

ضرائب أرباح التجارة الإلكترونية عابرة الحدود المعوقات والحلول المطروحة

م.م. سامر محي عبد الحمزة
كلية القانون/جامعة واسط

ملخص البحث

تمثل التجارة الإلكترونية إحدى التحديات الجديدة التي فرضها تطور نظم المعلومات والاتصال في ميدان التنظيم القانوني لها، سواء ما يتعلق بها من الجانب التجاري أو المالي. وفي هذا البحث سنتناول التحدي الذي تمثله التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية الوطنية. حيث نتناول في المبحث الأول التعريف بالتجارة الإلكترونية ومميزاتها وتعريف الأرباح التجارية الإلكترونية. في حين نتناول في المبحث الثاني معوقات فرض الضريبة على الأرباح الإلكترونية، سواء ما يتعلق منها بالمعوقات السياسية أو الفنية، ثم نخصص المبحث الثالث إلى دور المنظمات الدولية في وضع الحلول المناسبة للضرائب الإلكترونية.

Abstract

Electronic Commerce regard as one of new challenges emerges with latest Information's and communication Technology waited for Legal systems to adapted to; either in commercial or financial fields.

In this thesis we will discuss the electronic Commerce as a challenge to national tax systems. We will define the E-Commerce and its uniqueness in first chapter, while we discuss the political and technical obstacles to enforcing National law in second chapter, and the last chapter will dedicate to rules of International organization to seek the suitable solutions to address Taxing E-Commerce Profits.

مقدمة

أهمية البحث

يمثل العالم الافتراضي العابر للحدود الذي أنشأته شبكة الانترنت تحدياً حقيقياً لأغلب النظم القانونية المعاصرة (الجنائية والإدارية والمدنية والضريبية) التي تقوم على فكرة الحدود الجغرافية. ومع مطلع الألفية الثالثة حاولت الدول أن تكيف نظمها القانونية مع هذا التحدي، فقطعت شوطاً لا بأس به بإرساء قواعد نموذجية تتعلق بالجوانب القانونية للجريمة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية، كذلك ما يتعلق بال عقود الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني وتسليم البضاعة في التجارة الإلكترونية. كما وأخذ التنظيم القانوني للانترنت حظه الوافر من البحث الأكاديمي، وان لم يكن بالكم الموازي للتطور المتسارع في عالم الانترنت.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بدراسة التحدي الذي تمثله التجارة الإلكترونية للأنظمة الضريبية المعاصرة فلا زال يواجه مشكلات متعددة تؤثر على تطوره، منها تعارض المصالح بين الدول المصدرة للتكنولوجيا والدولة المستهلكة لها (غالباً الدول النامية) التي لا تزال نظمها القانونية حديثة العهد بالتجارة الإلكترونية، ومنها تمسك الدول بسيادتها في ميدان الضرائب، هذا فضلاً عن مشكلات الازدواج الضريبي وغيرها.

هدف البحث

في هذا البحث نحاول أن نبين طبيعة التحدي الذي يمثله إخضاع أرباح التجارة الإلكترونية للضريبة، محاولين أولاً استجلاء موقف التشريع الضريبي العراقي وبالأخص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته من الإشكالات التي يثيرها البحث، إضافة إلى بحث الجهود الإقليمية والدولية لإيجاد قواعد قانونية نموذجية للتعامل مع مشكلة تطويع هذه التجارة للتشريعات الضريبية الوطنية.

خطة البحث

سيكون المبحث الأول مبحثاً تمهيدياً عن التجارة الإلكترونية. في حين يتناول المبحث الثاني معوقات فرض الضريبة على الأرباح الإلكترونية، أما المبحث الثالث فسيضمن دور المنظمات الدولية في وضع الحلول المناسبة لمعالجة مشكلة الضريبة الإلكترونية.

بعض المصطلحات الفنية الواردة في البحث

- **الانترنت (Internet)** - أو الفضاء الأثيري (Cyberspace) أو الفضاء الافتراضي (Virtual Space) كلها تشير إلى الشبكة العالمية الضخمة المكونة من آلاف الشبكات وملايين من أجهزة الحاسوب بمختلف أحجامها والمربوطة معا □ لنقل المعلومات والبيانات، والانترنت في هذا البحث هو الأداة الرئيسة في بيع البضاعة واستلام الثمن وتسليمها للمشتري.
- **مزود الخدمة (Server)** - المقصود به حاسوب متعدد الأغراض له وجود مادي ثابت ترتبط به مجموعة كبيرة من أجهزة الحاسوب يتولى نقل المعلومات على شبكة الانترنت بين تلك الأجهزة عن طريق بروتوكولات خاصة، ومهمته التوسط في نقل المعلومات الإلكترونية عبر الانترنت، ومزود الخدمة له وجود مادي، خلافا للموقع الإلكتروني الذي يقتصر وجوده على شبكة الانترنت
- **الترخيص (License)** - وهو طريقة من طرق بيع برمجيات الحاسوب والألعاب، حيث تستخدم الشركات العالمية هذا الشكل بدلا □ من البيع أحيانا □ لتقليل الضرائب عليها كون أن ما تقوم به هو إجازة باستخدام حقوق الملكية الفكرية وليس بوصفه بدل شراء، لأن التشريعات تفرق بين بيع حقوق الملكية الفكرية (كالاسم التجاري والعلامة التجارية) وبين الأرباح المتحققة من البيوع التجارية، حيث تفرض ضريبة قليلة نسبياً على الأول بوصفها ربحاً رأسمالياً ناتجاً من التصرف بالأموال المعدة لإنتاج الدخل أما الثاني فهو ربح تجاري.
- **البضائع الإلكترونية (Electronic goods)** أو الافتراضية (Virtual) أو الرقمية (Digital) - وهي البضائع التي يمكن نقلها من حاسوب إلى آخر عن طريق تحميلها بشكل ملف وبسرعة عالية (كالكتب الإلكترونية والألعاب والبرمجيات والموسيقى والأغاني وغيرها)

المبحث الأول- مقدمة عن التجارة الإلكترونية

بدءاً □ نبحت التعريف بالتجارة الإلكترونية ثم الاختلاف بين التجارة الإلكترونية وبين التجارة التقليدية لنصل إلى تعريف التجارة الإلكترونية لإغراض الضريبة، وذلك في مطالب ثلاثة.

المطلب الأول- التعريف بالتجارة الإلكترونية

لم يعرف المشرع العراقي في قانون التجارة رقم 30 لسنة 1984 وتعديلاته العمل التجاري بل اقتصر على تعداد للإعمال التي تعد تجارية إذا كانت بقصد الربح ⁽¹⁾ حيث أورد العديد من الأعمال (كالشراء لأجل البيع وتوريد البضائع والخدمات والصناعة واستيراد البضائع أو تصديرها والنشر والطباعة والتصوير والإعلان...) ⁽²⁾ كما لم يتكفل المشرع العراقي وضع قانون خاص للتجارة الإلكترونية، وهو ما يعني خضوع تلك المعاملات للقواعد العامة في قانون التجارة والقانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951. ⁽³⁾ أما التشريعات الإقليمية فقد عرّفها قانون إمارة دبي الخاص بالمعاملات والتجارة الإلكترونية رقم 2 لسنة 2002 بأنها " المعاملات التجارية التي تتم بواسطة المراسلات الإلكترونية" ⁽⁴⁾ في حين عرّف قانون المعاملات الإلكترونية الأردني المؤقت رقم 85 لسنة 2001 المعاملات الإلكترونية بأنها "المعاملات التي تنفذ بوسائل الكترونية" أي "باستخدام وسائل تقنية كهربائية أو مغناطيسية أو ضوئية أو كترومغناطيسية أو أي وسائل مشابهة في تبادل المعلومات وتخزينها." ⁽⁵⁾ أما منظمة التجارة العالمية فإنها تعرّف التجارة الإلكترونية بأنها " كل إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع أو تسليم للبضائع والخدمات بالوسائل الإلكترونية" ⁽⁶⁾. وحسب القانون النموذجي الخاص بالتجارة الإلكترونية الذي اعتمدته لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي فإن الأنشطة التجارية يجب أن تفسر تفسيراً واسعاً بحيث يشمل المسائل الناشئة عن جميع العلاقات ذات الطابع التجاري سواء أكانت تعاقدية أم لم تكن، على سبيل المثال: المعاملات التجارية لتوريد أو تبادل السلع أو الخدمات كالتمثيل التجاري أو الوكالة بالمولة أو الأعمال الهندسية والأعمال المصرفية ونقل البضائع أو الركاب... ⁽⁷⁾

وعلى وفق التعريفات السابقة يمكن تصنيف الأعمال التجارية الإلكترونية إلى صنفين رئيسيين:

الصنف الأول- الأعمال التجارية التي تقع على البضائع المادية التقليدية كالآلات والمكانن والمعدات والأجهزة الإلكترونية التي تعتمد بصورة رئيسة في عملية البيع والشراء على الخدمة التي يقدمها الانترنت في المعاملات التجارية.

