

## إثر تعدد جنسية المكلف في جباية ضريبة الدخل في ظل التجارة الالكترونية

زينب عبد السلام جميل

أ.د. بان صلاح عبد القادر

جامعة بغداد/كلية القانون

### الملخص

الجباية هي اهم مرحلة من مراحل فرض وتنفيذ قوانين الضرائب، لان من خلالها تستوفي الدولة ايراداتها الضريبية فلا جدال ان المراحل التي تسبق تحصيل الضريبة تعد تمهيد لهذه المرحلة النهائية التي يجب ان تتم في الأوقات المناسبة والتي تتلائم وحاجة الخزانة العامة وبما ان التجارة الالكترونية احدى المتغيرات الجديدة التي دخلت في الحياة الاقتصادية حديثاً وأصبحت تتداول في العديد من الأنشطة المرتبطة بثورة تقنية المعلومات والاتصالات وجزء من الواقع الاقتصادي الدولي لذا رافق هذا التطور الكثير من الإشكاليات في مواجهة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بتحصيل الضريبة من المكلف سواء كان شخص طبيعي او معنوي متعدد الجنسية.  
الكلمات المفتاحية: الجباية، التجارة الالكترونية، مكلف متعدد الجنسية

### Abstract

Collection is the most important stage of imposing and implementing tax laws, because through which the state collects its tax revenues, there is no doubt that the stages that precede tax collection are a prelude to this final stage, which must take place at the appropriate times and that suit the need of the public treasury and since e-commerce is one of the new variables that have entered into economic life recently and have become traded in many activities associated with the information and communication technology revolution and part of the international economic reality, so this development was accompanied by a lot One of the problems facing the tax administration with regard to tax collection, especially if the taxpayer, whether a natural or legal person of one nationality or multiple nationality

## المقدمة

اصبح التطور التكنولوجي يشكل جزءاً مهماً من حياة الافراد بسبب ما يوفره من اختصارات في الوقت والجهد حتى اصبح التعامل التجاري يتم عبر شبكة الانترنت ليشمل عمليات واسعة من البيع والشراء لان هذه التعاملات التجارية تفتح أفقاً واسعاً امام الافراد والشركات الوطنية او الأجنبية لا تتوقف عند حد معين لذا ان فرض الضرائب على هذه التعاملات من الأمور المهمة، فالدولة تسن القوانين الضريبية من خلال السلطة المختصة بذلك وتحصل الضرائب استناداً الى حق السيادة المقرر لها على الإقليم المكاني، ولكن الامر اكثر تعقيداً عند ربطه بمعاملات التجارة الالكترونية لانها قائمة على اللامكان بالتالي سيؤدي الى ظهور عدة مشاكل منها الازدواج الضريبي الدولي لان الدولة تفرض ضرائبها على الافراد الحاملين لجنسيات دولهم عما يحققونه من إيرادات بغض النظر عن مكان تواجدهم إضافة الى ضريبة الدخل المفروضة داخل الدولة بغض النظر عن جنسية المكلف وأماكن اقامتهم .

## هدف البحث

تنظيم استخدام التجارة الالكترونية ضريبياً بعد تنظيمها بالتشريعات الخاصة ومحاولة تجنب الازدواج الضريبي وذلك يلزم وجود تنظيم دولي يتولى وضع السياسات والبرامج المنظمة لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية بشكل يتجاوز كل إشكالية تظهر عند فرض الضريبة على التعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.

## أهمية البحث

ان التقنيات الحديثة أدت الى ظهور التجارة الالكترونية التي اثارت جملة من التحديات والمشكلات القانونية التي تتطلب قوانين جديدة لغرض مواكبة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية وهو امر حتمي في جميع الدول التي اخضعت إيراداتها للضريبة لذا ان الالمام بهذا الموضوع يؤدي الى التعرض الى المشكلة الأساسية التي تواجهها الإدارة الضريبية في ظل هذا التطور خاصة اذا كان من يمارس هذه العمليات يحمل اكثر من جنسية بالتالي سيؤدي الى التعارض بين القوانين الضريبية بين الدول التي ينتمي اليها بجنسيته ومحاولة الباحث إيجاد الحلول لها .

## إشكالية البحث

في مقابل ان فرض ضريبة الدخل على التجارة الالكترونية يقوم على ضرورة التضامن الاجتماعي العام لافراد المجتمع الا ان الإشكالية لا تكمن في فرض هذه الضريبة من عدمها وانما في آلية التحاسب الضريبي خاصة بما يتعلق بتحصيل الضريبة في ظل صعوبة تحديد أماكن تواجد المكلفين سواء كان شخص طبيعي او معنوي وسواء كان مزود الخدمة ام البائع للسلعة الرقمية ام المستهلك لها .

