلكترونية.

6/2 الدراسة الميدانية

١- مجتمع وعينة الدراسة

أ- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفين في مصلحتي الضرائب والمحاسبة في قطاعات حكومية وخاصة.

ب- عينه الدراسة

موظفين في مصلحة الضرائب والمحاسبة في كل مديرية المالية.

موظفين من القطاعات الخاصة تمثلت في البنك الدولي.

٢- أدوات وأساليب جمع البيانات

استخدمت الدراسة جمع البيانات الميدانية أسلوب الاستبانة، إذا قامت بتحضير استبانة اهتمت فيها بمعرفة المشاكل التي تواجه

النظام الضريبي والتدابير المقترحة لمواجهتها وحلها. وقد انقسمت الاستبانة الى جزأين رئيسين:

الجزء الأول: يتضمن معلومات عامة عن المستجيب تتمثل في: العمر، جهة العمل، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: بيانات الدراسة وتم تقسيم هذا الجزء ليشمل:

أ- المشاكل التي يواجهها النظام الضريبي في مجال التجارة الالكترونية وتقسيم الي:

- المشاكل التي تعود لطبيعة التجارة الالكترونية واختصتها الاستبانة ب ٢٧ سؤالاً.

المشاكل التي تعود لطبيعة النظام الضريبي هي:

- المشاكل المحاسبية : ١٣ سؤالاً.

- المشاكل الإدارية: ١٦ سؤالاً.

- المشاكل السلوكية: ٦ أسئلة.

ب- الإجراءات والتدابير اللازمة من أجل التطوير وتلاقي المشكلات المذكورة التي تواجه النظام

الضريبي عند تطبيقه في مجال التجارة الالكترونية. وتضمنتها الاستبانة ب ٢٠ سؤالاً.

وبهذا يكون مجموع أسئلة بيانات الدراسة: $27+13+16+6+20=82$ سؤالاً.
أما عدد الاستبانات الموزعة فقد كان ١٠٠ استبانة. استعيد منها ٩٢ استبانة أى بنسبة ٩٢٪ من مجموع الاستبانات الموزعة، استعيد منها ٦ استبانات بسبب عدم إكمال ٤ منها والاثنان الباقيتان ملئتا بشكل غير مقنع؟
فكان عدد الاستبانات القابلة للدراسة أو التحليل ٨٦ استبانة وبنسبة ٨٦٪ من مجموع الاستبانات الموزعة، ويمكن اعتبار هذه النسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي والخروج منه بنتائج واقعية.

٣- منهج الدراسة الميدانية

- استخدمنا في هذا الدراسة أسلوب المسح الإحصائي، فقد تم جمع المعلومات عن طريق هذه الاستبيان المذكور سابقاً، كما قد أمنت الأسئلة الموجودة فيه المعلومات اللازمة للقيام بهذه الدراسة.
- كما تم أيضاً استخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل المعلومات والكشف عن العلاقة فيما بينها باستخدام الأساليب والبرامج الإحصائية المناسبة (SPSS) والمعدلات والنسب واختبار الفرضيات.

٤- اختبار الفرضيات

ينص الفرض الرئيسي علي هذا الدراسة علي ما يلي:
يواجه النظام الضريبي مجموعة من المشكلات عند تطبيقه في مجال التجارة الالكترونية. الأمر الذي يقتضي ضرورة تطويره بما يتفق مع تجارة الالكترونية.
الفرضية الفرعية الخاصة بالدراسة
"توجد مشكلات تواجه النظام الضريبي عند تطبيقه علي معاملات الالكترونية"
وينبثق من هذه الفرضية:

- توجد مشكلات تعود لطبيعة التجارة الالكترونية تواجه النظام الضريبي عند تطبيقه علي المعاملات التجارية الالكترونية.

وتم اختبار هذه المشكلات من خلال الأسئلة (D١ الى D١١) من الاستبانة ويوضح الجدول رقم (4) قيم الوسط الحسابي ونسبه والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لكل سؤال علي حدة ثم للأسئلة مجتمعة.