الصنف الثاني- الأعمال التجارية التي تقع على البضائع غير المادية (الإلكترونية) التي جعل الانترنت وجودها أمراً واقعاً (كالكتب الإلكترونية والبرمجيات والألعاب)، ويمكن أن تقع المعاملات التجارية على الخدمات (كالاستشارات القانونية والطبية والفنية وتصاميم الهندسة المعمارية) هذه المعاملات تعتمد كلياً في البيع والتسليم ودفع الثمن على خدمة الانترنت.

المطلب الثاني- تمييز التجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية

تتميز التجارة الإلكترونية عن التجارة التقليدية بمظاهر عدة⁽⁸⁾:

- 1- إن التجارة الإلكترونية تتم بين حاسوب وآخر دون أن تتضمن أي مستند خطي، وإن كان هناك مستند فمن السهولة حذفه دون ترك أثر على وجود المعاملة وهو ما يعقد عمل السلطات الضريبية والرقابية في تدقيق المستندات.
- 2- صعوبة معرفة مكان البائع أو المشتري.
- 3- التسليم الإلكتروني للبضائع (كالكتب والبرمجيات) وللخدمات أيضاً) كالترجمة الفورية وخدمات التحاسب والتعليم وغيرها)
- 4- يمكن أن تباع البضاعة الإلكترونية مئات المرات دون أن ينقص ذلك من أصلها (رغم أن عقود بيع هذه البضائع تعتبر عقود ترخيص لاستعمال البضاعة أكثر من كونه بيعاً بالمعنى التقليدي)⁽⁹⁾.

المطلب الثالث- تعريف الأرباح التجارية الإلكترونية لأغراض الضريبة

سار المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته على ما سارت عليه التشريعات الضريبية العربية من عدم إيراد تعريف للعمل التجاري الذي تخضع أرباحه للضريبة (كقانون ضريبة الدخل الأردني الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم 144 لسنة 1959 المعدل)⁽¹⁰⁾ كما لم يميز بين العمل التجاري وغير التجاري، فاضع للضريبة الأعمال التجارية والأعمال ذات الصبغة التجارية التي يمكن قياسها على الأعمال التجارية⁽¹¹⁾ وذلك دليل اعتمده الفقه لتعزيز نظريته في استقلالية القانون الضريبي عن القوانين الأخرى ، فالرأي السائد في الفقه الضريبي هو عدم تقيد القانون الضريبي بالقانون التجاري لان القانون الضريبي يهدف إلى تغذية موارد الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب في حين يهدف القانون التجاري يهدف إلى تنظيم المعاملات التجارية الخاصة بعملية تحويل الثروات وتداولها على أساس من السرعة ودعم الائتمان.⁽¹²⁾ وعلى الرغم من الاختلاف السابق بين القانونين إلا أن التمييز بين أشكال التجارة الإلكترونية وجد له صدى في ميدان المعالجة الضريبية، حيث تصنف الأرباح التجارية إلى صنفين:

الأول – الأرباح الناشئة من التعامل الإلكتروني للبضائع التقليدية ذات الصلة المادية

(كالألات والعدد) التي لا يمكن نقلها من حاسوب إلى آخر. هذا النوع من التعامل لا يثير مشكلة ضريبية ، فمجرد اختلاف طريقة الشراء لا يؤثر على طبيعة المعاملة التجارية سواء تم بالهاتف أو بالمراسلة أو بالانترنت فهي أعمال تجارية تخضع لضريبة الدخل طالما حققت أرباحاً صافية، حيث عرّف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته الدخل بأنه الإيراد الصافي الذي حصل عليه المكلف من المصادر المبينة من المادة الثانية من القانون⁽¹³⁾ والمادة المذكورة أوردت مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة ومنها الأعمال التجارية والأعمال ذات الصبغة التجارية والصنائع والمهن والرواتب والأجور وغيرها من مصادر الدخل.⁽¹⁴⁾ وتنصوي تحت هذا التعريف العديد من الأعمال التجارية التي يمكن أن تستخدم الانترنت في تعاملاتها كشرركات الصيرفة وأعمال الاستيراد والتصدير والخدمات الاستشارية، كما تخضع البضائع الداخلة إلى العراق لقانون التعريفية الكمركية رقم 77 لسنة 1955 وتعديلاته⁽¹⁵⁾ . وقد حاول المشرع المصري في مشروع قانون التجارة الإلكترونية أن يتدارك إغفال الإشارة إلى الأرباح الإلكترونية ضمن الأرباح التجارية فأفرد فصلاً خاصاً بعنوان (المعاملة الضريبية والجمركية لأرباح التجارة الإلكترونية) جاء فيه (تخضع الشركات والأفراد التي تجرى معاملاتها كلها أو بعضها بالوسائل الإلكترونية للقوانين واللوائح والقرارات المتعلقة بالضرائب والرسوم والكمارك وهي: قانون الضرائب على الدخل وقانون الضرائب على المبيعات وقانون الكمارك)⁽¹⁶⁾

الثاني- الأرباح الناشئة من التعامل الإلكتروني للبضائع الإلكترونية

هذا النوع من الأرباح هو موضوع بحثنا، فالنوع الأول كما قلنا لا يثير مشكلة للسلطات الضريبية الوطنية أما النوع الثاني فهو التحدي الذي بدأ بالظهور مع توسع التعامل في البضائع الإلكترونية منذ أواخر تسعينات القرن الماضي حين شاع استخدام الانترنت في الاتصالات . وعلى الرغم من عدم وجود إحصائية دقيقة لهذه التعاملات من قبل المنظمات الدولية⁽¹⁷⁾، إلا أن المؤشرات الوطنية لكل دولة تشير إلى تنامي هذا النوع من التجارة بشكل مضاعف وبصورة سنوية.⁽¹⁸⁾ ولم يعرف المشرع العراقي الأرباح الإلكترونية بالمعنى المتقدم ولم يفرد لها أحكاماً خاصة -أسوة بغالبية التشريعات الضريبية العربية (مثل قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل⁽¹⁹⁾ وقانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لسنة 2003 المعدل⁽²⁰⁾) إلا أن عدم قيام المشرع العراقي بوضع نصوصاً خاصة لأرباح المعاملات الإلكترونية لا يعني استبعاد خضوعها للضريبة، فالانكفاء بالقواعد العامة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته يجعل خضوعها للضريبة حتماً اعتماداً على الفقرة 6 من المادة الثانية من القانون التي تخضع للضريبة كل دخل في العراق غير معفى أو خاضع لضريبة أخرى في العراق.⁽²¹⁾ فإذا تبين للسلطة المالية في العراق أن شخصاً ما قد حقق أرباحاً صافية من بيع نتاجه الفكري (كتب الكترونية أو موسيقى أو أغاني بتحميلها وبيعها إلى موقع شركة الكترونية مقابل بدل نقدي) أو قيامه بتقديم الاستشارات الطبية أو القانونية عن طريق الانترنت بأجور معينة، عند ذلك تستطيع السلطة المالية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب أن تفرض ضريبة الدخل عليه من تاريخ تحقق الدخل مع

احتفاظها بحقها في إحالته إلى المحاكم المختصة إذا ثبت تعمد عدم ذكر هذه الأرباح في تقريره السنوي⁽²²⁾. ولن يعفيه ادعائه عدم العلم بخضوعه الأرباح الإلكترونية للضريبة إذ ستلجأ السلطة المالية إلى نص الفقرة 6 من المادة الثانية سابقة الذكر التي استخدمتها كثيراً في إخضاع غالبية الأرباح حتى التي لم ينص القانون صراحةً على خضوعها للضريبة. وتسير السلطة المالية على التوسع في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة حتى تعدى ذلك إلى إخضاع الأرباح الناتجة عن أعمال غير مشروعة (كالاتجار بالمخدرات) لضريبة الدخل وقد أيدت محكمة التمييز موقف السلطة المالية هذا في عدد من قراراتها (عندما كانت المحكمة المذكورة لها صلاحية رقابة قرارات السلطة المالية في فرض الضريبة) وتابعتها في موقفها اللجان الاستئنافية الخاصة بالاعتراض على تقدير الضريبة⁽²³⁾.