### منهج البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة لابد من اعتماد منهج يقضي الى نتائج صحيحة فالمنهج هو الطريق الذي يسلكه الباحث في دراسته لانه عبارة عن خطوات منظمة يتبعها الباحث للوصول الى نتائج دقيقة وموضوعية لذا سنعتمد في تناولنا لموضوع البحث على المنهج الوصفي مستعينين بالدراسة التحليلية لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ المعدل

### هيكلية البحث

للقوف على موضوع { اثر تعدد جنسية المكلف في جباية ضريبة الدخل في ظل التجارة الالكترونية} سنقوم تقسيم هذه الدراسة الى مبحثين ولكل مبحث مطلبين، نتناول في المبحث الأول اطار مفاهيمي للتجارة الالكترونية من خلال مطلبين نتناول في المطلب الأول التعريف اللغوي للتجارة الالكترونية اما المطلب الثاني نتناول فيه التعريف الاصطلاحي للتجارة الالكترونية، اما المبحث الثاني نتناول فيه الحديث عن موقف المشرع العراقي من أخضاع الدخل الناشئ عن التجارة الالكترونية للضريبة من خلال مطلبين، نتناول في المطلب الأول موقف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل اما المطلب الثاني يتم بيان الإشكالية التي تواجه الإدارة الضريبية في جباية ضريبة الدخل في ظل التجارة الالكترونية من المكلف متعدد الجنسية .

### المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للتجارة الالكترونية

ان التجارة الالكترونية من اكثر المواضيع أثارة للجدل القانوني في الوقت الحاضر كونها أسلوب يمكن من خلالها لأي فرد ان يعقد الصفقة عبر شبكة الانترنت، اصف الى ذلك ،ان حداثة هذا النوع من التجارة أدى الى ظهور عدة تعريفات يحاول كل منها ان يصف ويحدد طبيعة هذه التجارة وهو ما سيتم بيانه من خلال تعريف (التجارة الالكترونية) لغوياً واصطلاحاً

**المطلب الأول:** التجارة الالكترونية لغة: لتعريف (التجارة الالكترونية) لغوياً لا بد من توضيح كل جزئين منفصل عن الآخر ويكون التعريف اللغوي بالرجوع الى معاجم اللغة العربية ، بالنسبة الى (التجارة) فقد ورد في معاجم اللغة العربية الاتي: التجارة كلمة مشتقة من (تَجَرَ) و(تَجَرَّأ) و(تِجَارَة) : مارس البيع والشراء ويقال تجر في كذا : مايتجر فيه وتقلبُ المال لغرض الربح (١) اما مفردة (الالكتروني) ( إلكتروني) اسم مفرد، جمعه إلكترونيات وتعتبر كلمة (الالكترونية) من الكلمات المعربة عن اصل إنكليزي وهي (Electronic) والتي تعني التحكم في تدفق الشحنات الكهربائية في بعض الأجهزة الكهربائية(٢).

**المطلب الثاني:** ان حداثة هذا النوع من التجارة أدى الى ظهور عدة تعريفات يحاول كل منها ان يحدد طبيعة هذا التجارة وكل ما يتعلق بها من ممارسات، لكن بصورة عامة يندرج هذا المصطلح تحت مفهوم (الاقتصاد الرقمي) وفي هذا الاطار حاولت بعض الهيئات والمنظمات الدولية وضع مفهوم لمصطلح التجارة الالكترونية ، منها تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ( OECD ) الذي جاء فيه { ان التجارة الالكترونية تشير عموماً الى جميع المعاملات المتعلقة بالنشاطات التجارية المنظمة والفردية التي تتم بالاستناد على تبادل ونقل البيانات الرقمية بما فيها النصوص والاصوات والصور الضوئية } (٣)، اما التعريف الفقهي للتجارة الالكترونية تباينت التعاريف التي قيلت بصدد التجارة الالكترونية ، حيث عرفها البعض {النفاذ الى قناة الالكترونية تقوم بأنجاز المعاملات التجارية المتنوعة بأقل التكاليف دون التقيد بحدود الزمان والمكان} (٤)

وذهب بعض الفقه تعريفه { تنفيذ وإدارة الأنشطة التجارية بواسطة تحويل المعطيات عبر شبكة الانترنت والأنظمة التقنية الشبيهة ، كأنظمة الدف الالكتروني ، ووسائل الحوسبة المدمجة بالاتصالات والشبكات وغيرها(٥) وفي تعريف اخر للتجارة الالكترونية { ممارسة كل المعاملات التجارية من شراء وبيع وتبادل للمنتجات والخدمات والمعلومات والتسوية المالية والتعاملات المصرفية والتسليم باستخدام الوسائل الالكترونية } اذن لا يوجد تعريف يمكن القول عنه على أنه تعريف متفق عليه دولياً للتجارة الإلكترونية، ولكن اجتهد المعنيون في هذا الشأن في إدراج العديد من التعريفات، اما التعريف الأكثر شيوعاً { نوع من تبادل الأعمال حيث يتعامل أطرافه بطريقة أو وسيلة إلكترونية عوضاً عن استخدامهم لوسائط مادية أخرى بما في ذلك الاتصال المباشر} (٦)

**المبحث الثاني:** موقف المشرع العراقي من أخضاع الدخل الناشئ عن التجارة الالكترونية للضريبة  
اظهر التقدم التكنولوجي العديد من الظواهر وفي مقدمتها التجارة الالكترونية فقد تأسست شبكة  
للانترنت في العراق نهاية التسعينات وبلغ عدد المستخدمين في ٢٠٠٤ تقريبا ١٢٠ الف مستخدم،  
وبسبب تدهور أوضاع العراق أدى الى عدم اهتمام الدولة في تطوير وسائل الاتصال الحديثة، ساهم  
ذلك بعدم سن تشريع خاص بالتجارة الالكترونية، وفي هذه الحالة ونتيجة غياب النص القانوني لابد  
من الرجوع الى المبادئ العامة الواردة في التشريعات القائمة<sup>(٧)</sup>.

