مبادئ ومعايير الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني*

الباحثة: رشا فؤاد غلام علي عبد[1] أ. م. د. نور حمزة حسين[2]
rasha82fouad@uomustansiriyah.edu.iq dr.noorh@uomustansiriyah.edu.iq
[1، 2] الجامعة المستنصرية– كلية القانون

تاريخ الاستلام 2026/5/14 تاريخ القبول 2026/6/17 تاريخ النشر 2026/8/30

الملخص:

يتناول هذا البحث مبادئ ومعايير الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني في التشريع الضريبي العراقي وفق قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ وقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل النافذ وقانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل النافذ، يهدف هذا البحث الى بيان مدى كفاية هذه المبادئ والمعايير في تحقيق الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني، نظرا لتوسع حجم الاقتصاد الرقمي والتحول من الانشطة الاقتصادية التقليدية الى الانشطة الاقتصادية الالكترونية. حيث تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي المقارن في تحليل النصوص التشريعية ومقارنتها بتجارب في دول المقارنة ودول اخرى وتوصيات ومقترحات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وخلص البحث الى عدم كفاية هذه المعايير في مواجهة صعوبات الاخضاع الضريب للدخل الالكتروني سيما في العراق ودول المقارنة، ونوصي بضرورة تحديث التشريعات الضريبية بما يوائم التطورات الحاصلة في الاقتصاد الرقمي، وتبني التعديلات التشريعية والاجرائية بما يحقق العدالة الضريبية وحماية الايرادات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: مبادئ الاخضاع الضريبي، معايير الاخضاع الضريبي، الدخل الالكتروني، قانون ضريبة الدخل، الاقتصاد الرقمي.

Principles and Standards for Taxing Electronic Income

Researcher: Rasha Fouad Gulam Ali[1] Assis. Prf. Dr. Noor Hamza Husean[2]
[1, 2] Mustansiriyah University- College of Law

Abstract:

This study examines the principles and criteria governing the tax subjection electronic income under three comparative income tax the frame

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير.

works: the Iraqi income tax law No.1131982(as amended), the Jordanian income tax law No.342014(as amended), found the Egyptian income tax Law No.91of 2005(as amended). The study aims to assess the adequacy of these principles and criteria in achieving effective tax subjection electronic income, light of the rapid expansion of the digital economy the progressive shift the prom try the try the traditional economic activities to electronic and digital once. To this end, a comparative analytical methodology was adopted, involving the systematic analyisi of the applicable legislative texts and their comparison with the experiences of the countries under study as well as other jurisdictions, alongside the recommendations and proposals advanced by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). The study concludes that's the existing traditional principles and criteria are insufficient to address the challenges posed by the taxation of electronic income, particularly within the Iraqi and comparative legal frameworks. Accordingly, the study recommends the modernization of tax legislation in the history jurisdiction to align with the evolving requirements of the digital economy, advocates for the adoption of comprehensive legislative and procedural reforms capable of achieving tax equity and safeguarding National tax revenues.

Keywords: Tax Subjection Principles, Tax Subjection Criteria, Electric Income, Income Tax Law, Digital Economy.

المقدمة:

يعتبر الاخضاع الضريبي للدخل من المسائل المهمة التي اثارت الفكر المالي بالنقاشات والجدل، فالنظام الضريبي يقوم في جوهره على مجموعة من المبادئ والمعايير التي ترسم حدود السيادة الضريبية للدولة وسلطاتها في فرض الضريبة على الإيرادات التي يحققها الافراد والشركات.

وقد أستقر الفقه المالي على مجموعة من المبادئ التي يتسند اليها التشريع الضريبي في بناء منظومته التشريعية. بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية من جهة وحماية الحقوق المالية للدولة من جهة أخرى.

أولاً: الأهمية: تكمن أهمية هذا البحث في بيانه للمبادئ والمعايير التي تسند اليها التشريعات الضريبية لتحقيق الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني المتحقق عن الأنشطة الاقتصادية التي تمارس من خلال الوسائل الالكترونية ومدى كفايتها في تحقيق الاخضاع الضريبي وحماية الإيرادات الضريبية.

ثانياً: الإشكالية: تتلخص الإشكالية الرئيسية في السؤال التالي: هل تمتلك التشريعات الضريبية في العراق والأردن ومصر، مبادئ ومعايير فعالة وواضحة للإخضاع الضريبي للدخل الالكتروني؟ ويتفرع عن هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية:

1. ماهي مبادئ ومعايير الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني المعتمدة في العراق ومصر والأردن؟
2. ماهي النصوص القانونية الضريبية التي نظمت تلك المبادئ والمعايير؟
3. مدى كفاءة النظم الضريبية في تحقيق السيادة الضريبية بالاعتماد على هذه المبادئ والمعايير؟

ثالثاً: الأهداف: يهدف هذا البحث الى تأصيل مبادئ ومعايير الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني في التشريع الضريبي العراقي والأردني والمصري، وبيان شروطها واحكامها المعتمدة ومواطن الضعف في تحقيق غايتها بخضوع الدخل الالكتروني لضريبة الدخل.

رابعاً: الفرضية: يفترض الباحث ان مبادئ ومعايير الاخضاع الضريبي المعتمدة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، وقانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل، وقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل غير كافية لتحقيق الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني.

خامساً: المناهج: اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي لدراسة النصوص القانونية الضريبية، والمنهج المقارن للتمييز بين المعايير المعتمدة في التشريع الضريبي في العراق ومصر والأردن.

سادساً: هيكلية البحث: يقسم البحث الى مبحثين: الأول مخصص لبيان مبادئ الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني في التشريع الضريبي العراقي والمصري والأردني، والثاني لبيان معايير الاخضاع الضريبي المعتمدة في الدول محل الدراسة.

تمهيد: ماهية الدخل الالكتروني وخصائصه

لا يخفى تأثيرات تكنولوجيا المعلومات وما القت به من اثار على جميع نواحي الحياة وجوانبها ولاسيما الجانب الاقتصادي واثرت بشكل كبير في أنماط الأنشطة الاقتصادية المولدة للدخل الخاضع للضريبة. فظهر الدخل الالكتروني بوصفه صورة من صور الدخل غير التقليدي الذي شكل تحديا امام النظم الضريبية في موضوع اخضاعه. ويقصد بالدخل الالكتروني كل أيراد ينشأ عن الأنشطة الاقتصادية

التي تمارس بشكل كلي او جزئي باستخدام الوسائل الالكترونية سواء كان على شكل تقديم خدمات الكترونية او بيع سلع وخدمات او أنماط الأنشطة الالكترونية الأخرى.

ويتميز الدخل الالكتروني بعدة خصائص من ابرزها:

1. قابلية العبور للحدود: يمتاز الدخل الالكتروني بإمكانية التنقل عبر الأقاليم من خلال شبكة الانترنت مما يثير إشكالية تعدد الولايات الضريبية المحتملة [1].

2. الطبيعة غير الملموسة لمصادره: يمتاز الدخل الالكتروني بأن اغلب مصادره متأتية عن الأصول غير المادية منها براءة الاختراع والعلامة التجارية وعوائد الملكية الفكرية [2].

3. انخفاض تكاليف انتاجه: نظرا لاستخدامه الوسائل الالكترونية في إتمام العمليات الاقتصادية بشكل كامل او جزئي فهو اقل تكلفة من حيث عدم الحاجة لمقر او لوازم مكتبية او حتى عدد موظفين كبير [3].

3. تداوله بصورة الكترونية: اذا يتم تداول الدخل الالكتروني بوسائل دفع الكترونية [4] بطاقات الدفع الالكترونية [5] والنقود الالكترونية [6] وغيرها من وسائل الدفع الالكتروني.

4. تعدد اشكال الدخل الالكتروني: بالإضافة الى النقود التقليدية قد يظهر الدخل الالكتروني في شكل (البيتكوين والاثيريوم والنقود الالكترونية وغيرها) الا ان هذه الاشكال لا تتمتع باعتراف قانوني في اغلب البلاد العربية [7].

كانت هذه ابرز الخصائص التي تميز بها الدخل الالكتروني وهي في ذات الوقت من المعيقات التي واجهتها الأنظمة الضريبية في محاولة فرض الضريبة على هذا النوع من الدخل، سيما مع تنامي معدلات الدخل المتحققة في عالم الاقتصاد اليوم الذي يقوم في جزء كبير منه على أنشطة اقتصادية الكترونية.

المبحث الاول: مبادئ الإخضاع الضريبي للدخل الالكتروني في التشريع الضريبي العراقي والمصري والأردني

تعتبر الضرائب من اهم روافد تغذية إيرادات الدولة لمجابهة متطلبات الانفاق العام للقيام بواجباتها، وفي ذات الوقت تشكل عبء يقع على عاتق الافراد. وللموازنة بين حق الدولة في الحصول على الإيرادات الضريبية وحق الافراد في حقوقهم المالية، وجب أن تخضع عملية فرض الضرائب الى

مجموعة من القواعد التي تنظم فرض الضرائب بما يحقق الهدف منها ودون ان تتجنى على حقوق الافراد.

وقد وضع أدم سمث في كتابه ثروة الأمم هذه القواعد التي تعرف بالقواعد الأربعة وهي العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في نفقات الجباية، وسوف نتعرض لها بالبيان على أربعة مطالب نخصص المطلب الأول لقاعدة العدالة الضريبية والمطلب الثاني لقاعدة اليقين والمطلب الثالث لقاعدة الملائمة ونخصص المطلب الرابع الى قاعدة الاقتصاد وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: مبدأ العدالة الضريبية

تعد العدالة الضريبية من أهم حقوق التي يجب ان يحصل عليها المكلفين ضريبياً، لكون العبء الضريبي يعد من أخطر الأعباء المالية التي تقع على عاتق المكلفين واثقلها، فأصبح لزاماً توفير العدالة الضريبية أيً كان شكل النظام الاقتصادي السائد في الدولة، ولهذا كان الحق في العدالة الضريبية من اهم الحقوق التي تكفلت الدساتير بصيانتها وألزمت المشرع العادي بها عند سن القوانين الضريبية.