أثر التهرب الضريبي علي التجارة الالكترونية

جدول رقم (4) إجابات المستجيبين المتعلقة بالمشاكل التي تعود لطبيعة التجارة الالكترونية والتي تواجه النظام الضريبي المصري عند تطبيقه علي معاملات التجارة الالكترونية

المشكلة	الوسط الحسابي	نسبة %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
D ١ مشكلات اللغة العربية كون نسبة استخدامها علي شبكة الانترنت لا يتعدى ٠.٥% من مساحة الاستخدام الكلية لهذه الشبكة	٤.٣٣	٨٦.٥١	٠.٩٦	٢٢.٢٧
D ٢ عدم وجود أية معالجة ضريبية للمعاملات التجارية عبر الانترنت فى التشريع الضريبي الحالي وموجه التهرب الضريبي	٤.١٦	٨٣.٢٦	٠.٨٥	٢٠.٤٧
D ٣ عدم قدرة التشريعات الضريبية المحلية الحالية علي مواكبة النمو السريع فى التجارة الالكترونية	٤.٣٨	٨٧.٦٧	٠.٨٦	١٩.٥٤
D ٤ عدم توفر الكادر التقني المؤهل للتعامل بالتجارة الالكترونية	٤.٣١	٨٦.٢٨	٠.٨٧	٢٠.٢٠
D ٥ عدم وجود الإطار القانوني المنظم للتجارة الالكترونية	٤.١٣	٨٢.٥٦	١.٠٦	٢٥.٦٩
D ٦ عدم وجود البنى التحتية التقنية المساهمة فى دعم قاعدة العمل بالتجارة الالكترونية	٤.١٤	٨٢.٧٩	١.٠٦	٢٥.٧٢
D ٧ صعوبة ايجا رقابة فعالة على العمليات عبر شبكة الانترنت	٣.٨١	٧٦.٢٨	١.٠٥	٢٧.٤٣
D ٨ عدم وجود تنسيق قانوني دولي لحماية حقوق الدول لا سيما النامية منها فى الحصول علي إيراداتها الضريبية الصحيحة وغير المنقوضة التجارة الالكترونية	٤.٢٠	٨٣.٩٥	٠.٨٨	٢٠.٩٣
D ٩ عدم وجود تنسيق قانوني دولي واتفاقات مشتركة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي	٤.٠٦	٨١.١٦	٠.٩٧	٢٤.٠١
D ١٠ عدم التجانس بين المبادئ الضريبية التقليدية أماكنه المعالجة الضريبية لأنماط التجارة الالكترونية	٤.٠٩	٨١.٨٦	٠.٨٨	٢١.٤١
D ١١ لتناقص الذي سيحصل بين تسهيل اجراءات التجارة الالكترونية والمعالجة الضريبية لها وبالتالي فرض عوائق عليها	٤.٠٠	٨٠.٠٠	٠.٧٨	١٩.٥٥
	٤.٠٣	٨٠.٥٥	٠.٩٧	٢٤.٠٩

ونلاحظ من الجدول السابق أن قيمة الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغت (٤.٠٣) ونسبته (٨٠.٥٥ %) وانحراف معياري قدره (٠.٩٧)، وهذا يدل علي أن الإجابات تتمحور فوق المتوسط ولا تشتت لإجابات المستجيبين، وبلغ معامل الاختلاف (٢٤.٠٩) وتعتبر هذه النسبة قليلة وتدل علي الانسجام بين إجابات المستجيبين. ومن الجدول نفسه نلاحظ ان الوسط الحسابي لكل فترة من الفقرات جاءت أعلي من الوسط الحسابي (٢.٥) أي (٥٠ %) ...