**المطلب الأول:** موقف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢  
المعدل

وبالرجوع الى الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢  
النافذ المعدل والتي نصت على خضوع { أرباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية }<sup>(٨)</sup>  
لضريبة الدخل ، من خلال استقراء نصوص القانون نلاحظ لا يوجد نص واضح صريح يحدد الاعمال  
التجارية التقليدية او الالكترونية بالتالي جاء النص مطلق والمطلق يجري على اطلاقه ، وعليه تخضع  
الأرباح الناجمة عن التجارة الالكترونية لضريبة الدخل وشمل الاعمال الأخرى التي تلتقي معها في  
الصفات والغايات (التي لها صبغة تجارية...) وان الأرباح الناجمة عن التجارة الالكترونية تخضع  
لضريبة الدخل على أساس كونها ذات صبغة تجارية ، لكونها غير واردة في المادة الخامسة من قانون  
التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ التي عدت الاعمال التجارية ، وعند امعان النظر في الفقرة السادسة من  
المادة الثانية يلاحظ اتجاه المشرع العراقي الى اخضاع { كل مصدر غير معفي بقانون وغير خاضع  
لأي ضريبة في العراق }<sup>(٩)</sup> لضريبة الدخل رغبة منه دون افلات أي مصدر من الخضوع لضريبة  
الدخل ، مما سبق نستنتج ان التجارة الالكترونية من المستجدات التي لم تعفى من الضريبة بقانون

خاص ولا بقانون ضريبة الدخل وغير خاضعة لأي ضريبة بالعراق اذن النص السابق يسري عليها  
بناء على مما سبق ذكره ان دخل التجارة الالكترونية يخضع للضريبة، فالسؤال الأكثر أهمية هنا هو  
كيف يمكن اثبات وجود الدخل خاصة اذا كان من يمارس التجارة الالكترونية سواء كان شخص  
طبيعي او معنوي متعدد الجنسية وله مصدر دخل في اكثر من دولة ؟ للإجابة على هذا السؤال يمكن  
القول ان اثبات وجود الدخل في ظل التجارة الالكترونية يعد من التحديات التي تواجه هذا النظام

الحديث الى جانب المشاكل القانونية الأخرى، ففي قانون الإثبات مثلا، لا يمكن إثبات استلام البائع للثمن بدون دليل كتابي إذا زاد المبلغ عن خمسمائة ألف دينار واننا نجد ان اغلب عقود البيع والشراء تتم بصورة الكترونية وبدون بصمة او امضاء من طرفيها، ولا يعتد بتلك العقود امام السلطات القضائية الا نادرا وتعتبر في أحسن الحالات قرينة اصف الى ذلك، ان اقبال المستهلكين بصورة مستمرة ومتزايدة على التسوق عبر الانترنت يجعل القضاء يقف عاجزا أمام حل النزاعات التي تنشأ عن هذه العمليات ، خصوصا مع انعدام وسائل التوثيق والتسجيل للمواقع والصفحات الالكترونية وعدم وجود اغلب الشركات والمواقع على الأرض<sup>(١٠)</sup>

ان هذا التحدي دفع بعض التشريعات الى استحداث احكام تشترط ان يتم اثبات تلك المعاملات كتابية كونه يعد دليل كتابي سواء على ورق او غير ذلك ويشمل الدليل الكتابي عنصرين هو الكتابة والتوقيع، الا ان ذلك لا يعني ان نتغاضى عن السندات الالكترونية التي فرضت نفسها في التعامل الالكتروني ، لكون السند الالكتروني ذات الحجية القانونية في الاثبات للسند العادي من حيث قوة الشيء المقضي به، ولما كان لا يجوز اثبات ما يخالف دليلاً كتابياً الا بدليل مثله يوازيه في القوة هذا ما اشارت اليه المادة (١٣) من قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ { تكون للمستندات الالكترونية والكتابة الالكترونية والعقود الالكترونية ذوات الحجية القانونية لمثلتها الورقية.. }<sup>(١١)</sup>

ويمكن القول، في القضاء لأثبات الدخل الناجم من التجارة الالكترونية يستطيع القاضي في الاستفادة من وسائل التقدم العلمي لتكوين قناعته بخصوص الامر المعروف امامه سواء للأشخاص الطبيعية او المعنوية وحتى لو تعدد جنسيات هؤلاء وحسب ما نص عليه قانون الاثبات، ولما كان استخدام هذه الوسائل يتطلب معرفة مسبقة بالتقنيات التي تعمل بموجبها لآبد من الاستعانة بالخبراء المعرفة بالتقنيات وهذا ما اشارت اليه المادة (١٠٤) من قانون الاثبات العراقي النافذ رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩ المعدل { للقاضي ان يستفيد من وسائل التقدم العلمي في استنباط القرائن القضائية }<sup>(١٢)</sup>