وللعدالة الضريبية مفهوما باعتبارها ركن من أركان الضريبة واعتبارها هدف للضريبة، فالنسبة للمفهوم الاول تعني ان يتم تنظيم احكام الضريبة، بشكل يراعي العدالة في القانون الضريبي باحترامها من الإدارة الضريبية وتلائمها مع مقدرة المكلفين، اما المفهوم الثاني الضريبة من الأدوات المالية للدولة توزيع الدخول والثروات بين افراد المجتمع[8]. ان النظام الضريبي الناجح يعتمد المفهومين معا[9].

فكرة العدالة الضريبية كانت ولاتزال موضع خلاف بين كتاب المالية العامة، حيث ذهب رأي الى أن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة بينما يرى أخرون أن الضريبة التصاعدية هي التي تحقق العدالة[10]. يرى فريق ثاني أن العدالة الضريبية هي ان يلزم المكلف بدفع نصيبه في تمويل النفقات العامة[11]. والفريق الثالث يذهب الى العدالة الضريبية تتمثل في التنظيم الفني للضريبة، من خلال الموائمة بين كل نوع من أنواعها مع الغرض منها وسعرها ومعدل فرضها وربطها وجبايتها[12]. ويرى فريق رابع انها تعني ان يقوم كل فرد بالمشاركة في التكاليف والاعباء العامة للدولة وفقا لمقدرته النسبية [13].

هناك نوعين من العدالة الضريبية ذكرها الفقهاء والاقتصاديون هي:

أولاً: العدالة الافقية: وهي فرض معاملة ضريبية متساوية على المكلفين من ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة فيسددون ضرائب متماثلة وهو ما يشكل اساس مبدأ المساواة امام الضريبة [14]، مما يستدعي لإعمال العدالة الافقية الاخذ بالظروف الاجتماعية والشخصية للمكلف بنظر الاعتبار بالإضافة الى الظروف الاقتصادية [15].

ثانياً: العدالة الرأسية: وهي ان يخضع المكلفين الى معاملة ضريبية خاصة لكل منهم حسب ظروفهم الاقتصادية المختلفة، والذي يؤدي الى اختلاف مقدار الضريبية لكل منهم استناداً الى مقدرتهم على الدفع [16]. ان العدالة الرأسية تتحقق من خلال المساواة بالتضحية فيتحمل الغني مبلغ ضريبة اكبر من الفقير، لان عبء الضرائب على الغني اقل من عبئها على الفقير [17].

على الرغم من الاختلاف في مفهوم العدالة الضريبية، الا ان الفقهاء يتفقون على ان يتحمل كل ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وان تعمل الضرائب على تخفيف حده التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، وهذا التعريف قال به الفقيه بوفيه وزملائه[18].

ولأهمية هذا المبدأ فقد نص عليه في دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام 2014، على الزام النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة ودعم التنافس والاتزان المالي ومراعاة العدالة الضريبية [19]. ولضمان تحقيق العدالة الضريبية تم النص على تصاعدية الضريبة على الدخل [20]. الا ان نص المادة الدستورية اقتصرت على هذا، وتجاهل تصاعدية الضرائب على دخول الشركات والمنشآت مثلا، كما اغفلت مبدأ إعفاء الفقراء من الضريبة[21]. اما موقف الدستور الأردني لعام 1954 المعدل، فقد تضمن قاعدة العدالة الضريبية من خلال النص على الاخذ بمبدأ التكليف التصاعدي وتحقيق التوزان بين مقدرة المكلفين على دفع الضريبة وتأمين احتياجات الدولة للإيرادات[22]. أما دستور جمهورية العراق لسنة 2005 فلم يتضمن نصاً صريحاً على مبدأ العدالة الضريبية، وانما تضمن النص على عدد من المبادئ العامة التي تراعي فيها اصحاب الدخول المنخفضة وتوفير متطلبات الحد الادنى من المعيشة [23]. والزام الدولة بضمان مستوى معيشي كريم للمواطنين عن طريق كفالتها لعدد من الحقوق ومن ضمنها تأمين دخل مناسب وسكن ملائم[24]، مما يعني مراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية ومراعاة المقدرة التكليفية بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية.

ان النص في صلب الوثيقة الدستورية على مبدأ العدالة الاجتماعية ومن صورها العدالة الضريبية، هو لغرض تقييد والزام السلطة التشريعية او التنفيذية بهذا المبدأ عند مباشرة أعمالها وإلا وصف عملها بعدم المشروعية [25].

ولما تقدم نجد ان الدستور المصري يعد الأقرب الى مبدأ العدالة الضريبية من خلال النص على الضريبية التصاعدية وربطه للضريبة بالعدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، فيما يأتي الدستور الاردني بالمرتبة الثانية فقد نص على التصاعدية في فرض الضريبة وعدم تجاوز مقدرة المكلفين، فيما نجد الدستور العراقي جاء لاحقا من حيث جودة النص الدستوري على هذا المبدأ بالاكتفاء بقانونية الضريبة واعفاء الدخول المنخفضة، نقترح ضرورة النص في الدستور العراقي على تصاعدية الضريبية بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين و أساساً دستوريا يبرر إخضاع الدخل الالكتروني الى ضريبة الدخل لتحقيق العدالة بين أصحاب الدخل التقليدي والدخل الالكتروني.

المطلب الثاني: قاعدة اليقين

وتقضي هذه القاعدة بان تكون الضريبة محددة وواضحة للمكلف بدون غموض في فرضها اي ان سعرها ووعاءها وموعد دفعها واسلوب تحصيلها وكل ما يتصل بها من احكام واجراءات معلومة لدى المكلف سلفاً [26]. ويعرف اليقين الضريبي بأنه (أن تكون الضريبة محددة المقدار بشكل واضح ومحدد يتيح للمكلف معرفة مقدار الضريبة التي يجب عليه دفعها والوقت الذي يجب عليه دفعها خلالها وطريقة الدفع وكيفية التظلم من تقدير الادارة لما هو مستحق عليه)[27]. يتيح اليقين الضريبي للمكلف القدرة على تنفيذ التزاماته الضريبية وهو ما يعرف بالربط الذاتي للضريبة وأن تكون القاعدة الضريبية محددة بدقة ووضوح ولا تحتمل التأويل، لكي يستطيع المكلف من تقدير الضريبة المستحقة عليه بصورة دقيقة تجنبه المسؤولية[28]. ان قاعدة اليقين لها أهمية في مجال الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني لأنها تمكن المكلف من معرفة التزاماته الضريبية وتأديتها لتحقيق الامتثال الضريبي الصحيح، ومن جهة الادارة الضريبية تمكنها من القيام بواجباتها الضريبية بما يتوافق مع القانون.

ولا يقتصر مفهوم اليقين على وضوح القاعدة الضريبية وانما الحد من كثرة التعديلات الضريبية بالإضافة الى قاعدة عدم رجعية القوانين الضريبية على الماضي، والذي يقصد به تطبيق القانون الضريبي الجديد بدءً من تاريخ نفاذه بنشره في الجريدة الرسمية أو بالميعاد المعين للنفاذ بعد النشر، وتطبيق النص الضريبي الجديد على الوقائع والتصرفات التي حصلت بعد تاريخ نفاذه[29]، وبخلافه يحصل تتعارض

مع قاعدة اليقين الضريبي ويتفاجأ المكلف بأعباء ضريبة غير متوقعه تربك حساباته وعدم استقرار معاملاته [30]. بالإضافة الى اضرارها بالخزينة العامة اذا ما تضمن القانون الجديد الغاء او تخفيض سعر ضريبة مقرره سابقاً، والإدارة الضريبية ملزماً قانوناً بإعادة الاموال المتحصلة عن ضرائب السنوات السابقة التي شملها الاثر الرجعي مما يكلف الخزينة العامة مبالغاً ضخمة[31].

تلزم قوانين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الإدارات الضريبية بأن تحيط المكلفين بالتغييرات التي تطرأ على القوانين الضريبية في حال كانت تنشأ التزاما أو تعدل التزاماً ضريبياً مع الاعتراف بحق الممول بالحصول على المساعدة من الإدارة الضريبية [32].

ونجد التزام المشرع الضريبي العراقي بهذه القاعدة، حيث وضع المشرع العراقي نصوص قانونية ضريبية حددت وعاء الضريبة[33]. والمدة التي تفرض عليها الضريبة[34]. بالإضافة الى النصوص التي حددت مدد السداد وكيفية الاعتراض على تقدير الضريبة وواجبات المكلف الضريبية.

اما المشرع الاردني فيتمثل التزامه بقاعدة اليقين من خلال بيان مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة[35]، وتحديد نسبها[36]. والمدة والكيفية التي يتم بموجبها جباية الضريبة وطريقة السداد، ومما يحسب للمشرع الأردني هو النص صراحة على اخضاع الدخل المتحقق من التجارة الالكترونية التي هي اهم مصادر الدخل الالكتروني، محققا بذلك يقينا ضريبياً لدى كل من المكلف والادارة الضريبية[37].

وكذلك المشرع المصري قد حدد وعاء الضريبة والمدة الضريبية والنسب الضريبية وتحديد الاجراءات التي يلتزم بها المكلف في قانون ضريبة الدخل المرقم 91 لسنة 2005[38]. مما يلاحظ على كل من التشريع الضريبي العراقي والمصري عدم الاشارة بشكل صريح الى اخضاع الدخل الالكتروني الى الضريبة، كان من الأنسب النص صراحة في القانون الضريبي على موضوع الوعاء الضريبي للدخل الالكتروني والمدة ووقت السداد.