ولأغراض هذا البحث يمكن تعريف الأرباح التجارية الإلكترونية الخاضعة للضريبة في العراق بأنها (الأرباح الناشئة للشخص الطبيعي أو المعنوي عن الاتجار بالسلع والخدمات الإلكترونية التي يمكن نقلها عن طريق الفضاء الإلكتروني من شخص إلى آخر)

المبحث الثاني- معوقات فرض الضريبة على الأرباح الإلكترونية

إن فرض الضرائب والرسوم في الدولة على البضائع التقليدية كالرسوم الكمركية وضرائب الاستهلاك وضرائب الدخل واجه منذ القدم مشكلات في التطبيق كلما اصطدم بعنصر أجنبي في فرض الضريبة (كفرض الضريبة على المكلف الأجنبي الذي لا يحمل جنسية الدولة عن نشاطه التجاري في الإقليم أو فرض الضريبة على رعايا الدولة عن أرباح متحققة لهم خارج الإقليم) وكان ظهور الأرباح الإلكترونية التي يكون العنصر الأجنبي هو الغالب (أغلب المبادلات التجارية يتوسط فيها طرف أجنبي مثل شراء كتاب إلكتروني من دار نشر استرالية من موقع إلكتروني يستخدم مزود خدمة في المملكة المتحدة) كان تحدياً جديداً للتشريعات الوطنية. وقد تمثل ذلك بعدد من المعوقات التي من شأنها عرقلة تطبيق القوانين الضريبية الوطنية، وكان البعض منها ذا طبيعة سياسية، والآخر ذا طبيعة فنية، وهو ما نبخته في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول – المعوقات السياسية

ترتبط هذه المعوقات أحياناً بسيادة الدولة التي تحرص على عدم التفريط بها، كما ترتبط أحياناً أخرى بشكل النظام السياسي للدولة وشرعية سلطتها، وترتبط أخيراً بالسياسة المالية للدولة. وهو ما نبخته تباعاً في فروع ثلاثة:

الفرع الأول-سيادة الدولة

تمثل السيادة الاختصاص المطلق للدولة داخل إقليمها دون وجود قيد يحد من ذلك⁽²⁴⁾. أما السيادة الضريبية فهي سلطة الدولة في فرض الضرائب والرسوم على الأنشطة كافة التي تدر أرباحاً داخل إقليمها⁽²⁵⁾. ويرى بعض الباحثين ارتباط سيادة الدولة بحقها في فرض الضرائب يفوق ارتباطها بالمبادئ الإدارية والسياسية الأخرى⁽²⁶⁾.

والعائق الأساسي الذي تمثلته مسألة السيادة على فرض الضريبة هو إن كل دولة تتمسك بها لتفرض الضرائب في إقليمها على كافة الأنشطة التجارية داخل إقليم الدولة خارج الإقليم حيث تعتمد الدولة على عدد من المعايير لفرض الضريبة في الدولة أهمها:

1- مبدأ التبعية السياسية- يعني خضوع كافة الأنشطة التجارية لرعايا الدولة الذين يرتبطون بها بعلاقة قانونية وسياسية (هي رابطة الجنسية) عن جميع الأرباح المتحققة لهم داخل الإقليم أو خارجه.

2- مبدأ التبعية الاجتماعية-ويقوم هذا المبدأ على ارتباط الفرد بدولته اجتماعياً عن طريق التوطن أو الإقامة. ويتخذ صورتين: الموطن وهو محل الذي اختاره الشخص اختياراً حراً ليسكن فيه سكناً نهائياً وليكون مركزاً لصلاته القانونية⁽²⁷⁾. والإقامة فهو الوجود الطبيعي للفرد في الدولة مع توافر نية الإقامة⁽²⁸⁾.

3- مبدأ التبعية الاقتصادية- ويطلق عليه أيضاً (مبدأ الإقليمية)- ويقوم هذا المبدأ على رابطة الولاء الاقتصادي للمكلف لصالح الدولة التي يتحقق فيها الدخل، حيث يخضع للضريبة كل من تحقق له ربحاً داخل إقليم الدولة دون الاعتداد بجنسية المكلف أو محل إقامته⁽²⁹⁾.

أما المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته فقد اخذ بمبدأين رئيسيين هما:

1-مبدأ التبعية الاجتماعية- اقتصر المشرع في ذلك على معيار الإقامة (رغم أن المشرع العراقي عدّ مدة البقاء كافية لتوافر هذا المعيار دون النظر إلى نية المقيم)⁽³⁰⁾ وحدد المشرع العراقي الحالات التي يعتبر الفرد مقيماً ورتب على ذلك آثاراً قانونية من حيث تطبيق السعر الضريبي والسماحات⁽³¹⁾.

2-مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية)- اخذ المشرع العراقي بمبدأ التبعية الاقتصادية وفرض تطبيقاً لذلك الضريبة على دخل غير المقيم عراقياً كان أم أجنبياً والناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه فالعبرة هو تحقق الدخل في العراق، حيث تفرض الضريبة على غير المقيم باسم أمينه أو وصيه أو باسم أي مدير مفوض أو تاجر عمولة أو وكيل أو حارس قضائي أو رئيس شعبة أو مدير شركة⁽³²⁾ ويخضع للضريبة النشاط التجاري لغير المقيم المتحقق في العراق إذا درّ أرباحاً داخل العراق وكان له صلة في الخارج⁽³³⁾ أما إذا كان النشاط التجاري يمارس خارج العراق من غير المقيم فلا يخضع للضريبة إلا الأرباح التي تولدت في العراق⁽³⁴⁾.

وأياً كان المعيار المعتمد فانه بلا شك سيقود إلى خضوع المكلف لأكثر من ضريبة إذا توسعت أعماله لتشمل دولة أخرى أو كان مقيماً في دولة أخرى، وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي الذي يعني خضوع المكلف ذاته لأكثر من ضريبة من نوع واحد (ضريبة الدخل مثلاً) على الدخل ذاته وفي المدة نفسها⁽³⁵⁾. ولتجنبه تلجأ الدول لعقد الاتفاقات الثنائية أو المتعددة الأطراف التي تمنع هذا

الازدواج. وقد دخلت الحكومة العراقية في عدد من اتفاقات من الازدواج الضريبي لا سيما مع الدول المجاورة مثل الجمهورية السورية والمملكة الأردنية الهاشمية.⁽³⁶⁾ لكن في مجال الضرائب على الأنشطة التجارية الإلكترونية فلا زالت الدولة تتذرع بسيادتها لإخضاع هذه الأنشطة للضريبة، حيث ينذر مثل هذه الاتفاقات مما يؤدي ذلك في الغالب إلى تسلط دولة البائع في فرض قوانينها الضريبية واستقطاع الضريبة (لأن أغلب الشركات التي تتبع البضائع الإلكترونية مسجلة في دولها وملزمة بدفع الضريبة هناك لكونها تتبع بضائعها إلكترونياً عن طريق الانترنت، ومادياً عن طريق معارضها وفروعها) (كدور النشر وشركات صناعة البرمجيات)، أما دولة المشتري أو المستفيد فلا تستطيع ذلك إلا بتعاون الطرف الآخر لصعوبة معرفة وقوع عملية الشراء⁽³⁷⁾ وفي العراق فإن المكلف ملتزم بمقتضى قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته بأن يقدم تقريراً ضريبياً سنوياً بكافة الأرباح التي حققها من الأعمال الخاضعة للضريبة⁽³⁸⁾، فإذا حقق أرباحاً أنشأتها الإلكترونية فلا بد من ذكرها في التقرير الضريبي وإلا سترجع السلطة المالية عليه بتقدير إضافي إذا اكتشفت أن مصدراً للدخل لم يكشف المكلف عنه في هذا التقرير بما فيه أرباح النشاطات التجارية الإلكترونية. ومسألة أثبات مكانية الربح تبقى مسألة وقائع تفصل بها السلطة المالية تحت رقابة القضاء العراقي متمثلاً بلجان الاستئناف والهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب.⁽³⁹⁾