**المطلب الثاني: الإشكالية التي تواجه الإدارة الضريبية في جباية ضريبة الدخل في ظل التجارة الالكترونية من المكلف متعدد الجنسية**

ان الصعوبات التي ستظهر عند فرض الضرائب في ظل التجارة الالكترونية سيجعل الإدارة الضريبية تواجه مشاكل إدارية وسياسية واجرائية لان المكلف هنا يحمل اكثر من جنسية بالتالي اختلاف المبادئ التي تقوم عليها النظم الضريبية وخاصة مبدأ السيادة الضريبية وهذا يعني اما الخروج على هذا المبدأ او مواجهة إشكاليات التهرب والازدواج الضريبي مع تعارض واضح لسيادة الدول التي تجري التجارة الالكترونية عبرها، وهذا ماسيتم بيانه من خلال نقطتين.

### اولاً:مشكلات التهرب الضريبي للشركات الالكترونية متعددة الجنسية

قبل بيان الإشكالية التي تثيرها هذه الشركات من الناحية الضريبية لابد من بيان تعريفي لها، تعرف الشركة بمفهومها التقليدي " عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال او من عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة" (١٣)

ومن خلال هذا التعريف يمكن الاستدلال على تعريف للشركة الالكترونية ويمكن القول بأنها {عقد يبرم بين طرفين او أكثر، على انشاء مشروع تجاري معين، هدفها تحقيق الربح وتمارس نشاطها بواسطة رسائل الكترونية تتم عبر شبكة الانترنت العالمية}.<sup>(١٤)</sup> وفي تعريف اخر للشركة الالكترونية لمجموعة من الأشخاص او المنظمات التي تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على نطاق واسع نسبياً على النحو يقلل من الحاجة الى وجودها المادي} (١٥)

نلاحظ مما سبق ان الاختلاف الأساسي بين الشركة التقليدية والالكترونية هو استخدام الوسائل الالكترونية في التعاملات التجارية، هذا يعني ان الوسيلة التي تتم عبرها عقد التعامل الالكتروني هو الوسيلة الالكترونية ويتم من دون تواجد مادي لأطرافه الا من خلال وسيط الكتروني والذي يتمثل ببرنامج أو نظام الكتروني يجمع بين الأطراف في الفضاء الالكتروني، وبالرجوع الى قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية النافذ رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ عرف العقد الالكتروني في الفقرة العاشرة من المادة الأولى بأنه " ارتباط الايجاب الصادر من أحد المتعاقدين بقبول الاخر على وجه يثبت أثره في المعقود عليه، والذي يتم بوسيلة الكترونية " (١٦)

وبما ان قانون التجارة العراقي النافذ والمعدل رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ اشار في المادة الخامسة منه بأنه " تعتبر الاعمال الاتية اعمالاً تجارية اذا كانت بقصد الربح ويفترض فيها هذا القصد مالم يثبت عكس ذلك " معنى ذلك ان الشركات المعنوية سواء كانت تحمل الجنسية العراقية او الأجنبية او متعددة

الجنسية متى ما احترفت أياً من الاعمال التجارية المذكورة في المادة الخامسة فتعد حينها شركة تجارية اذ ان مزاوله الشركة للعمل التجاري هو الذي يحدد تجارية اعمالها " وان المشرع العراقي أورد الاعمال التجارية في المادتين (٥\_٧) من قانون التجارة النافذ والمعدل رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤. (١٧) اما المادة ٣/أولاً من قانون التوقيع الالكتروني النافذ اشارت الى " تسري أحكام هذا القانون على \_ المعاملات الالكترونية التي ينفذها الأشخاص الطبيعيون او المعنويون ب . المعاملات التي يتفق أطرافها على تنفيذها بوسائل الكترونية" هذا يعني ان قانون التوقيع الالكتروني النافذ هو الذي يسري على التعاملات التي تجريها الشركات الالكترونية ولم يحدد جنسية الشركة سواء كانت عراقية او اجنبية(١٨)

بعد بيان تعريفى للشركات الالكترونية السؤال الذي يطرح، ماهي الإشكالية التي تثيرها هذه الشركات من الناحية الضريبية؟ للإجابة على هذا السؤال لابد من القول ان هذه الشركات تخضع لضريبة الدخل على أساس انها تمارس اعمال تجارية الوارد ذكرها وفق المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ والتي تم تعدادها على سبيل المثال ، وفي قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نصت في الفقرة الأولى من المادة الثانية على انه تفرض الضريبة على { أرباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية .. } ، يمكن القول ان هذه العبارة تشمل أيضاً الدخل الناجم او الأرباح الناجمة من ممارسة العمل التجاري من قبل الشركات الالكترونية ، وبما ان النص جاء مطلق والمطلق يجري على اطلاقه بغض النظر عن الوسيلة المتبعة في ممارسة ذلك العمل (١٩) وعلى الرغم من المميزات التي يحظى بها الاستثمار في ظل التجارة الالكترونية الا انه يتزامن مع ضعف الدور الرقابي للدولة بشأن اخضاع عمليات التجارة الالكترونية في حدودها الإقليمية لضريبة الدخل وغالباً ما يتم التهرب الضريبي خارج إقليم الدولة او ما يسمى ب(التهرب الضريبي الدولي) بواسطة مجموعة الشركات متعددة الجنسية او (الشركات دولية النشاط) التي تتسم بقدرتها الإنتاجية والتوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول بقصد تخفيف اعبائها الضريبية ويتم هذا التهرب من خلال محاولة هذه الشركات من خلق او انشاء شركات وليفة لها في الملاذات الضريبية بهدف تحقيق أرباح ضخمة وتخفيف الأعباء الضريبية ولان هذه الملاذات تمثل مناخاً مناسباً لهذه الشركات مع المزايا