المطلب الثالث: قاعد الملائمة الضريبية

يقصد بالملائمة الضريبية أن تقوم الدولة بجباية الضرائب بوقت وظرف يكون متلائم مع ظروف المكلف وأوضاعه، اي يتزامن فرضها مع وقت حصول المكلف على الدخل، لا سابقا او لاحقا على وقت تحققها[39]. وتعرض الفقه المالي الى تعريف قاعدة الملائمة الضريبية، عرفها البعض منهم على انها (تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة، تمكيناً للمكلف من دفعها بسهولة وفقا لطبيعة مصدر الدخل وظروف تحصيله)[40]. بينما عرفها البعض بأنها (اختيار الادارة الضريبية أنسب الاوقات

والوسائل ملائمة لظروف المكلفين لتحصيل الضريبة ودفعها، مراعاةً لظروف المكلف وطبيعة المال الخاضع للضريبة)[41]. نلحظ من التعاريف السابقة انها قصرت مبدأ الملائمة الضريبية بكونه يحقق مصلحة المكلف في حين ان الملائمة تتضمن مراعاة مصلحة الخزينة العامة ايضاً، لان قاعدة الملائمة الضريبية تهدف الى تحقيق مصلحة الخزينة العامة أيضا وليس مصلحة المكلف فقط، في تأمين الإيرادات المالية للدولة لتغطية نفقاتها العامة خلال السنة المالية لتجنب حالة العجز المالي في موازنتها[42]. نجد مراعاة قاعدة الملائة فيما يتعلق بالواقعة المنشئة للدخل حسب نوعه، فالدخل التجاري او الصناعي يتم تحصب الضريبة عنه في نهاية السنة، اما الراتب والاجر فيكون في نهاية الشهر او تاريخ وضعها في حساب المكلف [43]. وتتضمن الملائمة ان تختار الادارة الضريبية الوقت والإجراءات المناسبة لظروف المكلف[44]، ولا يتعارض مع مبدأ الملائمة قيام الإدارة الضريبية باستيفاء دين الضريبة قبل تحقق الواقعة المنشئة لها، اذا كان ذلك باختيار المكلف بإرادته الحرة وان يتا ح له الخروج عن هذا النظام في الوقت الذي هو يحدده[45].

أن تطبيق هذه القاعدة بشكل صحيح له الاثر الايجابي في زيادة الايرادات الضريبية، اذ يتيح للإدارة الضريبية جباية الضريبة من المكلف في الوقت الذي يلائم صالح الخزينة العامة [46]وهو ما يحقق سهولة الجباية من المكلفين، كما هو الحال في ضريبة الدخل على رواتب الموظفين في نهاية كل شهر لسهولة وسرعة تطبيقها وعدم تراكمها لنهاية السنة[47].

فنجد المشرع العراقي قد راعى هذه القاعدة من خلال تقدير الضريبة وجبايتها خلال السنة نفسها اذا انقطع الدخل خلال السنة التقديرية [48]. ومنح المكلف الوقت لكي يدفع دين الضريبة بعد تبليغه بالسداد خلال مدة محددة[49]، بالإضافة الى مراعاة الظروف الشخصية للمكلف من خلال منحه سماحات ضريبية له ولزوجه وأولاده[50]. وهو نهج المشرعين الاردني والمصري اذ نجد المشرع الاردني قد قرر مراعاة الوقت المناسب لاستقطاع الضريبة وقبول عدة طرق لتقديم الاقرار الضريبي بعد موافقة الدائرة الضريبية عليها واعتمادها[51]. مما يتيح للمكلف اختيار الطريقة الملائمة له، بالإضافة الى فرصة طلب تقسيط مبلغ الضريبة بناء على موافقة الادارة الضريبية[52]. اما المشرع المصري فقد تبنى قاعدة الملائمة الضريبية في العديد من نصوص قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 المعدل منها ما يتعلق بمنح الوقت الكافي للمكلف لتقديم اقراره الضريبي خلال أربعة أشهر التالية لانتهاء السنة المالية[53]، مع وضع اليات متعددة لتحصيل الضريبة تتيح للمكلف حرية الاختيار بينها [54].

مما تقدم نجد ان التشريع العراقي والمقارن قد راعى قاعدة الملائمة في التشريع الضريبي سواء من حيث وقت تحصيل الضريبة او طريقة تحصيلها او الية تقديم الاقرارات الضريبية وغيرها، وهي تسري على كافة انواع الدخول التي وردت في القانون الضريبي سواء كان دخلا اعتياديا ام الكترونياً.

المطلب الرابع: الاقتصاد في التحصيل

المقصود بقاعدة الاقتصاد في التحصيل أن تقتصد الدولة بنفقات جبايتها للضريبة لكي يكون صافي ايراد الضريبة بعد خصم نفقات جبايتها، وما يدخل الخزينة العامة أكبر ما يمكن، من خلال قيام الدولة باختيار اسلوب جباية منخفض الكلفة[55]. وتكاليف التحصيل تكون على نوعين:

1. **تكاليف التحصيل:** اي تكاليف التحصيل أقل ما يمكن، بحيث تكون نسبة الإيرادات الضريبية للدولة بعد خصم تكاليف الجباية كبيرة، أما إذا كانت تكاليف تحصيل الضريبة مرتفعة جداً، فإن ذلك يقلل من الكفاءة المالية للضريبة.
2. **التكاليف على الممولين:** قد يتحمل الممولين(المكلفين) تكاليف إضافية للامتثال للمتطلبات الضريبية، مثل تكاليف المحاسبين أو أعداد الوثائق مما يتوجب أن تكون هذه التكاليف معقولة، والا انخفضت الكفاءة الضريبية، وأصبحت الضريبة مرهقة مالياً على المكلف [56]. هنا تبدو اهمية اتباع أساليب ووسائل جباية ملائمة ومتطورة، حيث يعد نظام الدفع والتحصيل الالكتروني للضرائب من الانظمة الضريبية المتطورة والذي طبقته عدد من دول العالم لدورها في تسهيل عملية التحاسب الضريبي للمكلفين وجباية الضرائب بسهولة ويسر وبأقل التكاليف، ما ساهم في زيادة الإيرادات الضريبية[57].

وهناك دول عديدة منها الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة والسويد والدنمارك وغيرها من الدول المتقدمة الى اعتماد نظام ضريبي الكتروني لخفض تكاليف التحصيل والإدارة مثل تقديم الاقرارات الضريبية عبر الانترنت، مما يقلل من الحاجة الى الوثائق والمراجعات اليدوية ويقلل من التكاليف الإدارية[58]. فساهمت الرقمنة المالية التي هي عمليات تحول متطورة تقنياً وثقافياً وتنظيمياً تقوم بها المؤسسات المالية وغير المالية كصناديق التقاعد والبنوك وهيئات الضرائب وغيرها للانتقال من المعاملات التقليدية الى المعاملات الالكترونية عبر مواقع ومنصات الكترونية مخصصة لهذا الغرض بما يساهم في تحسين الأداء المالي والإداري وتقليل المعاملات المالية الورقية[59]. وهذا ما اتجهت له العديد من الدول العربية ومنها العراق والأردن ومصر عن طريق نظام الدفع الالكتروني وانشاء مواقع

الكترونية للخدمات الضريبية تسهل عملية الدخول اليها من قبل المكلفين وسهولة دفع دين الضريبة او الاستعلام عن الاجراءات الضريبية مثال ذلك بوابة اور الالكترونية[60] التي تتيح الدفع الالكتروني عن طريق بطاقة الدفع الالكترونية للخدمات الالكترونية في العراق وهي منصة حكومية تقدم خدمات الكترونية متنوعة مرتبطة بالخدمات التي تقدمها دوائر الدولة، وفي مصر تم العمل بمنظومة الدفع الالكتروني للضرائب بموجب قانون تنظيم استخدام وسائل الدفع غير النقدي رقم 18 لسنة 2019، وفي الاردن نظام الدفع الالكتروني الحكومي الذي يرتبط بالبنك المركزي الأردني ونظام الدفع الالكتروني المرتبط بدائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

وان استخدام الاليات الحديثة سوف يساهم في تقليل نفقات تحصيل الضريبة على الدخل الالكتروني مما يساهم في رفع الحصيلة الضريبية، وكونه الاسلوب الأنسب الذي يتفق مع طبيعة الدخل الالكتروني.

المبحث الثاني: معايير الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني في التشريع الضريبي العراقي والمصري والأردني

الضريبة تعتبر مظهر من مظاهر سيادة الدولة، وتعتمد الدول على معايير معينة تباشر بواسطتها سيادتها الضريبية، وهذه المعايير هي اما معيار الاقليمية الذي يحدد نطاق سيادة القانون الضريبي حدود إقليم الدولة دون ان تتعداه الى دول أخرى، ويوجد إلى جانب هذا المعيار معيار الجنسية التي يعتمد على وجود رابطة قانونية تربط صاحب الدخل بالدولة و يمكنها من فرض الضريبة على من يحمل جنسيتها أياً كان مكان تواجده او مكان تحقق الدخل،، ومن ضمن المعايير أيضاً معيار مصدر الدخل الذي يعتمد في تحديد القانون الضريبي صاحب الاختصاص إلى المكان أو المحل الذي تتحقق فيه الواقعة المنشئة للدخل.

وسوف نتناول في هذا المطلب هذه المعايير من خلال بيان مفهوم كل معيار واستعراض مميزات وعيوب كل معيار وبيان التشريعات المقارنة التي اعتمدته مع اشارة خاصة الى التشريع العراقي، حيث سنخصص المطلب الاول لمعيار الاقليمية ونخصص المطلب الثاني لمعيار الاقامة والمطلب الثالث لمعيار الجنسية وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: معيار الإقليمية

يقصد بالإقليمية ان يعمل بأحكام قانون الضرائب داخل إقليم[61] الدولة وألّا يتعداه الى أقاليم الدول الأخرى ويطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها الدولة ذات السيادة على إقليمها، فالقانون الضريبي كأي قانون تصدره الدولة، يسري ضمن النطاق الإقليمي للدولة، فهو يعد مظهراً من مظاهر سيادتها على اقليمها، اما سريانه على خارج اقليمها، فيعد ذلك انتهاك لسيادة دولة اخرى، إلا في حالات استثنائية قد يقرر المشرع الضريبي ووفقا لأوضاع وحالات معينة عن إعمال القانون الضريبي لاعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة او وجود اتفاقيات دولية او المجاملات الدولية [62].