الفرع الثاني- شرعية السلطة في عالم الانترنت

وهو عائق يقف وراءه دعاة استقلال الفضاء الإلكتروني، ويظهر جلياً في الدول التي تأخذ بالنظام النيابي، حيث تستمد الدولة شرعيتها من موافقة مواطني الدولة على قوانينها عن طريق اختيار ممثلهم في السلطة، وفي البرلمان على وجه التحديد. وحيث إن الضريبة هي التزام مالي يقتضي موافقة نواب الشعب عليه، استناداً إلى المبدأ الدستوري بعدم جواز فرض ضريبة إلا بقانون⁽⁴⁰⁾، لذلك فإن الضريبة الإلكترونية لا تتمتع بالشرعية لعدم موافقة جمهور المكلفين بها وعدم وجود ممثلين عنهم وافقوا على مثل هذه الضريبة⁽⁴¹⁾. ويدعم أنصار هذا الاتجاه رأيهم بأن المجتمع الذي يستخدم الانترنت هو مجتمع مكون من جنسيات وقوميات مختلفة، لم يحدث أن عينوا نواباً لهم أباحوا الضريبة في هذا الفضاء الإلكتروني. كما إن هذا المجتمع (الافتراضي) كما يسميه أنصاره هو مجتمع فريد من نوعه يختلف تماماً عن المجتمع المدني في الدولة، فهو ذو طبيعة خاصة تفرض على الدولة ترك أمر تنظيم قواعده لأعضاء هذا المجتمع.⁽⁴²⁾ إلا أن غالبية المعنيين بشؤون الضريبة لا يرون فيما سبق عائقاً حقيقياً، بل هو في نظرهم جدل فقهي لا يمكن الاستمرار به طالما عدت السلطات الضريبية أن الأرباح الإلكترونية هي شكل من أشكال الأرباح الخاضعة للضريبة مع اختلاف شكل المادة الخاضعة للضريبة ونوع العمل الذي يدر هذا الربح كما لا يمكن تصور تنازل السلطات الضريبية عن اختصاصها بفرض الضريبة في إقليمها لمجرد كون الربح تم باستخدام الفضاء الإلكتروني.⁽⁴³⁾

الفرع الثالث- السياسة المالية للدولة

تختلف السياسة المالية للدول باختلاف نظمها الاجتماعية والاقتصادية ففي الدول التي تتبنى اقتصاد السوق في الوقت الحاضر تسير على هذا النظام وتحاول أن توازن بين التوسع في فرض الضرائب لتغطية نفقاتها المتزايدة، وبين التخفيف منها تشجيعاً للتجارة وازدهارها. ومع بدايات ظهور التجارة الإلكترونية في الولايات المتحدة وفي دراسة رسمية نشرتها وزارة المالية الأمريكية 1996 حول كيفية التعامل مع الأرباح التجارية الإلكترونية كان الاقتراح هو إعفاء ضريبي دولي لها⁽⁴⁴⁾. تلا ذلك صدور البيان الوزاري عن منظمة التجارة الدولية في 1998 ليلزم أعضاء المنظمة بالامتناع عن فرض أي تعريف كمركية على البضائع الإلكترونية لحين دراسة موضوع التجارة الإلكترونية بصورة أكثر تفصيلاً من خلال الهيئات الفرعية المرتبطة بالمنظمة⁽⁴⁵⁾. ويمثل هذا الاتجاه عدد من الدول المتقدمة مدفوعة بالرغبة في تشجيع هذه التجارة الفتية والمساعدة في ازدهارها ثم محاولة فرض الضرائب عليها مستقبلاً لكي لا يكون إخضاعها المبكر للضريبة محاولة لقبرها في المهد في حين ترفض الدول النامية ذلك لاعتقادها بأن ذلك يضر باقتصادياتها التي تعتمد بصورة كبيرة على الضرائب المفروضة على الاستهلاك. ولا يمكن تبين موقفاً واضحاً المشرع العراقي من الضريبة الإلكترونية أو الازدواج الضريبي الإلكتروني، طالما لا يمكن تبين السياسة الضريبية العامة للدولة، فقد شهدت هذه السياسة تذبذباً مع الاحتلال الأمريكي لعام 2003 وما تبعه من تبني سياسة ضريبية من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة تقوم على تخفيض السعر الضريبي مع التوسع في خضوع مكلفين جدد كالموظفين لضريبة الدخل، ثم تبدل ذلك تدريجياً إذ لم تدم تلك السياسة طويلاً قبل أن تطولها يد التغيير على يد الحكومات المتعاقبة.⁽⁴⁶⁾

وتتخذ المعوقات الفنية صوراً ثلاث: الأولى تخص التنظيم القانوني للفضاء الرقمي الذي تتم فيه المعاملة التجارية , والثانية تخص الإدارة الضريبية وإمكاناتها في التعامل الضريبي الإلكتروني. والثالثة تتعلق بالمعالجة التقليدية لمعاملة الأرباح الإلكترونية ضريبياً, وهو ما سنتناوله تباعاً

الفرع الأول- التنظيم القانوني للفضاء الرقمي

إن أغلب النظم القانونية بما فيها النظم الضريبية وضعت لتحكم العلاقات والنشاطات التي تتم في فضاء مادي محكوم بحدود جغرافية, أما المعاملات الإلكترونية فهي-كما يصفها بعض الباحثين- معاملات تحكمها الشاشات الصغيرة وكلمات المرور (passwords), التي تفصل (العالم الافتراضي) عن العالم المادي الحقيقي.⁽⁴⁷⁾ على الرغم من أن هناك اتجاهاً يرى تطبيق ذات النظم القانونية التقليدية على المشكلات التي يثيرها الإنترنت , وتم تبني هذا الاتجاه من قبل عدد من الدول والهيئات القضائية التي واجهت المشكلة قبل غيرها⁽⁴⁸⁾, لكن ذلك لم يمنع تفاقم مشكلات أخرى مثل المشكلات المتعلقة بالاختصاص القضائي والعلامة التجارية وحقوق الملكية الفكرية وغيرها⁽⁴⁹⁾. فمشكلة التنظيم الفني للضريبة الإلكترونية ترتبط بوجود نظام قانوني متكامل يحكم البيئة الإلكترونية , سواء تعلقت بنظم القانون العام أو الخاص. ووضع مثل هذا النظام لا زال في طور النمو ويخضع لتطورات متسارعة جعلت بعض الباحثين يقرر استحالة وضع نظام قانوني للبيئة الإلكترونية يتميز بصفات النظم القانونية من الثبات والاستقرار.⁽⁵⁰⁾

الفرع الثاني- الإدارة الضريبية

إن الإدارة الضريبية في الدول المتقدمة بفضل امتلاكها لجهاز إداري كفوء استطاعت التعامل مع التكنولوجيا الحديثة مبكراً, كما قامت بتطويع التكنولوجيا والانترنت لتيسير عمل الإدارات الضريبية فاستخدمت الانترنت في التعريف بالمكلف من خلال الرقم الضريبي وتقديم التقارير الضريبية وتحصيل الضريبة إلكترونياً وهذا ما جعل نظمها الضريبية ذات مرونة عالية تستطيع التعامل مع التحدي الذي تفرضه التجارة الإلكترونية (لا سيما إذا اقترنت هذا الجهد بتعاون دولي) لكن الأمر مختلف فيما يخص الدول النامية فأغلب هذه الدول- كما يرى بعض الباحثين- تتميز بحدثة عهدها بتوظيف التكنولوجيا في كل المرافق الإدارية والمالية وكبر حجم القطاع الزراعي الذي يعمل خارج النظام الضريبي, فضلاً عن فقدان الإرادة السياسية للتعامل مع هذه التكنولوجيا. وكل ذلك يجعل مسألة إخضاع الضريبة الإلكترونية أمراً متعسراً قبل القيام بإصلاحات واسعة لنظم الإدارة الضريبية.⁽⁵¹⁾ والإدارة الضريبية في العراق تعاني من مشاكل كبيرة في أدائها لعملها والسبب هو الإهمال الكبير لها بسبب الاعتماد على العائدات النفطية وعدم منحها ما تستحق من اهتمام لإصلاح تلك الإدارة وتطويرها وتمكينها من مساهمة التطورات المتسارعة في إدارة العوائد الضريبية, رغم أن الهيئة العامة للضرائب حالياً تسعى لإدخال تحديثات على النظام الضريبي القائم آخرها اعتماد مشروع الرقم الموحد للمكلفين.⁽⁵²⁾

الفرع الثالث- المعالجة التقليدية لمعاملة الأرباح الإلكترونية ضريبياً

إن اختلاف المعايير المتبعة في تحديد مكانية الخضوع للضريبة يؤدي غالباً إلى الازدواج الضريبي كما سبق وأوضحنا إذ تلجأ الدول لعقد الاتفاقات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف لمعالجة ذلك, وتعتمد هذه الاتفاقات على نماذج معدة سلفاً من قبل منظمات إقليمية (نموذج مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ونموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي الأوروبية) أو دولية (نموذج الأمم المتحدة) , هذه النماذج وضعت لتلافي الازدواج في مجال الضرائب التقليدية التي تعتمد الحدود الجغرافية وتعتمد على معايير ثابتة , إلا إن تطبيق ذات المعايير على الأرباح التجارية الإلكترونية يقود إلى مشكلات معقدة على الصعيد العملي لا سيما في المجالين الآتيين:

أ- نوع الدخل

تفرّق اتفاقات منع الازدواج الضريبي (مثل اتفاقية منع الازدواج الضريبة بين دولة مجلس الوحدة الاقتصادية العربية) بين أرباح الأعمال التجارية التي تنجم من عمل تجاري كالصناعة والتجارة وبين الأرباح المتحققة من بيع حقوق الملكية الفكرية (كبيع حقوق نشر الكتاب إلى دار نشر معينة) وتطلق عليها الاتفاقية العربية لمنع الازدواج الضريبي بـ(الاتاوات) وتعرّفها بأنها "المبالغ المدفوعة من أي نوع مقابل استعمال أو حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو أية اختراع أو علامة تجارية أو رسم أو نموذج أو خطة أو تركيب أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة تجارية أو صناعية أو علمية..."⁽⁵³⁾ فالدخل الأول يخضع للضريبة في دولة تحقق الدخل, على أساس الربح الصافي (الربح الصافي: هو الربح الخاضع للضريبة بعد تنزيل ما أنفقته المكلف على إنتاجه كأجرة المحل أو اندثار الآلات أو الديون المدعومة), في حين يخضع الثاني للضريبة في الدولة التي يتم فيها شراء حقوق الملكية الفكرية وعلى أساس الدخل الإجمالي وبمقدار نص سعر الضريبة المقررة في تلك الدولة (أي دون خصم أي مبالغ أنفقها المكلف في سبيل الحصول على دخله) وهذا ما تبنته صراحة اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين جمهورية العراق وجمهورية مصر العربية (المواد 6 و 11 من الاتفاقية)⁽⁵⁴⁾ ونموذج اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين دولة مجلس الوحدة الاقتصادية العربية. وهو ما تبنته أيضاً وبصيغة مقاربة نموذج الأمم المتحدة لمنع الازدواج الضريبي⁽⁵⁵⁾

وهذه التفرقة بين الدخل التجاري وحقوق الملكية الفكرية تصبح مسألة حرجة في تكييف المعاملات الإلكترونية هل هي أرباح تجارية أم حقوق ملكية فكرية؟

2- الموطن الدائم

لا تجيز اتفاقات منع الازدواج الضريبي للدولة فرض الضريبة على الشركات الأجنبية غير المقيمة التي تمارس نشاطها في دولة معينة ما لم يكن لها موطن دائم. والموطن الدائم حسب نموذج الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي هو "المكان الثابت الذي تمارس فيه الشركة محمل نشاطها التجاري أو بعضه"⁽⁵⁶⁾ وتسميه اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين دولة مجلس الوحدة الاقتصادية العربية (الموطن الضريبي) ويراد منه المكان الذي "يتواجد فيه الشخص بحكم موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته أو أي معيار آخر مماثل"⁽⁵⁷⁾ ويمكن أن يكون هذا المكان موقع الوسيط التجاري أو الوكيل بالعمولة أو بائع التجزئة. وإذا كان تحديد موطن الشركة الدائم في ظل التجارة التقليدية أمراً ميسوراً فالحال مختلف تماماً مع التجارة الإلكترونية التي تمارس نشاطها في فضاء افتراضي ليس له وجود مادي محدد.

المبحث الثالث- دور المنظمات الدولية في وضع الحلول المناسبة لمشكلة الضرائب الإلكترونية

إن الصفة العالمية للمبادلات الإلكترونية تجعل من الصعوبة بمكان على دولة واحدة أن تنفرد في فرض الضريبة الإلكترونية ورقاتها، لذلك أصبح التعاون الدولي هو الحل الوحيد لهذه المشكلة، فحين تبني شركة تتوطن في دولة (أ) برامج الكترونية لمواطن يسكن دولة (ب) لكن شراءه كان من مزود خدمة في دولة (ج) وتم الشراء لصالح شخص يسكن دولة (د)، فأى دولة لها حق فرض الضريبة عليه؟ وعلى وفق أي معيار؟

سابقاً كانت اتفاقات منع الازدواج الضريبي واتفاقات تبادل المعلومات الضريبية هي الحل الأمثل لمواجهة هذه المشكلات إلا أن كلا النموذجين يعتمدان على فرضية الحدود الجغرافية بين الدول التي تلاشت مع ظهور البيئة الإلكترونية. وقد كانت المبادرات لمواجهة هذه المشكلة ذات طبيعة دولية تمثلت بالمبادرات المقدمة من الدول المتقدمة التي استخدمت التكنولوجيا قبل غيرها، لذلك لا عجب أن نرى منظمة التجارة والتعاون الاقتصادي كانت هي أول الجهات التي طرحت الموضوع في مؤتمراتها، إلا أن ما ميزها هو مراعاة مصالح الدول المتقدمة (أي الدول المصدرة للبضائع الإلكترونية التي تمثل غالبية الدول الأعضاء في المنظمة) لذلك رأت الدول النامية اللجوء إلى منظمة تأخذ بنظر الاعتبار مصلحة الدولة المستفيدة والمستهلكة للبضاعة الإلكترونية وقد أخذت منظمة الأمم المتحدة على عاتقها تولي هذه المهمة. وستتناول أولاً دور منظمة التجارة والتعاون الاقتصادي في المطلب الأول، ثم نتناول دور منظمة الأمم المتحدة في المطلب الثاني.

المطلب الأول- منظمة التجارة والتعاون الاقتصادي

وهي منظمة دولية تأسست عام 1948 لتنسيق السياسات الاقتصادية للدول الصناعية، وتضم 30 دولة منها الولايات المتحدة واليابان وكوريا الجنوبية والمملكة المتحدة⁽⁵⁸⁾، وخلافاً لمنظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي فإن هذه المنظمة لا تقوم بالتدخل لتقديم المساعدات الاقتصادية للدول الأعضاء، إنما يقتصر دورها على تقديم المشورة والإشراف على المسائل المرتبطة بالاقتصاد الوطني للدول الأعضاء⁽⁵⁹⁾.

يتفق المعنيون بشؤون الضريبة الإلكترونية⁽⁶⁰⁾ إن هذه المنظمة -ومن خلال لجنة الشؤون المالية فيها- هي المنظمة العالمية الوحيدة التي استطاعت أن تقدم نفسها بوصفها منظمة غير رسمية لتوحيد التشريعات الضريبية فيما يخص الضريبة الإلكترونية، كما وإن المنظمات العالمية الأخرى مثل منظمة التجارة الدولية ومؤتمر الأمم المتحدة للتنمية والتعاون (الاونكتاد) ترجع بصورة دائمة إلى المعايير التي تبنتها المنظمة⁽⁶¹⁾، وأتخذ دور هذه المنظمة بشأن التجارة الإلكترونية ثلاثة مسارات:

الفرع الأول- المعوقات السياسية

حاولت المنظمة من خلال مؤتمراتها المتعاقبة بدءاً من مؤتمر أوتاوا 1998 ومؤتمر 2003 أن تؤكد السيادة الوطنية للدول الأعضاء في معالجة الضريبة الإلكترونية، وفي الوقت نفسه توجه نظر الدول الأعضاء إلى أهمية التعاون الدولي لتسهيل تطبيق التشريعات الضريبية

الوطنية، حيث أكدت المنظمة (كما ورد في تقرير لجنة الشؤون المالية فيها) إن الحلول والمقترحات التي تقدمها المنظمة يجب أن "تكفل المحافظة على السيادة المالية للدول كافة وتأمين حصة عادلة من الوعاء الضريبي للتجارة الإلكترونية بين الدول لتجنب خضوع المكلف لأكثر من ضريبة أو عدم الخضوع لأي ضريبة"⁽⁶²⁾ كما حاولت المنظمة توحيد السياسة المالية للدول بشأن الضريبة الإلكترونية، فعدت أن التجارة الإلكترونية مصدر مهم لتحسين المستوى الاقتصادي وتطويره، ومن ثم على الحكومات كافة أن توفر مناخاً مالياً مناسباً لازدهار هذا النوع من التجارة مع تطبيق نظام ضريبي عادل وواضح.⁽⁶³⁾

الفرع الثاني- المعوقات الفنية

انصبّت جهود هذه المنظمة على محاولة تجاوز العقبات الفنية التي تعترض فرض الضريبة الإلكترونية, بوصفه العائق الأكثر حضوراً على صعيد التطبيق العملي للضريبة الإلكترونية, وكانت مساهمة المنظمة كما يأتي:

أولاً- فيما يخص التنظيم القانوني للفضاء الرقمي: أقرّت المنظمة في توصياتها بأن هناك جهوداً مستمرة لتطوير نظم التجارة والدفع والمعايير التقنية الخاصة بالسيطرة على الانترنت إلا أنها أبدت استعدادها لتقديم الدعم الفني والمشورة وحتى الوساطة لإبرام الاتفاقات الثنائية والمتعددة الأطراف لتعزيز التعاون الدولي في الوصول الى معايير ثابتة للتعامل مع البيئة الإلكترونية.⁽⁶⁴⁾ وقد تبنت المنظمة ذات القواعد الضريبية التقليدية في فرض الضريبة التي جاء بها الاقتصادي آدم سميث, مثل قاعدة العدالة الضريبية و الاقتصاد في النفقة و اليقين والمرونة.