الضريبية الهائلة التي تقدمها والتي قد تصل في بعض الأحيان الى حد اعفاء ضريبي كامل لدخل او نشاط معين<sup>(٢٠)</sup>

اما التهرب الضريبي الداخلي ان اكثر هذه الشركات تغفل عن التسجيل في السجل التجاري في دائرة تسجيل الشركات التابعة لوزارة التجارة بسبب الخوف من ترتب أي التزامات مالية بذمتها لصالح الحكومة بالتالي التهرب من الضريبة ، خاصة عدم وجود نص تشريعي صريح يبين كيفية تسجيل وأشهار هذه الشركة ، أي بمجرد توثيق العقد والتوقيع عليه إلكترونياً في رسائل بيانات يكفي لاعتبار ان الشركة قد تأسست واشهرت للعالم الخارجي وبالتالي ستكتسب فيما بعد شخصية معنوية تجعل لها كيان مستقل عن كيان الأشخاص الأعضاء فيها وعليه يترتب على ذلك استقلالية الذمة المالية للشركات الالكترونية عن ذمم الشركاء ، كما تتمتع بأهلية قانونية في الحدود الواردة في عقد التأسيس وهذا<sup>(٢١)</sup>

قد يطرح سؤال عن معيار خضوع الشركات الالكترونية للضريبة اذا علمنا ان ليس لها وجود مادي ؟ ان المكان الذي يوجد فيه مركز إدارة الشركة لا يمكن تصوره في الشركات الالكترونية التي يكون موقعها افتراضي على شبكة الانترنت، اما بالنسبة للجنسية فيرى البعض انه لا تثبت للشخص المعنوي الجنسية لأنها رابطة بين الفرد والدولة، الا ان الباحث يرى ضرورة اكتسابها للجنسية لتحديد القانون الواجب التطبيق عند المنازعات الضريبية لكن صعوبة تحديد جنسية الشركة الالكترونية الى المعيار المتبع في ذلك التحديد فهناك المعايير التقليدية المتمثلة بمعيار محل التأسيس او مركز الإدارة الرئيسي او الرقابة او السيطرة الا ان الامر مختلف في ظل التجارة الالكترونية لان كل هذه المعايير يستحيل العثور عليها في نظام تأسيس الشركات الالكترونية لصعوبة تحديد المعيار تحديد دقيق لان عمل الشركات يتمحور في شبكة عبر خدمة الانترنت ، الا ان هنالك معايير وضوابط جديدة لتحديد جنسية الشركة وهو معيار (مركز القرار) والذي بموجبه تكتسب الشركة جنسية الدولة التي يوجد فيها المركز الذي تصدر عنه القرارات الأساسية الخاصة بالشركة<sup>(٢٢)</sup> وبما ان القوانين الضريبية تطبق على الافراد الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطهم داخل حدود البلد أي ان التواجد المكاني للأفراد هو الأساس لفرض الضريبة وخاصة ضريبة الدخل الا ان الامر مختلف في ظل التجارة الالكترونية فمثل هذه التطورات قد تدفع الافراد الى عدم دفع الضريبة والتهرب منها، وتبرز هذه