يقوم هذا المبدأ على فكرة الانتماء أو العلاقة الاقتصادية، المعيار هو نشوء الدخل وتحققه في داخل الدولة المعنية ليكون مبرراً قانونياً لإخضاعه لضريبة الدخل[63]. وتم اعتماد مبدأ إقليمية الضريبة في نموذج الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية (OECD)، حيث تبنته أغلب الدول في العالم انسجاماً مع النماذج الدولية وتزامناً مع الاتفاقية الدولية لتآكل الوعاء الضريبي وتوزيع الأرباح[64]. الا ان تطبيق هذا المعيار واجه تحديات ترجع الى طبيعة الدخل الالكتروني غير المقيد بإقليم معين، وقد تبنت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية اقتراح حل لهذه المشكلة من خلال الركيزة الأولى في مشروع (BEPS)، لتنظيم توزيع الحقوق الضريبية بين الدول على دخل الشركات متعددة الجنسيات، بإعطاء الحق للدول التي يتحقق جزء من الدخل الالكتروني فيها حق فرض الضريبة، والركيزة الثانية التي تضمنت فرض ضريبة بسعر منخفض بنسبة 15% على الشركات متعددة الجنسيات التي تحقق ايراداً بحجم 750 مليون يورو سنوياً، وتبنى عدد من دول الاتحاد الأوربي والمملكة المتحدة وكوريا الجنوبية هذه القواعد منذ عام 2024، ويلاحظ عدم انضمام العراق والأردن الى الاطار الشامل (BEPS) في حين انضمت مصر الى هذا الاطار مما يتطلب من المشرع العراقي إعادة النظر بمعيار الإقليمية المعتمد ضمن قانون ضريبة الدخل النافذ وفقا متطلبات الاقتصاد الرقمي [65].

اما مزايا الاخذ بهذا المبدأ يحافظ على استقرار العلاقات الدولية من خلال تطبيق القانون الضريبي على إقليم الدولة فقط[66]. كما يمنع حدوث الازدواج الضريبي الدولي في حالة اعتماد مبدأ الإقليمية كأساس وحيد للإخضاع الضريبي للدخل والالتزام الدولي به[67]، يتلاءم هذا المبدأ مع متطلبات العدالة الضريبية، كون المكلف ينتفع بالخدمات العامة في الدولة، مما يتطلب معه تحمله للأعباء والتكاليف

العامة، عن طريق دفع الضرائب [68]. ويحقق اتباع هذا المبدأ في الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني العدالة الضريبية بين المكلفين داخل الدولة، كونه يخضع صاحب الدخل التقليدي والالكتروني الى القانون الضريبي.

أما عن عيوب مبدأ الإقليمية، في حالة اعتماد مبدأ وحيد للإخضاع الضريبي للدخل الالكتروني يؤدي الى حرمان الدولة من جزء من الإيرادات الضريبية، عن الأرباح المتحققة لمواطنيها في الخارج[69]، ويرهق المكلف ضريبياً، في حال خضوع الدخل الالكتروني المتحقق الى الضريبة وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة وفي ذات الوقت أُخضع الى الضريبة استناداً الى معيار الجنسية[70]، كما يضر بمبدأ العدالة الضريبية اذا اعتمد مبدأ الإقليمية فقط نتيجة لعدم خضوع أموال الوطنيين في الخارج الى الضريبة على الرغم من قيام الدولة بتوفير الحماية والرعاية لهم وهم في الخارج[71].

في مصر تبنى المشرع الضريبي مبدأ الاقليمية والإقامة معاً في تحديد نطاق سريان قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، عندما أخضع الدخل المتحقق داخل مصر أيً كانت طبيعته تقليديا ام الكترونياً والعائد للشخص الطبيعي للضريبة، طالما كان الدخل متحقق من أعمال أو مصادر داخل مصر، أما الشخص الاعتباري فقد تبنت المادة (47) من القانون أعلاه، اخضاع الشخص الاعتباري المقيم الى مبدأ عالمية الايراد، اي اخضاع دخلة المتحقق داخل وخارج مصر الى الضريبة، أما الشخص الاعتباري غير المقيم فقد اخضع دخله المتحقق داخل مصر فقط الى الضريبة والمتحقق من منشأة دائمة في مصر وفقاً لمبدأ الإقليمية[72].

وقد تبنى المشرع الأردني مبدأ إقليمية الضريبة في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، حيث أخضع الدخول التي تتحقق في المملكة لضريبة الدخل ومن ضمنها الدخل المتحقق من التجارة الالكترونية، بغض النظر عن جنسية صاحبها ومكان الوفاء.

أما المشرع العراقي فقد تبنى مبدأ إقليمية الضريبة، عندما قرر إخضاع أي دخل أيا كان نوعه ينشأ على إقليم العراق للضريبة بغض النظر عن مكان إقامة صاحب الدخل[73]. وبالتالي فأن تولد الدخل في داخل العراق سواء كان الكترونياً ام تقليدياً، يكفي لإخضاعه للضريبة دون أن يكون لمكان تسلم الدخل أثر في هذا الإخضاع[74]. ان تطبيق مبدأ الاقليمية قد يتعارض مع الانشطة الالكترونية المولدة للدخل الالكتروني سيما وانها تتسم بطابع اللامادي ولا تحتاج الى مكان مستقر لتحققها كونها تمارس على الانترنت، لهذا اعتمدت بعض الدول حلولاً لمواجهة هذه التحدي تمثل في فرض ضريبة على

الخدمات الرقمية مثل فرنسا التي فرضت ضريبة بنسبة 3% من ايرادات الشركات الرقمية عالمية النشاط عن اربحها المتحققة داخل فرنسا من المستخدمين الفرنسيين سميت بضريبة GAFA هي اختصار الاحرف الاولى للشركات الرقمية الكبرى متعددة الجنسية وهي (Google, Apple, Facebook, Amazon) [75]. واقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مفهوم المنشأة الدائمة الافتراضية لمعالجة إشكالية اشتراط وجود منشأة دائمة للشركات الرقمية متعددة الجنسيات لإخضاعها ضريبياً في الدول التي لا تمتلك فيها منشأة دائمة بالمفهوم التقليدي [76].

المطلب الثاني: معيار الإقامة

بموجب مبدأ الإقامة تتمكن الدولة من فرض ضريبة على المقيمين على أراضيها مهما كان جنسياتهم وبصرف النظر عن مكان تواجدهم او مزاولتهم للنشاط الاقتصادي، نجد العديد من الدول تلجأ في أنظمتها الضريبية الى الاستناد لإقامة الشخص طبيعياً كان أم معنوياً في اقليمها لإخضاع دخله الى الضريبة[77]. وفي نطاق الانشطة الاقتصادية الالكترونية المولدة للدخل الالكتروني نجد ان التعاملات الاقتصادية من بيع وشراء للسلع والخدمات اما تكون الكترونية في بعض من مراحلها ويكون التسليم لهذه السلع والخدمات بشكل مادي او تكون الكترونية في كافة مراحلها بما فيها مرحلة التسليم، اذا لا توجد صعوبة في تحديد السيادة الضريبية وفق لمبدأ الاقامة اذا كان طرفي التعامل مقيمين في دولة واحدة، الا ان الصعوبة تثار في حال كان العملية تتجاوز حدود الدولة الواحدة، فتثور صعوبة تطبيق مبدأ الاقامة في تحديد السيادة الضريبة لاي دولة [78].

تم تعريف الإقامة بأنها (المكان الذي يسهل على الشخص الالتجاء اليه)، ويقصد بمبدأ الإقامة الإقليم الذي يكون من السهولة بمكان على الشخص الطبيعي اللجوء اليه رفقه عائلته [79]، وبذلك ينحصر مفهوم الإقامة الفعلية أو الحقيقية بالشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي لارتباط مفهومها بالعائلة وهو ما لا تحقق بالنسبة للشخص المعنوي[80]، الا ان القانون كيف إقامة افتراضية تخص الأشخاص المعنوية، حتى تتمكن من تحقيق أهدافها وإنجاز نشاطاتها بما يؤهلها لاكتساب الحقوق واداء الالتزامات[81]. والاقامة الفعلية التي تشمل الأشخاص الطبيعية تتضمن عنصران لتحققها (الوجود الطبيعي ونية الإقامة)، ويتمثل الوجود الطبيعي في تواجد الشخص ضمن اقليم الدولة على اساس الاعتياد[82]، ولا يتطلب توفر سكن بصورة دائمة للشخص وإنما فقط يكفي لتحققها أن يتواجد الشخص

سواء في سكن دائم أو إيجار أو حتى في فندق خلال الفترة الضريبية[83]، أما العنصر الثاني وهو نية الإقامة والتي تعني توفر القصد وإرادة الشخص للتواجد الطبيعي على إقليم دولة معينة[84].

إما مزايا الأخذ بمبدأ الإقامة، نجد أنه يحقق مبدأ التكامل الاجتماعي من خلال مساهمة المقيم في التكاليف العامة نظير ما يحصل عليه من دولة الإقامة من خدمات الحماية لشخصه وأمواله [85]. أما عن عيوب هذا المبدأ فأنه يؤدي الى الازدواج الضريبي لأن دولة الإقامة سوف تفرض الضريبة على أرباح المقيم المتحصلة خارج إقليمها، ويخضع المقيم في الوقت ذاته الى الضريبة على أرباح أمواله استناد لمعيار مصدر الدخل، واعتماد هذا الأساس فقط للإخضاع الضريبي للدخل الالكتروني ينتج عنه عدم إخضاع ارباح رؤوس الأموال الأجنبية التي نمت واستثمرت في الدولة التي وفرت لها الحماية والزيادة والنمو[86]، ويؤدي أيضا الى خروج رؤوس الاموال الى الخارج في حال كانت الدولة الأخرى أخف وطأة ضريبياً[87].

واعتمد قانون ضريبة الدخل المصري هذا المبدأ، إذا اخضعت صافي دخل المقيم سواء كان تقليديا أم الكترونياً الى ضريبة دخل سنوية في حال تحققها في مصر[88]، وبين نطاق الاخضاع الضريبي للأشخاص الطبيعيين بالمقيمين بشكل دائم في مصر اذ بينت اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 متى يعتبر للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر إذا تحقق أي من الشرطين التاليين:

1. إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة، سواء كان ذلك في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأي صفة أُخرى.
2. إذا كان للمول محل تجاري، أو مكتب مهني، أو مصنع، أو أي مكان آخر يمارس فيه الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

هذه الضوابط تؤدي الى تحقيق العدالة الضريبية وتطوير عملية تحصيل دين الضريبة من خلال إخضاعها الأشخاص الطبيعيين المقيمين عن دخولهم المتحققة أيً كان نوعها الى قانون الضريبة المصري[89].

3. المصري الذي يقيم في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

وأعقب ذلك القانون صدور قرار من وزير المالية رقم 172 لسنة 2015 نصت مادته الثانية على انه "في تطبيق المادة 6 تعد مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني للشخص الطبيعي المقيم

إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط" فالمعيار الوحيد والصريح هو تحقق الدخل لاستحقاق الضريبة في مصر [90].