ثانياً- فيما يخص الإدارة الضريبية: مع إقرار المنظمة بأهمية الموارد المالية التي تحققها الضرائب على التجارة الإلكترونية فيما يخص الدول النامية والدول الأخذة في طريق النمو, إلا أن المنظمة لم تضع قواعد خاصة لمساعدة الإدارات الضريبية في الدول النامية, لكنها في الوقت نفسه أبدت رغبتها بتقديم الاستشارات الفنية لأي دولة بشأن تطوير نظامها الضريبي ليصبح قادراً على التعامل مع تحدي التجارة الإلكترونية.⁽⁶⁵⁾

الفرع الثالث- المعايير التقليدية في فرض الضريبة

أولت المنظمة اهتماماً خاصاً بذلك, وكان لها قدم السبق في ذلك من خلال وضع الحلول العملية لمسألة نوع الدخل والموطن الدائم:

1- نوع الدخل

في التعامل مع البضائع والخدمات الإلكترونية, تصعب مسألة التفرقة بين بيع حقوق الملكية الفكرية وبين البيوع التجارية, فغالبية الشركات تتبع الكتب او البرمجيات بصيغة ترخيص (License) شبيه ببيع حقوق الملكية الفكرية لمحاولة تقليل الضريبة أو لأسباب فنية أخرى⁽⁶⁶⁾. لكن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وبعد دراسة لأكثر من 21 مجموعة لأصناف المعاملات التجارية الإلكترونية, توصلت اللجنة المالية فيها إلى أن الأرباح الإلكترونية للبضائع والخدمات الرقمية من شأنها إنتاج أرباح تجارية وليس حقوق ملكية فكرية, والسبب هو " أن الأموال التي يدفعها المستفيد هي مقابل تملك المعلومات المنقولة بصورة رقمية, وبالتالي لا تشكل مقابلاً □ للانتفاع بحقوق الملكية الفكرية"⁽⁶⁷⁾

فمثلاً عملية بيع كتاب الكتروني عن طريق الانترنت لشركة او شخص وطني مقيم في الدولة إلى منتفع أجنبي في دولة أخرى, فالبدل الذي يتلقاه الطرف الوطني هو ربح ناجم عن عمل تجاري يخضع لضريبة الدخل على الأعمال التجارية في تلك الدولة.

2- الموطن الدائم

في ظل التجارة التقليدية بعدُ تحديد الموطن الدائم للشركة التجارية عنصراً أساسياً في تحديد خضوعها للضريبة من عدمه, وقد عدّته نماذج اتفاقات منع الازدواج الضريبي انه المكان الثابت الذي تمارس فيه الشركة نشاطها التجاري, واغلب اتفاقات منع الازدواج الضريبي لا تجيز للدولة فرض الضريبة على دخل الشركة الأجنبية غير المقيمة ما لم تتمتع بموطن دائم. وفي التجارة الإلكترونية فان تحديد موطن الشركة التي تمارس التجارة الإلكترونية يواجه صعوبات متعددة منها القابلية على الانتقال من مكان إلى آخر دون تكاليف كبيرة. وفي مواجهة ذلك رأت المنظمة أن موطن الشركة الدائم هو مكان مزود الخدمة (Server). وتشبه المنظمة مزود الخدمة بمهمة الوسيط التجاري في أي عملية تجارية, كما وتعدّه المنظمة بأنه الموطن الدائم للشركة او المشروع التجاري في ثلاث حالات⁽⁶⁸⁾:

أ-إذا كان لمزود الخدمة دور تكميلي في إتمام عملية البيع او الشراء.

ب-إذا كان مزود الخدمة مملوكاً أو مؤجراً من قبل مؤسسة غير مقيمة.

ج-إذا كان المزود مستقراً في مكان واحد لمدة من الزمن.

فمتى ما تدخل مزود الخدمة في عملية البيع او عملية الدفع او التسليم للبضاعة, عُدّ موطناً دائماً ولو كانت إدارته والتحكم به عن بعد من مكان غير مكانه الدائم.

المطلب الثاني- منظمة الأمم المتحدة

ظهرت الحاجة إلى تدخل الأمم المتحدة في تنظيم شؤون الضرائب ذات الطابع الدولي مع تزايد حجم التجارة الدولية في أواخر سبعينات القرن المنصرم حيث كان النموذج الذي اعد من قبل منظمة التجارة والتعاون الاقتصادي في مؤتمرها علم 1977 هو النموذج الدولي لمنع الازدواج الضريبي وتبادل المعلومات الضريبية الذي لقي قبولاً عاماً بين الدول آنذاك.

ومع دخول الدول النامية ميدان التجارة الدولية, لاحظت الأخيرة أن نموذج منظمة التجارة والتعاون الاقتصادي مناسب للدول الصناعية أكثر منه للدول المستوردة لرؤوس الأموال (وهي غالبية الدول النامية) لذلك قامت الدول النامية عن طريق موقعها في الجمعية العامة للأمم المتحدة بممارسة الضغط على منظمة الأمم المتحدة لوضع قواعد توازن بين مصالح الدول النامية والدول المتقدمة عند إبرام الطرفين اتفاقات منع الازدواج الضريبي, وازداد الأمر إلحاحاً مع ظهور التجارة الإلكترونية.

وقد اتخذ دور الأمم المتحدة مسارين للمساهمة في مواجهة التجارة الإلكترونية:

الأول- اللجان المالية

أنشأت الأمم المتحدة لجاناً متخصصة لمعالجة وضع نموذج لمنع الازدواج الضريبي الدولي تعمل هذه اللجان تحت إشراف صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية وتحفظ بممثل عن كل دولة عضو في الأمم المتحدة. وقد أدت جهودها إلى إصدار نموذج دولي لاتفاقات منع الازدواج الضريبي وتبادل المعلومات الضريبية ونشر عام 1980 ليكون نموذجاً بديلاً للنموذج الذي أعدته منظمة التجارة والتعاون الاقتصادي، تسترشد به الدول النامية عند إبرامها لاتفاقات مع الدول المتقدمة. واستمرت هذه اللجان بتحديثه ليستوعب التطورات في ميدان التجارة الدولية كان آخرها التعديل لعام 2001.

الثاني- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية(الاونكتاد)

تم تشكيل المؤتمر في عام 1964 ليكون مؤسسة دائمة تابعة للجمعية العامة للأمم المتحدة ليكون اختصاصه تطوير الاستثمار والتعاون الاقتصادي بين الدول الأعضاء لاسيما تنسيق السياسة المالية للدول النامية ودمجها في الاقتصاد العالمي⁽⁶⁹⁾، وتعد مؤتمراته بصورة دورية كل أربع سنوات، حيث سيعقد المؤتمر القادم في الدوحة 2012. وللمؤتمر لجان فرعية تجتمع ثلاث مرات في السنة، وأربع هيئات استشارية تتولى تنسيق التعاون والدعم الفني للدول النامية. وقد تصدى المؤتمر في دوراته الأخيرة لمناقشة مسألة تنسيق السياسة الضريبية للدول النامية والدولة السائرة على طريق النمو في مجال الضرائب على التجارة الإلكترونية إلا أن ذلك بقي على نطاق الدراسات والاقتراحات دون الوصول إلى اتفاق رسمي لذلك من السابق لأوانه القول أن المؤتمر استطاع توحيد السياسة الضريبية لأعضائه وإن كان ذلك من أولوياته.

خاتمة

النتائج

- 1- لم يعالج المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته موضوع التجارة الإلكترونية رغم ضخامة الأرباح التي يمكن أن تحققها التجارة الإلكترونية .
- 2- إن إخضاع الأرباح الإلكترونية للضريبة لا زال أمراً في طور النمو، ولم يتخذ بعد صيغة النظام القانوني المتكامل، والدليل هو تباين مواقف التشريعات الضريبية من هذه الأرباح، فاعلمت هذه التشريعات تغفل الإشارة إلى هذا التحدي المتنامي أما بسبب الصعوبات الجمة التي تواجه مسألة التنظيم التشريعي للضرائب الإلكترونية أو حداثة عهدها بهذه التجارة الأرباح المتحققة عنها.
- 3- أن التعاون الدولي هو العامل الحاسم في تطويع هذه المشكلة، والدليل هو المؤتمرات والاتفاقات والعمل المستمر للجان الدائمة التابعة للمنظمات الإقليمية والدولية في معالجة هذه المشكلة.