المشكلة للقوانين الضريبية من خلال طبيعة عمل الشركات المتعددة الجنسية التي تمارس عملها في أكثر من بلد وهذه المشكلة تؤدي الى عرقلة النظام الضريبي من خلال قيام تلك الشركات استخدام سياسات التمييز السعري او القروض المتبادلة بينها وتحديد قيم العلامات التجارية وبراءات الاختراع ومن ثم التلاعب بحجم الأرباح الناتجة عن اعمالها<sup>(٢٣)</sup> اما بالنسبة الى العلاقة بين مبدأ الجنسية (معيار التبعية السياسية) والتجارة الالكترونية ان الدولة تفرض ضرائبها على الافراد الحاملين لجنسيات دولهم عما يحققونه من إيرادات بغض النظر عن مكان تواجدهم مستخدماً في ذلك الجنسية وبغض النظر عن الوسيلة المستخدمة في ممارسة النشاط التجاري سواء كانت عادية او الكترونية ، وان الشخص الذي تثبت له أكثر من جنسية في نفس الوقت يكون عرضه لازدواجية في الضريبة وان كان يمارسه نشاطه التجاري بوسائل الكترونية، وفي صدد الحديث عن التجارة الالكترونية يمكن القول ان مبدأ (التبعية السياسية) ومبدأ (التبعية الاقتصادية) يعتبران من بين الأسس التي يقوم عليها فرض الضرائب على الدخل ومنها الدخل الناجم عن الأنشطة التجارية ومع ذلك يثير الاخذ بها في اطار التجارة الالكترونية بعض الصعوبات ان مبدأ الإقامة والتوطن في بلد ما يعتمد نجاح تطبيقه على المعلومات الكاملة لدى الإدارة الضريبية الخاصة بالمكلفين لان طبيعة البيئة التي تمارس فيها الشركات الالكترونية ستقطع الصلة بين النشاط التجاري والمكان او الموقع الذي تحقق فيه الدخل ويصبح من الصعوبة على الإدارة الضريبية التوصل الى معلومات اللازمة والمتعلقة بالمكلف على وفق مبدأ الإقامة، ورغم هذه الإشكاليات التي تطرحها الضرائب على التجارة الالكترونية فإن غالبية الدول اتجهت الى اعتماد معايير لتحديد مصدر الدخل تمهيداً لفرض الضرائب عليها خاصة بالنسبة للنشاطات التجارية التي تتم بين الشركات الأجنبية ومستهلكين يقيمون في دول أخرى<sup>(٢٤)</sup>

### ثانياً: إشكالية الازدواج الضريبي الدولي

ان مشكلة الازدواج الضريبي ترتفع معدلات حدوثها في ظل التجارة الالكترونية ذلك لان عادة تستخدم بعض الدول فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال وجود مادي او عن طريق ممثل له . ان تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاوله النشاط عن طريق هذا الكيان ، اما في ظل التجارة الالكترونية ان هذا

المبدأ مهدد بالظهور لان صار بالإمكان ممارسة المنشأة دون الحاجة الى وجود كيان مادي او ممثل مقيم لمقدم السلعة او الخدمة في دولة مصدر الدخل مما يعني فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من صور المعاملات والصفقات التي تتم على نطاق دولي او محلي وفي هذا الوضع دفع كل دولة تعطي نفسها الحق في فرض الضرائب على الصفقة الواحدة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الالكترونية الدولية مما يؤدي الى حدوث ازدواج على هذه الصفقة ، لان دولة مصدر الدخل ترى ان لها الحق في فرض الضريبة على الدخل ، في حين ترى دولة المواطن (مواطن الشركة) ان لها الحق في فرض الضريبة ، مما يعني ان الصفقة الواحدة قد تفرض عليها الضريبة من دولة مصدر الدخل ومن دولة الموطن مما يؤدي الى تخفيض حجم التجارة لإلكترونية،<sup>(٢٥)</sup>

اما المشرع العراقي فإنه يأخذ بمعيار الجنسية والموطن فالفرد الذي يحمل الجنسية العراقية والمقيم في العراق يخضع للضريبة الدخل عن جميع دخوله المتحققة داخل العراق او خارجه بشرط ان تكون الدخول المتحققة للفرد العراقي من الدخول التي تفرض عليها الضريبة بموجب احكام قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، اما بالنسبة الى الأجنبي نلاحظ ان المشرع العراقي قد منح السلطة المالية إمكانية تقدير الضرائب وجعله خاضعاً على مقدار الاعمال التجارية التي يقوم بها داخل العراق فيكون عرضه للازدواجية في الضريبة في حال كان له مصدر دخل في الدولة التي يحمل جنسيتها وحتى اذا لم يكن له مصدر دخل في الدولة التي يحمل جنسيتها يكون عرضه للازدواجية لانه يخضع للقانون الضريبي الداخلي لتلك الدولة<sup>(٢٦)</sup>

### الخاتمة

وفي ختام هذا البحث، وبعد ان تم استعراض مفهوم التجارة الالكترونية عن طريق تحديد المدلول اللغوي والتشريعي لها مع بيان الإشكالية التي تثيرها من الناحية الضريبية يمكن القول ان مشاكل ضرائب ورسوم التجارة الالكترونية للمكلف متعدد الجنسية تعد احد التحديات امام الفكر الضريبي التقليدي ، كما انها تثير الكثير من الصعوبات حول المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية وكيفية خضوعها والارياح الناتجة منها، لا سيما ان هنالك نوعين من المعاملة الضريبية فهنالك المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية المحلية او

التجارة الالكترونية الدولية وقد توصلنا من خلال دراستنا الى جملة من النتائج والمقترحات، نذكرها بالتفصيل على النحو الاتي:

### أولاً: النتائج

١\_ تعد مسألة الجباية واحدة من اهم مراحل تطبيق قانون الضريبة سواء للأشخاص الطبيعية او المعنوية العراقية او الأجنبية متعددة الجنسية اذ يتم بمقتضاها استيفاء الموارد الضريبية وفقاً للشروط والضوابط المحددة قانوناً ويتم بمقتضاها تحقيق اهداف الضريبة ، الا ان الإدارة الضريبية قد تعاني من مشكلة التهرب الضريبي اثناء تحصيل ضريبة الدخل بسبب عدم العدالة في فرض الضرائب فقد يعاني المكلف من فرض اكثر من ضريبة على نفس الوعاء في المدة الزمنية ذاتها ذلك على مستوى دولي