النتائج

- ضرورة الاهتمام بالتجارة الإلكترونية حيث إنها أصبحت لا غنى عنها لأي بلد يريد مسيرة هذا علي التقدم التكنولوجي الهائل الذي تمر به المجتمعات في العصر الحديث.
- أن هناك طبيعة خاصة لأنشطة التجارة الإلكترونية والتي تتم بطرق إلكترونية وتختلف عن التجارة التقليدية، فكانت لها العديد من الانعكاسات الاقتصادية والمالية والتي أثرت بالفعل على الأنظمة والسياسات الضريبية المتبعة وذلك نظرا لصعوبة تتبع والتوصل إلى حجم التعاملات بالتجارة الإلكترونية حيث يتم إبرام الصفقات والمعاملات بطرق إلكترونية وتكنولوجيا متقدمة.
- هناك اختلاف في الرأي حول خضوع إيرادات التجارة الإلكترونية للضريبة وكان من أهم الأسباب للمطالبين بعدم خضوعها هو صعوبة تحديد الدخل الخاضع للضريبة ووعاء هذه الضريبة حيث إن ذلك يستلزم بداية وضع آلية تمكن من التوصل إلى هذه الصفقات وحجمها وكيفيه مراجعتها وتدقيقها والتأكد من حقيقتها وصحتها ولكن مع الاعتراف بصعوبة المشكلة فإن هذا لا يمنع الدولة من فرض الضريبة على هذه التجارة ذات المردودات والإيرادات الكبيرة.
- مثلت التجارة الإلكترونية تحديا للأنظمة الجنائية والضريبية للدول، فهناك عدم كفاية لبعض اللوائح والقوانين في بعض الدول لتغطية البحث في مثل هذا الموضوع.
- فإن كانت التجارة التقليدية تحتاج إلى تضافر جهود الباحثين لبحث مقتضياتها والتزاماتها والمسؤوليات المترتبة عليها، فمن باب أولى فإن التجارة الإلكترونية تحتاج إلى مزيد من البحث والجهد والتتقيب لتغطية مثل هذه الحالات.
- التجارة الإلكترونية تتسم بالسهولة لاستخدامها وسائل التكنولوجيا الحديثة، ويتم من خلالها عقد صفقات تدر أرباحا فاقت مئات بل آلاف الأضعاف من العائد الذي تدره التجارة التقليدية.
- تم تحديد بعض الطرق التي يمكن التوصل بها إلى حجم الإيرادات بمجال التجارة الإلكترونية وضبط جريمة التهرب الضريبي في مجال التجارة الإلكترونية من خلال طريقتين هما:
 - التوصل إلى جريمة التهرب الضريبي بالتجارة الإلكترونية من خلال الجرائم المرتبطة بها مثال ذلك جريمة قرصنة البرامج عبر شبكة المعلومات أو استخدام شبكة المعلومات لأرتكاب الجرائم المخلة بالآداب العامة أو من خلال الأفعال غير المشروعة في محيط البنوك الإلكترونية أو من خلال الارتباط بجريمة الاستيلاء على المعلومات التي يتم نقلها عبر شبكة المعلومات أو الاستخدامات غير المشروعة للبريد الإلكتروني.
 - والتوصل إلى جريمة التهرب الضريبي من خلال اتخاذ الشركة لموقع تابع لملاذات ضريبية ولتحديد ومعرفة عما إذا كانت دولة أو إمارة ما تعد ملاذا ضريبيا يكون من خلال ثلاثة معايير طبقاً لما وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وهي: عدم وجود ضريبة أو جعل سعرها منخفضا والشفافية المنخفضة وعدم التعاون مع الدول الأخرى في مواجهة جريمة التهرب الضريبي.
- وبعد ضبط جريمة التهرب الضريبي في مجال التجارة الإلكترونية واكتمال عناصر الجريمة بركنيها المادي والمعنوي يتم إخضاع جريمة التهرب الضريبي في مجال التجارة الإلكترونية للقواعد العامة الواردة في التشريع الضريبي الحالي من حيث التجريم أو العقاب أو التصالح لحين صدور قانون خاص بالتجارة الإلكترونية أو تضمين القانون الحالي مواداً تتعلق بالتجارة الإلكترونية.