اما عن حالات اقامة الشخص الاعتباري فقد اعتبر القانون الضريبي المصري[91]. الشخص الاعتباري مقيماً في مصر، إذا تأسس أو تمت فيه اجراءات تأسيسه [92]. واذا تحققت الشروط المطلوبة اعتبر الشخص الاعتباري مقيما في مصر لأغراض ضريبة الدخل وفق قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005، ويحاسب عن كافة ايراداتها بكل انواعها التقليدية والالكترونية، سواء كان مزاولتها للنشاط داخل مصر ام خارجها ولا يستثنى من ذلك سوى جهاز الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع، أما الاشخاص الاعتبارية غير المقيمة لا تخضع للضريبة على الدخل الالكتروني والتقليدي في مصر، الا بالنسبة للأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة لها في مصر والتي تخضع لمبدأ الاقليمية كما مربنا سابقاً. اما المشرع الأردني فقد اعتمد أساس الاقامة لفرض ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 اذ اخضع صافي الدخل المتحقق للشخص الطبيعي ام المعنوي سواء كان دخلاً الكترونيا ام تقليديا الى ضريبة الدخل طالما كان الاردن مصدراً لنشأة هذا الدخل[93]، اذا وفق القانون الضريبي الاردني يكون الشخص الطبيعي مكلف ضريبيا اذا كان مقيماً في المملكة مدة لا تقل عن نصف سنة خلال المدة الضريبية، سواء كانت اقامته متصلة ام منقطة لهذه الفترة او الشخص الطبيعي الموظف دون تحديد لمدة الاقامة الذي يعمل لحساب الدولة سواء داخل الاردن ام خارجها[94]، أما الشخص الاعتباري المقيم فهو الشخص الذي تم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات الأردنية وكان له في المملكة مركز أو فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله فيها، أو مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في المملكة، أو تملك الحكومة أو أي من المؤسسات الرسمية العامة أو المؤسسات العامة نسبة تزيد على (50%) من رأسماله [95].

اما التشريع الضريبي العراقي فقد اعتمد أساس الإقامة كأحد الاسس المعتمدة لفرض ضريبة الدخل، وحدد الشروع الواجب توفرها لاعتبار الشخص مقيماً[96]، وحدد الحالات التي يكون فيها الشخص مقيماً بموجب قانون ضريبة الدخل النافذ بـ:

أولاً: إقامة الشخص الطبيعي: فرق المشرع العراقي بين المقيم العراقي والمقيم من رعايا الاقطار العربية والمقيم الاجنبي على النحو التالي:

1. **المقيم العراقي** [97]حالات اقامة العراقي وشروطها وهي:

أ- سكن العراقي في العراق مدة لا تقل عن اربعة أشهر[98]. خلال السنة التي نتج فيها الدخل الخاضع للضريبة وان يكون متمتعا بالجنسية العراقية خلالها، ولا تأثير لفقدانها بعد تمام هذه المدة طالما كان متمتعا بها خلال الفترة الضريبية المذكورة [99].

ب- العراقي الذي يمتلك موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه "...تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم ي العراق ومحل عمل رئيس فيه "[100].

ت- أن يكون للفرد محل عمل رئيس في العراق، اتجه الفقه الى تحديد محل العمل بالمكان الذي يزاول الشخص نشاطه الاقتصادي أيً كان نوعه، على أن يكون محور نشاطه الداخلي والخارجي، أي أن يكون نشاطه في الخارج فرعياً[101].

ث- العراقي الساكن خارج العراق من موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي.

ويلاحظ ان المشرع قد عامل الموظف الذي يعمل خارج العراق معاملة المقيم داخل العراق، بشرط ان يكون من منتسبي دوائر الدولة وتواجده في الخارج لمقتضيات المصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة وعدم خضوعهم للضريبة في الخارج لتجنب حصول الازدواج الضريبي [102].

ج- العراقي المتقاعد الساكن خارج العراق: اخضع المتقاعد العراقي لقانون ضريبة الدخل، عن دخله المتحقق له خارج العراق وان كان سكنه في الخارج بشكل دائمي[103]، شرط ان لا يكون الدخل معفي من الضريبة في البلد الذي يقيم فيه، ولا يشمل الدخل الخاضع للضريبية مدخولات المتقاعدين او عيالهم الناجمة عن الراتب التقاعدي والمكافأة التقاعدية ومكافأة نهاية الخدمة ورواتب الاجازات الاعتيادية لكونها من الدخول المعفية من ضريبة الدخل في العراق [104].

ح- العراقي المعارة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق: تتمثل هذه الحالة بإعارة خدمات الموظف بعد موافقة الحكومة الى شخص معنوي في الخارج تتمتع بالشخصية المعنوية مع اشتراط الاعفاء من الضريبة في البلد الذي يعمل به [105].

2.المقيم غير العراقي

وفق قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فقد صنف المقيم غير العراقي الى:

أ. المقيم من رعايا الاقطار العربية:

اعتبر العربي من رعايا الاقطار العربية مقيماً في العراق لأغراض قانون ضريبة الدخل دون اشتراط شروط معينة لهذه الاقامة، وانما أكتفى بكونهم يحملون جنسية احد الاقطار العربية ويعملون في العراق

[106]. وهو بهذا اعطى تميزاً للعربي على العراقي وهو مسلك لا نجد نظيره في التشريعين المصري والاردني.

مما يشكل مساساً بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية،لذا نلفت عناية المشرع العراقي الى تعديل هذه الفقرة بما يضمن تحقيق المساواة بين المكلفين العراقيين والعرب.

ب . الاجنبي الذي يسكن العراق مدة لا تقل عن ستة أشهر متفرقة أو أربعة أشهر متصلة [107].

ج . الاجنبي المستخدم لدى شخص معنوي:

وشروطها تحقق هذا البند هي (السكن في العراق دون تحديد مدة وان يكون العمل لدى شخص معنوي في العراق)، يلاحظ ان النص جاء مطلقا بخصوص المدة المحدد للسكن المهم ان يكون الاجنبي ساكناً في العراق خلال سنة نجوم الدخل ولا يهم نوع الشخص المعنوي[108].

د. الاجنبي من ذوي الاختصاص الفني المستخدم لدى مشروع صناعي متمتع بالإعفاء الضريبي:

ان يكون الاجنبي ساكناً في العراق، دون تحديد مدة، ومن ذوي الاختصاص الفني أو العلمي ومستخدماً لدى مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفقاً لقانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي. ان المشرع اشترط توافر جميع الشروط اعلاه، وفي حالة تخلف أحداها لا يعتبر الاجنبي مقيماً في العراق لأغراض قانون ضريبة الدخل[109]. أن المشرع العراقي أعتمد مبدأ الجنسية لإيضاح المقصود بالإقامة في القانون أعلاه، وهذا ما نجده في المادة (5/فقرة 1) حيث أخضع دخل المقيم العراقي للضريبة والمتحقق داخل العراق أو خارجه، اعتماداً على مبدأ الإقامة بمفهوم الجنسية، أما المقيم غير العراقي فقد أخضعه المشرع لضريبة الدخل عن دخله المتحقق داخل العراق فقط، أي أعتمد على أساس الإقليمية في الإخضاع الضريبي لدخل المقيم غير العراقي واعتمد مبدأ الإقامة للمقيم العراقي. اما الشخص المعنوي فقد تم اعتماد المشرع العراقي على مبدأ الاقامة وميز في المعاملة الضريبية بين حالتين:

1.إذا تأسس الشخص على وفق القوانين العراقية اعتبر مقيما لأغراض قانون ضريبة الدخل واخضع الارباح المتحققة له سواء داخل العراق ام خارجه الى الضريبة، وبصرف النظر عن مكان مزاولة النشاط وفق ماورد بالمادة (1/5) من قانون ضريبة الدخل العراقي، ويرجع الفقه سبب الخضوع الى فكرة قبول الشخص المعنوي التأسيس وفق التشريع العراقي هو قرينة على قبوله للخضوع للقوانين العراقية ومنها القانون الضريبي [110]، الا في حالة اكماله مدة اربعة اشهر متصلة فيعتبر مقيما في هذه الحالة ليس باعتباره عراقيا مقيما وانما باعتباره اجنبي مقيم [111].

2.تأسيس الشخص المعنوي وفق القوانين الاجنبية: وهنا لتحقق الاخضاع الضريبي للشخص المعنوي توفر إحدى الحالتين الاتيتين:

أ. ان يكون محل العمل في العراق، من خلال ممارسة النشاط داخل العراق، بشكل يكون العراق المركز الرئيسي للممارسة هذا النشاط.

ب. أن يكون محل أدارته أو مراقبته في العراق، وتمثل مجلس الادارة والمدير المفوض الجهاز التنفيذي الذي يتولى ادارة ومراقبة الشخص المعنوي فاذا كان هذا الجهاز يعقد اجتماعاته في العراق فأنها تعد مقيمة في العراق وان كان نشاطها الاقتصادي يمارس خارجه[112].

يتضح اعتماد التشريع العراقي والمصري والاردني لمبدأ الاقامة كأحد المعايير المعتمدة لتحديد السيادة الضريبية على الدخول التقليدية والالكترونية، طالما توفرت شروط الإقامة وهي شروط لا تنسجم مع طبيعة الأنشطة الاقتصادية الالكترونية التي تتم ممارستها في اغلب الأحيان من خلال شركات او مواقع الكترونية لا تمتلك وجود مادي ليتسنى تحديد كونها مقيمة من عدمه، مما أدى الى استغلال هذه الثغرة القانونية من قبل الشركات الرقمية التي اعتمدت استراتيجية التجنب الضريبي بعدم امتلاكها لوجود مادي في الدول التي تحقق فيها أرباحا كبيرة , في حين اتجهت عدد من الدول الى اعتماد معيار الوجود الاقتصادي الكبير لفرض الضريبة على أرباح الشركات الرقمية ومنها فرنسا التي فرضت ضريبة الخدمات الرقمية (GAFA) بموجب القانون الفرنسي رقم 2019-759 الصادر في يوليو 2019 بنسبة 3%على الإيرادات المتحققة لشركات (Apple, Facebook, Amazon, Google) [113].