٢\_ ان قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ جاء خالياً من الإشارة الى اخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضرائب وقد احتوى على تسعة وعشرون مادة موزعة على ثمانية فصول لذا فلا يوجد تشريع خاص بالتجارة الالكترونية وفي هذه الحالة لابد من الرجوع الى المبادئ العامة الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ

٣\_ غياب الوسيط التقليدي في التجارة الالكترونية قد حد من فاعلية نظم الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضرائب المفروضة لدرجة ان ما يرد الى الخزنة العامة عبر وسطاء البيع والشراء بطرق الحجز عند المنبع كاد ان يختفي.

٤\_ وعدم وجود الاتفاقيات الثنائية التي تنظم مسائل الخضوع للضرائب بين الدول المختلفة بسبب ادعاء كل دولة بحقها في فرض الضريبة بغية الحصول على اكبر ايراد ضريبي ممكن لغرض تمويل خزينتها العامة ، وذلك من خلال قيامها بسن تشريعات ضريبية بإرادتها المنفردة دون مراعاة للأنظمة الضريبية للدول الأخرى مما يؤدي الى تفاقم مشكلة الازدواج الضريبي للمكلف متعدد الجنسية

٥\_ استقر العرف التشريعي في اغلبية دول العالم على خضوع الكيانات الأجنبية والمقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات داخل الدولة، وهذا مبدأ الإقليمية (التواجد المكاني)، ولذلك تحاول الشركات تجنب ذلك عن طريق التواجد التجاري على الانترنت مما يؤدي الى مشكلة التهرب الضريبي.

## ثانياً: التوصيات

١\_ ضرورة الإسراع في تشريع خاص للتجارة الالكترونية يتناول الاحكام العامة والتفصيلية لإمكانية تطبيقه على كل التعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت سواء كانت للأشخاص الطبيعية او المعنوية العراقية او الأجنبية، وبما ان التجارة في تطور واضح والتبادل التجاري بين الدول في توسع لانتقال رؤوس الأموال والمستثمر الأجنبي من دولة الى أخرى لذلك يستلزم تشريع خاص الى جانب تشريع قانون التوقيع والمعاملات الالكترونية رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ وان ينص بصلب هذا التشريع على اخضاع أرباح اعمال التجارة الالكترونية للضرائب وان يكون أكثر وضوحاً بتحديد موقفه من الضريبة على الدخل الناجم من التجارة الالكترونية.

٢\_ التنسيق بين الإدارات الضريبية خاصة في التجارة الخارجية أي الدولة التي يوجد فيها البائع والمشتري ، وذلك عن طريق انشاء شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلي وربطها بشبكة الانترنت والتنسيق الكامل بينهم ، والزام البنوك او المؤسسات المالية بضرورة اخطار دوائر الضريبة بالتحويلات المالية التي تتم عن طريقها سواء كان اطراف هذه التحويلات مقيمين داخل الدولة او خارجها وذلك لحق هذه الإدارات في الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين بشرط ان تظل هذه البيانات سرية ومؤمنة او وصولها لغير الإدارة الضريبية

٣\_ تنظيم مسألة جباية ضريبة الدخل من المكلف متعدد الجنسية في ظل التجارة الالكترونية وذلك من خلال وضع البرامج والسياسات والتعاون بين الدول عن طريق صياغة نموذج ضريبي دولي موحد وانشاء شبكة حاسوب على المستوى المحلي والدولي

## المصادر

### اولاً: كتب اللغة

١\_ إبراهيم مصطفى واحمد حسن الزيات وحامد عبد القادر ومحمد علي النجار :المعجم الوسيط الجزء الأول والثاني ، المكتبة الإسلامية للنشر والتوزيع ، بدون مكان وسنة النشر

٢\_ منير البعلبكي،المورد الحديث،قاموس إنكليزي\_عربي،ط٢،دار العلم للملايين ،بيروت،٢٠٠٩

### ثانياً: الكتب القانونية

١. د. عكاب احمد محمد، الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، ٢٠١٥، ط ١
٢. د، رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠
٣. د، عبد الباسط الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة واثرها في التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٤، ط ١
٤. د. حسين مصطفى هلالى وآخرون، الإدارة الالكترونية، دار السحاب للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٠، ط ١

٥. د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي ،سعد خضير عباس ،مبدأ الإقليمية وتنازع القوانين الضريبية ، دار السنهوري ،بيروت ، ٢٠٢٢

### ثالثاً: الرسائل والاطاريح الجامعية

- ١\_ ثامر عبد الجبار عبد، التنظيم القانوني للشركات الالكترونية، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية القانون -جامعة كربلاء، ٢٠٢٣
- ٢\_ ايات عبد الرضا سعدون، الآليات القانونية لمعالجة التهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الالكتروني، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون\_جامعة بغداد، ٢٠٢٣