التوصيات

على إثر هذا التقدم الهائل الذي وصلت إليه المجتمعات الحديثة من استخدام التكنولوجيا الحديثة، غير أننا نرى أنها ليست كافية لملاحقة ومقاومة الأخطار الناتجة عن هذه التكنولوجيا لو لم يتم ملاحقتها ومسايرتها ولذا فإن الباحث يوصي بالتوصيات الآتية:

- اتخاذ الإجراءات اللازمة لحصر حجم التجارة الإلكترونية لما ثبت من تفوق عائدها مئات المرات عن التجارة التقليدية وسرعه إصدار قانون التجارة الإلكترونية لتوضيح متى يتم التعاقد وطبيعة الأنشطة بهذه التجارة.
- إعادة النظر في قانون سرية البنوك وخاصة فيما يتعلق بالتعاملات المالية الخاصة بالخاضعين للضريبة وخاصة مع بدء انهيار فكرة سرية الحسابات البنكية على المستوى الدولي.
- إلزام البنوك والمؤسسات المالية عن طريق النص تشريعياً بالقوانين الخاصة بالضريبة أو بالقانون المنظم لأعمال البنوك بالالتزام بإخطار مصلحة الضرائب بالتحويلات المالية التي تتم عن طريقها من أية مشروعات سواء كان أطراف هذه التحويلات مقيمين داخل الدولة أو خارجها وإلزامها تشريعياً بأن تحجز نسبة معينة من هذه التحويلات تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريدها لمصلحة الضرائب.
- تفعيل الرقابة على الممارسات التي تتم على الحاسبات الآلية وشبكات الإنترنت وإبرام الصفقات، حتى لا تخرج هذه الصفقات عن العائد الضريبي المتوقع منها لتتهض المجتمعات بالمهام الملقاة على عواتقها.
- حيث إن نجاح أي منظومة ضريبية مرتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى ملاءمة هذه المنظومة للأوضاع والنظم الاقتصادية السائدة ومواكبة التغيرات الاقتصادية، وعليه فإن على الدول مواكبة السرعة التي تتميز بها التجارة الإلكترونية ودراسة هذه التجارة من كافة صورها ومداخلها.
- إصدار قانون خاص بالضريبة على التجارة الإلكترونية أو تضمين القوانين الحالية ما يوضح به الوعاء الخاضع لهذه الضريبة سواء كانت ضريبة عامة على الدخل أو ضريبة قيمة مضافة وكيفية المعاملة الضريبية لهذه الإيرادات وكيفية حصر وفحص وربط هذه الضريبة ويوضح به جريمة التهرب الضريبي بالتجارة الإلكترونية بالنص صراحة على الحالات التي يعد المتعامل بالتجارة الإلكترونية متهرباً من أداء الضريبة إذا قام بها وذلك تجنباً للقياس أو تطويع النصوص الحالية حتى لا يكون هناك شبهة عدم الدستورية عند تطويع النصوص الحالية بتحديد آليات التهرب الضريبي.
- إنشاء وحدة متخصصة بالجهاز الضريبي في مصر تختص بالتجارة الإلكترونية مزودة بأكفأ الخبرات والتقنيات والتي تستطيع مراقبة هذه الصفقات التي تتم على الحواسيب الآلية على شبكات الإنترنت، بالدرجة التي تتناسب مع السرعة والسرية الفائقة التي تتم بها هذه الصفقات، وتزويد هذا الجهاز وأعضائه بأكفأ الخبرات وتدريبهم على أعلى المستويات لمتابعة كل ما هو جديد في هذه التكنولوجيا الحديثة ويمكن أن يتم ذلك من خلال التعاون مع أكاديمية التدريب التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- إجراء الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف في مجال تبادل المعلومات الخاص بالتجارة الإلكترونية.
- ضرورة العمل علي إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية والإدارية والسلوكية، والمشكلات العائدة الى طبيعة التجارة الالكترونية التي يواجهها النظام الضريبي الحالي، وتؤثر علي كفاءته في مواجهة التجارة الالكترونية كثورة تقنية جديدة.
- ضرورة التنبيه لإعادة تأهيل النظام الضريبي الحالي فيما يتعلق بضريبة الدخل، وذلك من خلال رفع الكفاءة العملية للعاملين بمصلحة الضرائب ومحاولة العمل الدائم علي مواكبة تطورات الدول الأخرى ودراسة الأساليب المتقدمة ومحاولة تطبيقها.
- الاهتمام الدائم بتطوير التشريعات الضريبية بما يتلاءم مع التطورات في العالم التجارة الالكترونية.
- إيجاد جهاز رقابي فعال مؤهل علمياً بأحدث الطرق وأساليب التكنولوجيا وتطوراتها.