المطلب الثالث: معيار الجنسية

تعد الجنسية من المعايير المهمة في نشوء الالتزام بالدين الضريبي على المكلف، ومن جهة أخرى في نشوء حق الدولة في تحصيل دين الضريبة، وتعتبر رابطة الجنسية من المنطلقات التي استندت اليها مشروعية الاقتطاع الضريبي واتخذت مبرراً لنشوء حق الدولة بهذا الاستقطاع الضريبي، ولكي نستطيع فِهمَ المقصود بهذا الأساس سوف نوضح مفهوم الجنسية وبيان مميزات وعيوب اعتماد هذا المعيار كأساس لفرض الضريبة.

يعرف كتاب المالية العامة الجنسية على أنها (وضعية قانونية وسياسية واجتماعية وروحية بين الشخص والدولة ويترتب عليها حقوق والتزامات متقابلة)[114]، وفي تعريف آخر تعرف الجنسية على أنها (الرابطة السياسية والقانونية التي تُتبع شخصاً بدولة)[115]، وعرفت المحكمة الإدارية العليا المصرية [116].

الجنسية بأنها (صلة بين فرد ودولة بحيث يلتزم الفرد بانتمائه للدولة التي يتمتع بجنسيتها وفي الجانب الاخر تلتزم تلك الدولة أن تحميه بإضفاء الحماية عليه أذا لأي انتهاك أو اعتداء في دولة أخرى).

مما سبق يتبين لنا أنَّ الجنسية هي علاقة سياسية واجتماعية، تربط شخص بدولة معينة، تبنى على أساس هذه الرابطة حقوق والتزامات متبادلة لكل الطرفين، وتتجلى فيها سيادة الدولة على مواطنيها [117].

ان هذه المعيار له مزايا ووجهت اليه انتقادات، فمن مزاياه انه يستخدم في تحقيق الازدواج الضريبي المقصود وذلك للحد من خروج رؤوس الأموال من اقليم الدولة الى خارجها [118]. وتنظيم هذه الازدواجية الضريبية المقصودة عبر الاتفاقيات الدولية[119]، وسَنَّ القوانين الضريبية [120].

اما سلبياته فهو يتعارض مع سيادة وحقوق الدول الاخرى، بالإضافة الى ذلك أن الإخذ بمعيار رابطة الجنسية ينتج عنه عدم الاستقرار كون المواطن له حق التخلي عن جنسيته، ومشكلة تنازع القوانين في حالة متعدد الجنسية لكون كل دولة يحمل جنسيتها سوف تخضعه للضريبة باعتباره أحد مواطنيها [121]. أن الإخذ بمعيار الجنسية كمعيار وحيد لإخضاع دخل الفرد الى القانون الضريبي للدولة يؤدي الى أن الأجنبي المقيم داخل الدولة ويحقق دخلا فيها سوف يكون غير خاضع للضريبة، في حين أن المواطن الذي يحمل جنسيتها سوف يكون خاضع للضريبة على الدخل الذي يتحقق له، مما يولد شعورا بعدم العدالة والتي تكون أحد اسباب لجوء المواطن الى التهرب الضريبي، و يؤدي عدم تحقق مبدأ تكافؤ الفرص[122]، بين المواطن المكلف وبين الاجنبي المقيم، بالإضافة الى تناقص حصيلة الإيرادات الضريبية، سيما اذا كان ما ينجم للأجنبي المقيم من أرباح متأتية من استثمارات في مشاريع كبيرة و طويلة الاجل[123].

وتبنى المشرع المصري هذا المعيار في تحديدها للاختصاص الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته في الفقرة (3) من المادة (3) على دخل الموظف المصري الذي يؤدي مهامه خارج مصر ويحصل على دخل من الخزانة العامة، اما المشرع الأردني فقد اعتمدها بشكل غير صريح ممزوجا بمبدأ الإقامة عندما عرف الشخص الطبيعي المقيم بانه (.... الموظف الأردني) إذ تم الإشارة الى جنسية الموظف، وفق ما جاء بالمادة (2) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 وتعديلاته. أما في العراق نجد أن قانون الضريبة العراقي 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، قد أعتمد مبدأ الجنسية في مجال تحديد معيار الإقامة والدليل على ذلك استعمال المشرع العراقي كلمة

(العراقي) عند تعريفه المقيم "العراقي الذي سكن العراق..."[124] عند تحديد المعاملة الضريبية للشخص الطبيعي[125] المقيم وغير المقيم، فقد أخضع قانون ضريبة الدخل العراقي كل من يحمل الجنسية العراقية للقانون الضريبي عن دخله المتحقق داخل العراق وخارجه[126]. اما غير العراقي المقيم (من رعايا الأقطار العربية او الأجنبي) فانه يخضع للضريبة وفق القانون العراقي عن دخله المتحقق داخل العراق فقط [127]. اما الشخص المعنوي فلم يعول المشرع العراقي على هذا المبدأ في الاخضاع الضريبي للدخل المتحقق له.

يلاحظ ان المعايير أعلاه اعتمدت في ظل انشطة اقتصادية تقليدية أي ذات وجود مادي تمارس من اشخاص او شركات تمتلك كياد مادي وتستقر في دول ما، الا انه مع ظهور أنشطة الاقتصاد الرقمي المولد للدخل الالكتروني ذات الطبيعة غير المادية، بالإضافة الى عدم حاجة المكلف الى التواجد المكاني لمزاولة هذه الأنشطة خلق تحديات امام النظم الضريبية، وسعى المجتمع الدولي سواء عن طريق اتخاذ خطوات فردية للإخضاع الضريبي مثل ضريبة (GAFA) في فرنسا او معيار الوجود الاقتصادي الكبير او خلق القيمة والاعتماد على مدة مساهمة المستهلكين في خلق القيمة أساسً للإخضاع الضريبي، وإعطاء حق للدول في بسط قانونها الضريبي سيما مع استراتيجيات التجنب الضريبي للشركات الرقمية متعدد الجنسيات ذات النشاط العابر للحدود. مما يتطلب إعادة النظر في أسس ومعايير الاخضاع الضريبي المعتمدة في كل من العراق ومصر والأردن بما يحقق المحافظة على الإيرادات الضريبية وديمومتها، اذ نجد غياب التنظيم القانوني للدخل الالكتروني في التشريع العراقي والمقارن وافتقارها الى نصوص تنظم عملية اخضاع الدخل المتحقق للمنصات الرقمية وانشطة التجارة الالكترونية مما يستوجب تدخل المشرع بإجراء التعديلات على نصوص قانون ضريبة الدخل والإسراع بالانضمام الى الاطار الشامل (BEPS) لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ونرى انه من الأفضل عدم الركون الى معيار واحد كأساس للإخضاع الضريبي ومراعاة طبيعة الدخل والمكلف بما لا يؤدي الى حصول إشكالات ضريبية تتمثل في الازدواج الضريبي او التهرب الضريبي او خسارة جزء من الإيرادات الضريبية وانما اعتمد أكثر من معيار في قانون ضريبة الدخل وبالقدر الذي يحفظ فيه الحقوق المالية للدولة وحقوق أصحاب الدخول ويراعي في الوقت نفسه الاتفاقيات الدولية الضريبية.

الخاتمة:

بعد استعراض ما هيه المبادئ والمعايير الخاصة بالإخضاع الضريبي للدخل في التشريع الضريبي العراقي والمصري والأردني، وبيان مفهوم كل من المبادئ العامة للإخضاع الدخل وكذلك بيان ماهية المعايير المعتمدة في كل من التشريع العراقي والتشريعات المقارنة، وبيان مزاياها وعيوبها ومدى شمولها لموضوع الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني المتحقق في ظل انشطه الاقتصاد الرقمي توصل الباحث الى عدد من الاستنتاجات والتوصيات ندرجها في أدناه:

الاستنتاجات:

1- تمسك كل من المشرع العراقي والمصري والأردني بالمبادئ العامة للإخضاع الضريبي للدخل.

2- تباين معايير الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني، حيث اعتمد المشرع العراقي على معايير الإقليمية والإقامة والجنسية بنطاق اضيق، في حين اعتمد المشرعين المصري والأردني على معيار الإقامة والإقليمية والجنسية بنطاق ضيق جدا.

3- عدم كفاية معايير الاخضاع الضريبي التقليدية في تحقيق الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني.

4- وجود تمييز وتفضيل لصالح المقيم من رعايا الأقطار العربية من حيث مدة الإقامة في التشريع الضريبي العراقي، مما قد يشكل ثغرة قانونية تمكنه من التجنب الضريبي.

5- تخلف كل من التشريع العراقي والأردني عن التطور الدولي الضريبي بالمقارنة بمصر التي لديها خطوات إيجابية ومنها الانضمام الى الاطار الشامل.

التوصيات:

1. ضرورة قيام المشرع العراقي بالنص صراحة على مبدأ العدالة الضريبية بصورة صريحة في الدستور العراقي ليكون ملزما للمشرع الضريبي عند سن القواعد القانونية الضريبية.
2. وضع قواعد قانونية صريحة وواضحة تتعلق بموضوع الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني المتحقق في أنشطة الاقتصاد الرقمي.
3. تعزيز التعاون الضريبي الدولي في اطار تحقيق الاخضاع الضريبي للدخل الالكتروني من خلال ابرام المعاهدات الثنائية والجماعية واعتماد توصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وادخال المبادئ والمعايير التي تبنتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، في القوانين الضريبية.

4. إعادة النظر بقانون ضريبة الدخل العراقي لمرور فترو طويلة جدا على إصدارها ولكي يتمكن من مواكبة التغييرات الاقتصادية الحالية.
5. الاستفادة من التجارب الدولية ومنها التجربة الفرنسية وتجربة دول الاتحاد الأوربي بما يعزز من الشمول الضريبي.

الهوامش:

(1) د: رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، بحث منشور في مجلة الحقوق الكويتية، 2002، ص 110.

(2) لمزيد من التفاصيل ينظر الى الموقع الالكتروني للمنظمة العالمية للملكية الفكرية http: //www.wipo.int/portal/ar. تاريخ الزيارة 2026/2/5.

(3) د: رمضان صديق أحمد، الضرائب على التجارة الالكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 49-ص50.