التوصيات

- 1- على الصعيد الوطني- تحديث التشريعات الضريبية (خاصة قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل) ليشمل الوعاء الضريبي كل الأرباح المتحققة للمكلف من النشاطات التجارية التقليدية والألكترونية على حد سواء، ووضع تعليمات خاصة للتعامل مع المكلفين الذين يحترفون التجارة في البضائع الإلكترونية، من حيث التقارير المقدمة وطرق التقدير والتحصيل.
- 2- على الصعيد الإقليمي- الأخرى بالسلطات الضريبية في العراق وباقي الدول العربية إدخال تكنولوجيا المعلومات في نظمها الإدارية، لكي تُمكن الكادر الإداري فيها من التعامل الفعال مع المكلفين (شركات أو أفراد) الذين يجنون أرباحاً تجارية خاضعة للضريبة عن طريق بيع بضائعهم الإلكترونية باستخدام الانترنت إضافة تعزيز التعاون بين الدول العربية عن طريق مجلس الوحدة الاقتصادية في جامعة الدول العربية فيما يخص تجنب الازدواج الضريبي على البضائع الإلكترونية.
- 3- على الصعيد الدولي- توسيع التعاون الدولي لتجنب الازدواج الضريبي على السلع الإلكترونية عن طريق المنظمات العالمية وبالأخص منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التجارة العالمية.

- (1) المادة 5 من قانون التجارة رقم 30 لسنة 1984 وتعديلاته
- (2) المادة السابقة
- (3) لعل من الأسباب التي أخزّت معالجة هذه المشكلة هو حداثة تجربة العراق بثورة المعلومات والتحديات التي فرضتها البيئة الالكترونية التي كانت غريبة عن التاجر العراقي قبل عام 2003.
- (4) محمد خالد جمال- التنظيم القانوني للتجارة والإثبات الالكتروني في العالم- منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت- 2006- ص 198
- (5) المصدر السابق – ص 181
- (6) – ينظر ما نشر على الموقع الرسمي لمنظمة التجارة العالمية:
[Http://or.unctad.org/ecommerce/event/docs/colombo-wto.pdf](http://or.unctad.org/ecommerce/event/docs/colombo-wto.pdf).
- (7) - القرار رقم 51/162 الذي اتخذته الجمعية العامة للأمم المتحدة في الدورة الحادية والخمسون في البند 148 من جدول الأعمال، المرفق وتفسير نصوص القانون. منشورات الأمم المتحدة- 1997- (الوثائق الرسمية للجمعية العامة- الدورة الحادية والخمسون).
- (8) Jon.M.Peha- Making internet fit for commerce (issues in Science and technology) National academy press-1999-p4
- (9) وينطبق ذلك على الكتب والبرمجيات والألعاب الالكترونية.
- (10) النص الكامل للقانون على الموقع الرسمي لدائرة الضريبة والمبيعات في الأردن:
<http://www.incometax.gov.jo/incometax/GeneralInfo/LawMain.aspx>
- (11) الفقرة 1 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته
- (12) قدرتي نقولا عطية- ذاتية القانون الضريبي- 1960- (دون ذكر مكان الطبع)- ص 66
- (13) الفقرة 2 من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته
- (14) الفقرات من 1 إلى 6 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته
- (15) أقر مجلس النواب قانوناً جديداً للتعريف الكمركية لكنه لم يصدر بعد. راجع التشريعات المنجزة للفصل التشريعي الثاني 2009-2010 المنشورة على موقع مجلس النواب العراقي:
- <http://www.iraqiparlement.org>
- (16) المادة 20 من مشروع قانون التجارة الالكترونية المقدم استناداً إلى قرار وزير العدل المصري رقم 705 لسنة 1999 بتشكيل لجنة إعداد مشروع قانون تنظيم التجارة الالكترونية.
- (17) Hon Paul Swain-Towards World Class of E-Commerce
Final Report from the Electronic Commerce Action- Team-June 2003-p1
- (18) Jere W. Glover- Small Business Expansions in Electronic Commerce-A look at how small firms are helping shape the fastest growing segments of e-commerce-U.S. Small Business Administration-Office of Advocacy-2000-p1-3
- (19) النص الكامل للقانون على الموقع الرسمي مصلحة الضرائب المصرية :
<http://www.incometax.gov.eg/new-law.asp>
- (20) نص القانون على الموقع الرسمي لوزارة المالية السورية:
<http://www.reefnet.gov.sy/reef/content/Law/datalaw/law31.htm>
- (21) الفقرة 6 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته وللأسف الشديد لم نستطيع الحصول على واقعة رسمية تؤيد ما أشرنا إليه استخدمت فيها الهيئة العامة للضرائب صلاحياتها في فرض الضريبة.
- (22) الفقرة 1 من المادة السابعة والخمسين من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته
- (23) ينظر: د صالح يوسف عجينة- ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية – القاهرة- 1965- ص 124
- (24) - وهو تعريف القاضي مارشال قاضي المحكمة الاتحادية العليا في الولايات المتحدة رقم 116 لسنة 1812 منشور بحثياته على موقع المحكمة الاتحادية العليا:
<http://supreme.justia.com/us/11/116/case.html>
- (25) ينظر: د.سوزي عدلي ناشد- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية- منشورات الحلبي الحقوقية- الطبعة الأولى- 2008- ص 23

- Professor Jinyan Li – Tax Sovereignty and international tax reform- Osgood Hall Law - (26)
School- York University-Toronto- 2004-p144
- (27) عبد الباسط علي جاسم- وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي-دراسة مقارنة-أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون/جامعة الموصل لسنة 2005-ص144
- (28) جهاد سعيد خصاونة- مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني-عمان-1995-ص79
- (29) جوزيف طربية-الضرائب على الدخل في لبنان-بيروت-1982-ص53
- (30) الفقرة 10 من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته
- (31) للتفصيل تنظر المادة الثانية عشر والثالثة عشر من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.
- (32) الفقرة 1 من المادة الواحدة والعشرين من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.
- (33) ويسمى ذلك بالمتاجرة في العراق
- (34) يسمى ذلك بالمتاجرة مع العراق
- (35) د طاهر الجنابي- علم المالية العامة والتشريع المالي-توزيع المكتبة القانونية- بغداد-2006-151
- (36) ينظر اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية المنعقدة تحت رعايا جامعة الدول العربية لسنة 2000 والتي انضم إليها العراق مع عدد من الدول العربية الأخرى.
- (37) راجع الفرع الثالث من المبحث الأول حول مزايا الضريبة الألكترونية
- (38) المادة الثلاثون من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.
- (39) يراجع الفصل السادس عشر من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته
- (40) - تنص اغلب الدساتير في الدولة الذي تأخذ بالديمقراطية النيابية على هذا المبدأ, كالفقرة أولا من المادة 28 من الدستور العراقي النافذ.
- (41) - لعل من المناسب أن نشير إلى (إعلان استقلال الفضاء الالكتروني) الذي نشره أحد دعاة استقلال الفضاء الالكتروني (محاكاة لإعلان استقلال الولايات المتحدة) ويتضمن نصوصاً مشابهة لتلك الواردة في إعلان استقلال الولايات المتحدة, من ذلك"..... يا حكومات الدول الصناعية...إنكم لا تمتلكون سلطة علينا, وليس لدينا حكومة منتخبة ولا نرغب بها , فالحكومات تستمد سلطتها من موافقة محكوميها, ونحن لا نعطيكم هذه الميزة... وفضائنا خارج حدودكم المرسومة"
- راجع الإعلان كاملاً على الموقع:
- <http://www.ibiblio.org/netchange/hoststuff/barlow.html>
- Rifat Azam- E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The integrative adaptation model- (42)
Virginia Journal of Law & Technology- Vol.12 >No.5.2007.p20
- Ibid-p21 (43)
- Andrew Lymer- Taxation in an Electronic World: the international debate and role for tax (44)
research- ATAX Discussion paper Series. No.3.p6
- Susanne Teltscher- Tariffs, Taxes and Electronic Commerce: Revenue Implications for (45)
developing countries- United Nations Conference on Trade and development- New York. 2000-p1
- (46) راجع المذكرة التوضيحية للأمر رقم 49 المتعلق بالإستراتيجية الضريبية لعام 2004 المنشور في الوقائع العراقية بعدد 3981 في 2003/12/31
- David R.Johnson,David post- Law and Borders- The rise of Law in Cyberspace- (47)
Stanford Law Review-Volume 48,No5-p1367
- (48) - برز هذا الاتجاه أولاً في ميدان القانون الجزائية , حيث طبقت العديد من المحاكم الجنائية في الولايات المتحدة, في تكييف الجرائم الألكترونية باعتبار أن تغيير وسيلة الجريمة لا يغير من طبيعتها وتكييفها القانوني. للتفصيل:
- Neal Kumar Katyal- Criminal Law in Cyberspace-Georgetown University Law center- Working
paper No.249030-2000-p3(footnote)
- Paul Schiff Berman- The Globalization of Jurisdiction- University of Pennsylvania Law - (49)
Review-Vol.151.No.2.2002.p315