- العمل على إيجاد جو الثقة بين موظفي مصلحة الضرائب والمكلفين، وعدم اعتبار المكلفين مذنبين بسوء تعبئة الإقرارات الضريبية دائماً.
- تشكيل وحدة إرشاد فعالة لتوعية المكلفين بالتعاون فيما بينهم التقارير الضريبية بصورة دقيقة وصحيحة، وفرض عقوبات علي المكلفين الذين تثبت إدانتهم بتلاعب في الإقرارات.

قائمة المراجع

اولا : المراجع باللغة العربية

- د/ عبد الحفيظ عيد . المالية العامة . مرجع سابق ص ٣٠٥؛ د / جمال فوزي شمس - ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٠.
- زعزوعة فاطمة: الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، الجزائر: ٢٠١٣، ص ٨٢.
- د/إبراهيم عيد نايل: الوساطة الجنائية، دراسة في النظام الإجرامي الفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة: ٢٠٠١.
- د/أحمد جامع: علم المالية، الجزء الأول فن المالية العامة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة: ١٩٧٥، الطبعة الثالثة.
- د. إدوارد جرس بشاى: التجريم الضريبي المصري - بدون سنة أو دار نشر
- د/إدوار غالي الذهبي: دور النيابة العامة في تنظيم العدالة القضائية، مجموعة بحوث قانونية سنة ١٩٧٨.
- د. آمال عبد الرحيم عثمان، فوزية عبد الستار، شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة: ٢٠٠٣، الطبعة الرابعة،
- د. آمال عثمان، أصول علمي الإجراء والعقاب، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٤.
- د.جلال ثروت: الظاهرة الإجرامية: دراسة في علم الإجرام والعقاب، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية: ٢٠٠٣، الطبعة الرابعة.
- د. جنات فاروق السمالوطي: المالية العامة، دراسة في اقتصاديات النشاط الحكومي، القاهرة: ١٩٩٢
- د. حافظ محمود شلتوت : اقتصاديات المالية العامة - القاهرة ١٩٩٢
- د.حامد عبد المجيد دراز، د.المرسي السيد حجازي: المالية العامة،
- د. إبراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة، طبعة ٢٠٠٦
- د/ رمضان صديق : بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المنعقد بدار الدفاع الجوى يونيو، ٢٠١٠، ص ٦؛ وفي ذات السياق صدر حكم المحكمة الدستورية، قضية رقم ٢ لسنة ٢٤ قضائية دستورية، جلسة ٢٠٠٣/١٢/١٤.
- د. حسني الجندي : القانون الجنائي الضريبي الجزء الاول دار النهضة العربية ٢٠٠٥ ، ٢٠٠٧ ص ٦٩ ، د/ محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دار هومة، ط٤، الجزائر: ٢٠٠٨، ص ٣١٧.