### رابعاً: البحوث

١. د. زينة غانم عبد الجبار، الشركات الالكترونية وطبيعتها القانونية، بحث منشور في مجلة الرافدين، تصدر عن كلية الحقوق/جامعة الموصل، العراق، المجلد (١١)، العدد (٣٩) ، السنة ٢٠٠٩
٢. د. احمد خلف الدخيل وآخرون، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية، بحث منشور على مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد/٤ السنة ٢٠٢٤ / العدد ١٤
٣. سهاد كشكول عبد، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٨، العدد ٦٨
٤. عبد الستار حمد أنجاد، الضريبة على الشركات الالكترونية، بحث منشور على مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد ٢، العدد ٦، ٢٠١٣
٥. عمار ياسين كاظم، التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية مع الإشارة للتجربة في العراق، بحث منشور على مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثاني، ٢٠٢٠
٦. منى ثابت جواد، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واقتراح الية تفعيلها في العراق (دراسة استطلاعية) بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد ، ٢٠١٠

٧. د. قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث منشور على مجلة الرافدين للحقوق ، المجلد (١٢) ، العدد (٤٣) ، السنة ٢٠١٠

#### خامساً: القوانين

١. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ المعدل
٢. قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ النافذ المعدل
٣. قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ النافذ المعدل
٤. قانون التجارة العراقي النافذ رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل

#### سادساً: قائمة الهوامش

١. ينظر. إبراهيم مصطفى واحمد حسن الزيات وحامد عبد القادر ومحمد علي النجار :المعجم الوسيط الجزء الأول والثاني ، المكتبة الإسلامية للنشر والتوزيع ، بدون مكان وسنة النشر، ص٨٢
٢. ينظر. منير البعلبكي، المورد الحديث، قاموس إنكليزي\_عربي، ط٢، دار العلم للملايين ،بيروت، ٢٠٠٩، ص٣٨٩
٣. ينظر. د. قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث منشور على مجلة الرافدين للحقوق، المجلد(١٢) ، العدد (٤٣) ، السنة ٢٠١٠/ ص٢٠٧
٤. ينظر، د، رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص١٣
٥. ينظر ،د، عبد الباسط الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة واثرها في التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٤، ط١ ، ص١٧٧
٦. ينظر، سهاد كشكول عبد، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٨، العدد ٦٨، ص٤٦٥

٧. ينظر. د. احمد خلف الدخيل وآخرون، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية، بحث منشور على مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد/٤ السنة ٢٠٢٤ / العدد ١٤، ص ١٦٦
٨. الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ المعدل
٩. الفقرة السادسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ المعدل
١٠. ينظر. سهاد كشكول عبد، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٨ / العدد ٦٨ / ص ٤٦٩
١١. ينظر. المادة (١٣) من قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ النافذ المعدل
١٢. ينظر. المادة (١٠٤) من قانون الاثبات العراقي النافذ رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩ المعدل
١٣. ينظر. المادة ٤ / اولاً من قانون الشركات العراقي النافذ والمعدل رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧
١٤. ينظر. د. زينة غانم عبد الجبار، الشركات الالكترونية وطبيعتها القانونية، بحث منشور في مجلة الرافدين، تصدر عن كلية الحقوق / جامعة الموصل، العراق، المجلد (١١)، العدد (٣٩) ، السنة ٢٠٠٩، ص ١٢١
١٥. ينظر. ثامر عبد الجبار عبد، التنظيم القانوني للشركات الالكترونية، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية القانون - جامعة كربلاء، ٢٠٢٣، ص ١٢
١٦. ينظر. الفقرة العاشرة من المادة الأولى من قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢
١٧. ينظر. المواد (الخامسة والسابعة) من قانون التجارة العراقي النافذ رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل



١٨. ينظر. المادة الثالثة /أولا من قانون التوقيع الالكتروني رقم ٧٨ لسنة ٢٠١٢ النافذ المعدل
١٩. ينظر. الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ المعدل
٢٠. ايات عبد الرضا سعدون، الآليات القانونية لمعالجة التهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الالكتروني، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون\_جامعة بغداد، ٢٠٢٣، ص ٦٠-٦١
٢١. ينظر، ثامر عبد الجبار عبد، التنظيم القانوني للشركات الالكترونية، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية القانون -جامعة كربلاء، ٢٠٢٣، ص ١٦-٢٠
٢٢. ينظر. عبد الستار حمد أنجاد، الضريبة على الشركات الالكترونية، بحث منشور على مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد ٢، العدد ٦، ٢٠١٣، ص ١٩٦
٢٣. ينظر. عمار ياسين كاظم، التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية مع الإشارة للتجربة في العراق، بحث منشور على مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثاني، ٢٠٢٠، ص ٣٩٥
٢٤. ينظر. د. قيس حسن البدراني، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث منشور على مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (١٢)، العدد (٤٣)، السنة ٢٠١٠، ص ٢٢٢
٢٥. ينظر. سهاد كشكول عبد، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٨، العدد ٦٨، ص ٤٧١
٢٦. انظر. منى ثابت جواد، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واقتراح الية تفعيلها في العراق (دراسة استطلاعية) بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد، ٢٠١٠، ص ٩٥