- David R.Johnson,David post- Law and Borders- The rise of Law in Cyberspace-Op.Cit-- (50)
p1367
- Richard M.Bird and Eric M.Zolt-Technology and Taxation in Developing Countries: from - (51)
Hand to Mouse- *National Tax Journal*-2008- Volume: 61 Issue: 4-p791
- (52)يراجع في تفاصيل ذلك موقع الهيئة الالكتروني: <http://www.iraqtax.org/>
- (53) المادة 11 من اتفاقية منع الازدواج الضريبية بين دولة مجلس الوحدة الاقتصادية العربية
- (54) ينظر النص الرسمي للاتفاقية على الموقع الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية وعلى الرابط الآتي:
<http://www.incometax.gov.eg/pdf/trearies>
- Bart Kosters- The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments- - (55)
Asia-Pacific Bulletin ©2004-International Bureau of Fiscal Documentation-P10
- Georg Seitz- lternational Income Taxation of Cross-border Elctronic Commerce - (56)
Transactions- A United State- New Zealand Case study- Center for business and Corporate Law-
2005-p10
- (57) الفقرة 1 من المادة 3 من اتفاقية منع الازدواج الضريبية بين دولة مجلس الوحدة الاقتصادية العربية
- Loriaux, Michael M. "Organization for Economic Cooperation and - (58)
Development." Microsoft® Student 2009 [DVD]. Redmond, WA: Microsoft Corporation, 2008.
Ibid - (59)
- Arthur J.Cockfield- The Rise of The OECD As Informal” World Tax Organization” - راجع مثلا: (60)
through National Responses to E-Commerce Tax Challenges-Yale Journal of Law&Technology-
Vol. 8, 2006.p140
- K.Siliafis- Taxation of E-Commerce A Task for Jugglers-Masaryk University of Law and - (61)
Technology-Vol.1-2004-p147
- (62) - راجع التقرير الوزاري الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:
Elctronic Commerce: Taxation Framework Conditions- Report by The Committee on Fiscal
Affairs-Organization of Economic Co-operation and Development- 1998-p3
Ibid –p3- (63)
Ibid –p6 - (64)
Ibid –p6- (65)
- Vladimir Lopez-Bassols Vickery- The policy Debate on Elctronic Commerce – the OECD's - (66)
contribution-E-COMMERCE-POLITIK-No 4- 2001-p21
- Arthur J.Cockfield- The Rise of The OECD As Informal” World Tax Organization” through - (67)
National Responses to E-Commerce Tax Challenges-Op.Cit.p144
Ibid –p144- (68)
- Microsoft® Student 2009 [DVD]. Redmond, WA: Microsoft Corporation, 2008 Op.Cit. - (69)

مصادر البحث

أولا- المصادر العربية

• الكتب

- 1- جهاد سعيد خصاونة- مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني-عمان-1995
- 2- د.سوزي عدلي ناشد- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية-منشورات الحلبي الحقوقية- الطبعة الأولى-2008
- 3- قدري نقولا عطية- ذاتية القانون الضريبي- 1960-(دون ذكر مكان الطبع)
- 4- محمد خالد جمال- التنظيم القانوني للتجارة والإثبات الالكتروني في العالم-منشورات الحلبي الحقوقية-بيروت-2006
- 5- يونس البطريق وآخرون- النظم الضريبية-مؤسسة شباب الجامعة-الإسكندرية-1979
- 6- يونس البطريق- في المالية الدولية-الدار الجامعية-بيروت-1986

• القوانين والانتظمة والوثائق

- 1- الدستور العراقي الدائم
- 2- قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984.
- 3- قانون المعاملات الالكترونية الأردني المؤقت رقم 85 لسنة
- 4- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل
- 5- الوثائق الرسمية للجمعية العامة للأمم المتحدة-الدورة الحادية والخمسون. 2001
- 6- المذكرة التوضيحية للأمر رقم 49 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة المتعلق بالإستراتيجية الضريبية لعام 2004 المنشور في الوقائع العراقية بعدد 3981 في 2003/12/31
- 7- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية المنعقدة تحت رعايا جامعة الدول العربية لسنة 2000

• الرسائل والاطاريح الجامعية

- عبد الباسط علي جاسم- وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي-دراسة مقارنة-أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون/جامعة الموصل لسنة 2005

• المواقع الالكترونية الرسمية

- 1- <http://or.unctad.org/ecommerce/event/docs/colombo-wto.pdf>.
- 2- <http://www.ibiblio.org/netchange/hoststuff/barlow.html>
- 3- <http://supreme.justia.com/us/11/116/case.html>
- 4- <http://www.iraqtax.org/>
- 5- <http://www.incometax.gov.jo/incometax/GeneralInfo/LawMain.aspx>
- 6- <http://www.incometax.gov.eg/new-law.asp>
- 7- <http://www.reefnet.gov.sy/reef/content/Law/datalaw/law31.htm>

ثانيا- المصادر الأجنبية

- 1- Andrew Lymer- Taxation in an Electronic World: the international debate and a role for tax research- ATAX Discussion paper Series
- 2- Arthur J.Cockfield- The Rise of The OECD As Informal” World Tax Organization” through National Responses to E-Commerce Tax Challenges-Yale Journal of Law&Technology-
- 3- Bart Kusters- The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments- Asia-Pacific Bulletin ©2004-International Bureau of Fiscal Documentation

- 4- David R.Johnson,David post- Law and Borders- The rise of Law in Cyberspace-Stanford Law Review-Volume 48,No5
- 5- Elctronic Commerce: Taxation Framework Conditions- Report by The Committee on Fiscal Affairs-Organization of Economic Co-operation and Development- 1998
- 6- Georg Seitz- Iiternational Income Taxation of Cross-border Elctronic Commerce Transactions- A United State- New Zealand Case study- Center for business and Corporate Law-2005
- 7- Hon Paul Swain-Towards World Class E-Commerce Final Report from the Electronic Commerce Action- Team-June 2003
- 8- Jere W. Glover- Small Business Expansions in Electronic Commerce-A look at how small firms are helping shape the fastest growing segments of e-commerce-U.S. Small Business Administration-Office of Advocacy-2000
- 9- Jon.M.Peha- Making internet fit for commerce (issues in Science and technology) National academy press-1999-p4
- 10- K.Siliafis- Taxation of E-Commerce A Task for Jugglers-Masaryk University of Law and Technology-Vol.1-2004
- 11- Loriaux, Michael M. "Organization for Economic Cooperation and Development." Microsoft® Student 2009 [DVD]. Redmond, WA: Microsoft Corporation, 2008.
- 12- Neal Kumar Katyal-Criminal Law in Cyberspace-Georgetown University Law center- Working paper No.249030-2000-p3(footnote)
- 13- Paul Schiff Berman- The Globalization of Jurisdiction- University of Pennsylvania Law Review-Vol.151.No.2.2002
- 14- Professor Jinyan Li – Tax Sovereignty and international tax reform- Osgood Hall Law School- York University-Toronto- 2004
- 15- Richard M.Bird and Eric M.Zolt-Technology and Taxation in Developing Countries: from Hand to Mouse- *National Tax Journal*-2008- Volume: 61
- 16- Rifat Azam- E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The integrative adaptation model- Virginia Journal of Law& Technology- Vol.12 >No.5.2007
- 17- Scott Wisniewski- Taxation of Virtual Assets-Duke Law&Technology Review-Vol.200.No.x
- 18- Susanne Teltscher- Tariffs, Taxes and Electronic Commerce: Revenue Implications for developing countries- United Nations Conference on Trade and development- New York. 2000
- 19- Vladimir Lopez-Bassols Vickery- The policy Debate on Elctronic Commerce – the OECD's contribution-E-COMMERCE-POLITIK-No 4- 2001