- د/ زين العابدين ناصر: علم المالية النظام الضريبي المصري، عين شمس، طبعة ٢٠٠١، ص ٤٥.
- د/عاطف محمد مرسى: العدالة الضريبية في التشريع المصري الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، ٢٠١١، ص ١٥١.
- د/ جمال فؤاد: رؤية قانونية حول التجارة الإلكترونية، بحث مقدم إلى رئاسة الوزارة المصرية مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، ١٩٩٨، ص ٢
- د. محي محمد سعد - الإطار القانوني في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية مرجع سابق، ص122؛
- د. مجدي الخولي - جريمة التهرب الضريبي - مرجع سابق ص95.
- د/ نبيل عبدالرؤف إبراهيم بحث بعنوان " المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية مؤتمر 17/16 سبتمبر 2012، ص 1.
- القاهرة: ١٩٩٣.
- د/أحمد فتحي سرور: أصول السياسة الجنائية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة: ٢٠٠٣، الطبعة الثالثة.
- الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة: ١٩٩٩، الطبعة الثالثة.
- الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة: ١٩٩٠، الطبعة الأولى
- الجرائم الضريبية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، سنة ١٩٩٠.
- د/خالد ممدوح إبراهيم: إبرام العقد الإلكتروني دراسة مقارنة دار الفكر الجامعي الإسكندرية ٢٠٠٦، ص ٢٢.

- Stuart P. Green: what is wrong with tax evasion– Houston Business and tax law journal ٢٠٠٨ P.٢٢١
- Camille Allain , Julie Raudeau, Annegr elle martin : facing tax fraud in the European union – challenges and perspective – themis competition – ٢٠١٦ semi final an international cooperation in criminal matters.P.٢.٣.
- Jeffrey A.Dubin, Criminal Investigation En Forcement Activities And Tax Payer Non Compliance, ٣٥ Pub.Fin.٥٠٠ (٢٠٠٧) <http://www.nytimes.com/2008/10/10/Opinion/Olfriedman.html>
- Stuart P. Green: what is wrong with tax evasion– Houston Business and tax law journal ٢٠٠٨ P٢٢١.
- OECD statistics, <http://stats.oecd.org> P ١٣ <http://www.compact.net/document/2011-09-09/GT2-addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf>
- Study to quantify and analyze the vat gap in the Eu –member states ٢٠١٥ report <http://www.vie-bublique.fr/decouverte-resource-union-euro-peene.htm> ١
- Weinstein,Mark, “ individual &Business Tax planning Libraries “ CPA technology Advisor ١٥.٧ Nov٢٠٠٥ , p. ٣٧.
- Fay Studweeks & Celia Trommdoing, business on the internet. ١٩٩٩, p ٧٢
- Global Journal of politics and law Research vol.٢,No.٤,pp١-٥,October٢٠١٤ ,p ١
- Jugen Basedow & Tosiuyuki Kono, legal aspects of globalization, published by Kluwer Law international ٢٠٠٠, p ٢٤.
- ECC – NET : ecc report – cross – border – commerce, p. ٤.
- Antolise.manual Editdir.to pelale pate ١٠٠ generale mlianc ١٩٦٠.
- As reported in an article by M Banaghan, "'Elvis' is King of the Amway Revolution" ٧ September ١٩٩٨ *Business Review Weekly*

- Australian Institute of Criminology, *Money Laundering in the 21st Century: Risks and Countermeasures* (١٩٩٦)
- Barnes By jean murray “ what is difference Between tax avoidance and tax evasion “
[http://www.thebalance.com / tax– avoidance vs evasion](http://www.thebalance.com/tax-avoidance-vs-evasion)
- Bensoussan (A): le commerce électronique, Aspect juridiques–editions Hermes, Paris, ١٩٩٨
- Blanchard(D):Supply chain Management best practices, John Wiley&Sons,Inc,Hoboken, New Jersey,٢٠٠٧
- Biddle, G. C,"Accounting Methods and Management Decisions: The case of Inventory Costing and Inventory Policy", Journal of Accounting Research, ١٨, ١٩٨٠
- Cartou Louis: Droit Fiscal international et européen, 2édition, Précis Dalloz ,Paris,١٩٩١
- Catala Pierre; In préfae de l'informatique et droit penal Ed– ujs ١٩٨٣
- C Leadbetter. "The Digital Age Will Mean the Death of Taxes", ٢٤ July ١٩٩٨ The Australian Financial Review, Review section
- Christian Lopez , Droit , fiscal penal L,G,D,J , lere ed, ٤١ ٢٠١١
- Dale Pinto: JOURNAL OF AUSTRALIAN TAXATION– AUGUST ١٩٩٩