(4) الدفع الالكتروني هو عمليه تبادل اموال هي في الاساس ثمن لسلعة أو خدمة باستخدام طرق الكترونية اي باستخدام أجهزة الكمبيوتر وارسال البيانات عبر شبكة ما او اي طريقة لإرسال البيانات، وهيبه عبد الرحيم، رابح حمدي باشا، تطور طرق الدفع في التجارة الالكترونية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير، الجزائر، المجلد 4، العدد 15، 2011، ص 169.

(5) بطاقات الدفع الإلكترونية (وهي بطاقات بلاستيكية ومغناطيسية مثل الكروت الشخصية يتمكن حاملها من شراء واداء مقابل ما يحصل عليه من خدمات او سلع دون الحاجة الى حمل مبالغ كبيرة) المرجع، عبد الله احمد العوضي، العوامل المؤثرة في التسويق والتجارة الالكترونية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، الجزائر، المجلد 6، العدد 6، 2010، ص 168.

(6) النقود الالكترونية: عبارة عن نقود غير مادية تأخذ شكل بيانات الكترونية يتم تخزينها على القرص الصلب لجهاز الحاسوب الالي ضمن ما يسمى بالمحفظة الالكترونية ويمكن لهذه الوحدات من انجاز المعاملات التجارية عبر شبكة الانترنت المصدر عبد الحسين الغالبي و كاظم سعد الاعرجي، اساسيات النقود والبنوك، ط 1، مؤسسة النبراس للطباعة، النجف، العراق، 2016 ص 22، نقلا عن علي اياد علي الحمزة وحسين ماجد هاتف، دور وسائل الدفع الالكترونية في تعزيز التجارة الدولية، دراسة تحليلية لحالة العراق، بحث منشور على مجلة وارث للعلوم، المجلد 7، العدد الخاص، 2025.

(7) د: عبد الباري مشعل، النقود الرقمية المشفرة تحديات الواقع وافاق المستقبل، مجلة السلام للاقتصاد الاسلامي، العدد 2، جوان، 2021، ص63.

(8) د: عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972، ص 97.

(9) د: كمال الدين حسين محمد، الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وفقا لأحدث تعديلاته . دراسة تحليلية منشورة المجلة القانونية، المجلد 8، العدد، 5، لسنة 2020، ص 1854.

(10) د: رفعت المحجوب المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص 42.

(11) د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي العدالة الضريبية . دراسة مقارنة . المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2015، ص 21.

(12) د: عصام عبد القادر الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين شمس، مطبعة الايمان، القاهرة، 2005، ص 101.

(13) د: زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، بدون نشر، 2012. 2013، ص 199.

(14) د: سمير محمد عبد العزيز الثروة . الدخل . الانفاق . ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، المعهد القومي للأدارة العليا، القاهرة، بدون تاريخ، ص3.

(15) د: غزال العوسي، النظم الضريبية الحديثة مع دراسة خاصة للنظام الضريب البحريني، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018، ص 36.

(16) يونس مليح، العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الارشاد القانوني، عدد 32، 2018، ص 283.

(17) AL -Dakhil, A. K. Distributive justice and its role in building good citizenship and enforcing financial law, Journal of Legal and Political Sciences, Fourth International Scientific Conference, College of Law and Political Sciences -University of Diyala, 2022.

مشار اليه من قبل منى عبد الفتاح أحمد، العدالة الضريبية واثرها في الامتثال الضريبي، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18 العدد 64، 2023 ص310.

(18) د: محمد سعيد فرهود، مفهوم العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، المجلد (25)، العدد 4، السنة 2001، ص 19.

(19) الفقرة (2) من المادة (27) من دستور جمهورية مصر لعام 2014 على ان "يلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافسية وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافياً وقطاعياً وبيئياً، ومنع الممارسات الاحتكارية، مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل ".

(20) المادة (38) من دستور جمهورية مصر لسنة 2014 التي نصت على على".... يراعى في فرض الضرائب ان تكون متعددة المصادر، وتكون الضرائب على دخول الافراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكليفية،

ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية..."

(21) محمد السيد خلف إبراهيم، العدالة الضريبية، بحث مقدم الى جامعة حلوان الدراسات العليا، كلية الحقوق، بدون سنة نشر، ص 8.

(22) المادة (111) من الدستور الاردني لعام 1954 المعدل على " لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وألا تتجاوز مقدرة المكلفين على الاداء وحاجة الدولة الى المال"

(23) الفقرة (ثانياً) من المادة 28 من دستور جمهورية العراق النافذ لسنه 2005 "بأن يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب، بما يكفل عدم المساس في الحد الادنى اللازم للمعيشة، ينظم ذلك بقانون ".

(24) الفقرة (اولاً) من المادة (30) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة 2005 حيث نصت على " تكفل الدولة للفرد وللأسرة، وبخاصة الأطفال والنساء، الضمان الاجتماعي والصحي، والمقومات الأساسية للعيش في حياة حرة كريمة تؤمن لهم الدخل المناسب، والسكن الملائم ".

(25) د: عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة مقارنة)، الطبعة الاولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت – لبنان، ص 28.

(26) د: مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام والمالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص 322-323.

(27) د: أحمد صالح أحمد مظاهر، عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، بحث منشور في مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 23، 2010، ص 436.

(28) د: رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، 2023-2024، ص 117-118.

(29) د: رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية المجلد 1، العدد 2، 2009، ص 307.

(30) احمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون – جامعة تكريت، 2013، ص 29.

(31) د: رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مرجع سابق، ص 312- 313.

(32) د: رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، مرجع سابق، ص127.

(33) المادة (2) بفقراتها (1و2و3و4و5و6) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(34) الفقرة (1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل التي نصت على "تفرض الضريبة على الدخل المنصوص عليه في الفقرات (1و2و3و6) من المادة الثانية بالمقدار الناجم منه في السنة التي تسبق السنة التقديرية".

(35) الفقرتين(أوب) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل.

(36) الفقرتين (أوب) من المادة (11) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل.

(37) الفقرة (د) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل.

(38) المواد (6) و(8)و(11) و(83) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل.

(39) د: علي هادي عطيه الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، بدون ذكر طبعه ومكان الطبع، 2012 ص15.

(40) د: رائد ناجي أحمد، المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة، مكتب السنهوري، بيروت، لبنان، 2018، ص 80.

(41) د: قبس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار أبن الاثير للطباعة والنشر، الموصل، بدون سنة طبع، ص200.

(42) د: احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الاولى، مطبعة جامعة تكريت، 2013، ص 92.

(43) د: رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، مرجع سابق، ص131.

(44) د: اعاد حمودي القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة التاسعة، 2015، ص 129.

(45) د: رمضان صديق نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، مرجع سابق، ص132.

(46) د: اكرم بسيوني عبد الحي، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ص 170.

(47) د: خليل عواد ابو الحشيش، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة، دار الاثراء للنشر والتوزيع، الاردن، بدون سنه نشر، ص 33.

(48) الفقرة (3) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

(49) المادة (45) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

(50) المادة (12) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

(51). المادة (26) من قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم 34 لسنة 2014 المعدل.

(52) المادة (37) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل.

(53) المادة (83) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل.

(54) المادة (72) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل.

(55) د: علي محمد خليل، د: سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1999، ص 186.

(56) د: عبد الله النجار، (المالية العامة والتشريع المالي)، دار النهضة العربية، 2015، ص208.

(57) د: جميل صابوني، دور منظومة الدفع الالكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، المجلد 1، العدد الاول، 2021، ص 47.

(58) د: عبد الله النجار، (المالية العامة والتشريع المالي)، دار النهضة العربية، 2015، ص 208.

(59) د: حيدر نعمة بخيت ومحمد عبد الكريم نفاوه، دور الرقمنة المالية في تعزيز الاداء الضريبي في البرازيل للمدة من (2013 – 2023) بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 4، 2025، ص 1018– 1022.

(60) موقع بوابة اور الالكترونية للخدمات الحكومية الخدمات الإلكترونية https://ur.gov.iq تاريخ الزيارة 2026/4/15.

(61) يعرف الدكتور عصام العطية في كتابه القانون الدولي، الإقليم بأنه "النطاق المادي الذي تمارس عليه الدولة سيادتها وسلطانها ويقيم الشعب فيه بصورة دائمة "، المكتبة القانونية بغداد، شركة العاتك لصناعة الكتب بيروت، الطبعة الثانية، 2019، ص 159.

(62) ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على أرباح المهني غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2006، ص 27.

(63) د: جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الأردني، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999، ص 285.

(64) ينظر اتفاقية الامم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

(65)OECD(2021),Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - GlobalAnti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two).OECD Publishing

على الموقع الالكترونية http: //www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation -of-the-economy -global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-782bac33-en./OECD(2025),Tax Challenges Arising from t the Digitalisation of the Economy -Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)

متاح على الموقع الالكتروني

http: //www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation -of-the-economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025) -a551b351-en.html.

(66) عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في التشريع العراقي والمقارن، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص 307.

(67) عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، مطابع الشعب، القاهرة، 1963، ص329.

(68) عبد الحسن هادي صالح، مرجع سابق، ص 40.

(69) د: عبد الحسن هادي الصالح، مرجع سابق، ص 38 – 39.

(70) د: عادل الحياري، مرجع سابق، ص 184.

(71) حميد علاوي حسب، الاقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، بحث دبلوم عالي مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990، ص 7.

(72) د: رمضان صديق، أصول القانون الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة طبع، ص 122.

(73) د: طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، 2012، ص 189.

(74) د: هشام صفوت العمري– الضرائب على الدخل، بغداد، مطبعة الجاحظ، 1989، ص61.

(75) د: آمال علي إبراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الايرادات الضريبية مع اشارة خاصه للاقتصاد المصري، مجلة البحوث المالية، المجلد 22، العدد الاول، يناير، 2021، ص 282.

(76) OECD/G20Base Erosion and profit Shifting, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action -2015 Final Report.

مشار اليه من قبل د: صلاح حامد محمد حسنين، نحو نظرية عامة للضريبة على دخل انشطة الاقتصاد الرقمي – دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد العاشر، العدد الثالث، 2024، ص 1857.

(77) د: مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، بغداد، بلا مكان طبع، 1997، ص2.

(78) د: رمضان صديق محمد، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مرجع سابق، ص 257.

(79) د: عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الاهرام، 1968، ص 118.

(80) قيصر يحيى جعفر فارس، إقليميه الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمه الى كليه القانون، جامعه بغداد، 2000، ص 52.

(81) غازي فيصل مهدي، الشخصية المعنوي في القانون العراقي، رسالة ماجستير، مقدمه الى كلية القانون، جامع بغداد، 1985، ص 7. 13.

(82). د: عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، دراسة مقارنه، اطروحة دكتوراه مقدمه الى كليه الحقوق جامعة القاهرة، بلا مكان طبع، ص 15.

(83) د: عبد الحسن هادي صالح، المرجع السابق، ص 16.

(84) توفيق الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الاردني – دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بابل، 1998، ص 17.

(85) توفيق الهرش، المرجع نفسه، ص 17.

(86) د: عادل الحياري، الضريبة على الدخل في القانون العراقي . دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كليه الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 150.

(87) توفيق الهرش، مرجع سابق، ص 17.

(88) المادة (6) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل التي نصت على "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيميين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر ".

(89) د: أحمد إبراهيم دهشان، التشريع الضريبي المصري، بحث منشور في المجلة القانونية الاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الزقازيق، العدد 46، 2024، ص157.

(90) د: هشام زوين، الموسوعة في شرح قانون الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، 2008، المجلد الثالث، ص 133.

(91) المادة 2 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الاحوال التي يكون فيها الشخص الاعتباري مقيماً في مصر "عند توفر اي منها وهي:

1.إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.

2.إذا كان مركز أدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.

3.إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الاشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50%".

(92) رمضان صديق، المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993، ص89–ص91.

(93) البند (1) من الفقرة (ج) من المادة التي نصت على "يخضع الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون قد نشأ عن أموال أو ودائع من المملكة".

(94) المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل التي بينت المقصود بالشخص الطبيعي المقيم بأنه " من أقام فعلياً في المملكة لمدة لا تقل عن 183 يوما خلال الفترة الضريبية سواء كانت اقامة متصلة أو منقطعة أو الموظف الأردني الذي يعمل فعلياً لأي مدة خلال الفترة الضريبية لدى الحكومة أو اي من المؤسسات الرسمية العامة أو المؤسسات العامة داخل المملكة او خارجها ".

(95) المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل.

(96). عرف قانون ضريبة الدخل رقم 36 لسنه 1939 الملغي المقيم في المادة الاولى منها المقيم "الشخص المقيم في العراق كل شخص مقيم في العراق وكل هيئه أشخاص مؤسسة بموجب قوانين العراق أو يكون محل اشتغالها الرئيس او محل أدارة اعمالها أو محل مراقبتها في العراق وكذلك كل موظف من موظفي الحكومة العراقية خارج

العراق وكل عراقي مقيم خارج العراق لمقاصة مؤقتة وله محل إقامة دائمي أو له محل اعمال رئيسي في العراق وكذلك كل عراقي اذا أقام في العراق أربعة أشهر فأكثر خلال أية سنة تقويمية". أما الفقرة الثانية منها فقد عرفت الشخص غير المقيم بانه "كل شخص عراقي حصلت إقامته في العراق جراء استخدامه براتب أو حصلت إقامته في العراق لبعض المقاصد الوقتية فقط وكذلك كل شخص يقيم خارج العراق وينجم له في العراق أي دخل تابع لضريبة أو يمارس بأية وسيلة من الوسائل صنعه او شغلٌ تجارياً أو مهنه أو عملاً في العراق وكل هيئه أشخاص غير مؤسسه أو مسجله في العراق وتتعاطى الإعمال التجارية أو لها دائرة أو محل شغل في العراق". جريدة الوقائع العراقية بالعدد (1723) في 1939/8/7.

(97) البندان (أ، ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(98) البند (أ) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ. التي نصت على "إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل....".

(99) د: عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، 2002، ص192.

(100) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(101) د: صالح عجينة، ضريبة الدخل في العراق، القاهرة ،1965، ص257.

(102) د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، الطبعة الاولى، دارة ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص105.

(103) د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع السابق نفسه، ص105.

(104) الفقرة (6) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(105) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(106) البند (ج) من الفقرة (10) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ.

(107) البند (د/1) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ.

(108) نصت الفقرة (5) من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل نفسه على بيان المقصود بالشخص المعنوي من الناحية الضريبية كل أدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة" والمقصود بالشركات في هذا القانون هي شركات المساهمة والشركات المحدودة فقط.

(109) البند (د/2) من الفقرة (10) من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(110) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، مصدر سابق، ص201.

(111) البند (د) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(112) د: صالح عجينة، مرجع سابق، ص272.

(113) د: آمال علي إبراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الايرادات الضريبية مع اشارة خاصه للاقتصاد المصري، مرجع سابق، ص 282.

(114) د. حيدر أدهم الطائي، احكام جنسية الشخص الطبيعي والمعنوي في التشريعات العراقية، ط1، مكتبة السنهوري، 2016، ص31.

(115) د. عباس العبودي، شرح احكام قانون الجنسية العراقية رقم 26 لسنة 2006، مكتبة السنهوري، ط2، بيروت، 2015، ص39.

(116) ينظر قرار المحكمة الإدارية العليا في الطعن المرقم 1960 لسنة 47 ق جلسة 2000/11/6.

(117) د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي، القانون الدولي الخاص، ط2، دار السنهوري، بيروت، 2017، ص24.

(118) توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني .دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بابل، 1998، ص 13-14.

(119) من امثلة ذلك المواد (14و17و18) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق والحكومة الهنكارية رقم (18) لسنة 2020، ص 20.18، المنشورة في جريدة الوقائع العراقية الجريدة الرسمية لجمهورية العراق، بالعدد (4610) في 2021/1/14.

(120) المادة (5 /4) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(121) د: قبس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 42-43.

(122) يعد مبدأ تكافؤ الفرص من المبادئ الدستورية التي نصت عليها دساتير العام فقد نص عليه الدستور العراقي لسنة 2005 في المادة (16)" تكافؤ الفرص حق مكفول لجميع العراقيين، وتكفل الدولة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك ".

(123) د: قبس حسن عواد، المصدر السابق، ص45.

(124) البند (أ، ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(125) عرف القانون المدني العراقي الشخص الطبيعي في المادة (34) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المعدل النافذ بأنه "الشخصية الطبيعية المقررة للإنسان والتي تبدأ بتمام ولادته حياً".

(126) المادة (5) الفقرة (1) التي نصت "تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه".

(127) الفقرة (3) من المادة الخامسة التي نصت على "لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق ".

المصادر والمراجع

اولاً: الكتب:

1- د: أحمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة تكريت، 2013.

2- د: أكرم بسيوني عبد الحي، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.

3- د: اعاد حمودي القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة التاسعة، 2015.

4- د: جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الأردني، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999.

5- د: خليل عواد أبو الحشيش، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، بدون سنة نشر.

6- د: رائد ناجي أحمد، المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة، مكتب السنهوري، بيروت، لبنان، 2018.

7- د: رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.

8- د: رمضان صديق، أصول القانون الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة طبع.

9- د: رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.

10- د: رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، 2023-2024.

11- د: زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، بدون نشر، 2012. 2013.

12- د: سمير محمد عبد العزيز، الثروة . الدخل . الإنفاق . ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، بدون تاريخ.

13- د: صالح عجينة، ضريبة الدخل في العراق، القاهرة، 1965.

14- د: طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، 2012.

15- د: عادل الحياري، الضريبة على الدخل في القانون العراقي . دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كليه الحقوق جامعة القاهرة، 1986.

16- د: عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، 2002.

17- د: عباس العبودي، شرح أحكام قانون الجنسية العراقية رقم 26 لسنة 2006، مكتبة السنهوري، الطبعة الثانية، بيروت، 2015.

18- د: عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت – لبنان.

19- د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية. دراسة مقارنة . المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2015.

20- د: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

21- د: عبد الحسين الغالبي وكاظم سعد الأعرجي، أساسيات النقود والبنوك، الطبعة الأولى، مؤسسة النبراس للطباعة، النجف، العراق، 2016.

22- د: عبد الرسول عبد الرضا الأسدي، القانون الدولي الخاص، الطبعة الثانية، دار السنهوري، بيروت، 2017.

23- د: عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، مطابع الشعب، القاهرة، 1963.

24- د: عبد الله النجار، المالية العامة والتشريع المالي، دار النهضة العربية، 2015.

25- د: عبد المنعم فزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972.

26- د: عصام العطية، القانون الدولي (الإقليم)، المكتبة القانونية بغداد / شركة العاتك لصناعة الكتب بيروت، الطبعة الثانية، 2019.

27- د: علي محمد خليل وسليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1999.

28- د: علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، بدون ذكر طبعة ومكان الطبع، 2012.

29- غزال العوسي، النظم الضريبية الحديثة مع دراسة خاصة للنظام الضريبي البحريني، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018.

30- د: قبس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، الموصل، بدون سنة طبع.

31- د: قبس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

32- د: مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام والمالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.

33- د: مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، بغداد، بلا مكان طبع، 1997.

34- د: حيدر أدهم الطائي، أحكام جنسية الشخص الطبيعي والمعنوي في التشريعات العراقية، الطبعة الأولى، مكتبة السنهوري، 2016.

35- د: هشام زوين، الموسوعة في شرح قانون الضرائب على الدخل، الطبعة الأولى، 2008، المجلد الثالث.

36- د: هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، بغداد، مطبعة الجاحظ، 1989.

ثانياً: البحوث

1. د: أحمد إبراهيم دهشان، التشريع الضريبي المصري، بحث منشور في المجلة القانونية الاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، العدد 46، 2024.

2. أحمد صالح أحمد مظاهر، عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، بحث منشور في مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 23، سنة 2010.

3. د: آمال علي إبراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري، مجلة البحوث المالية، المجلد 22، العدد الأول، يناير، 2021.

4. جميل صابوني، دور منظومة الدفع الإلكتروني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، المجلد 1، العدد الأول، 2021.

5. حيدر نعمة بخيت ومحمد عبد الكريم نفاوه، دور الرقمنة المالية في تعزيز الأداء الضريبي في البرازيل للمدة من (2013 – 2023)، بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 4، 2025.

6. د: حميد علاوي حسب، الإقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، بحث دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990.

7. د: رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 1، العدد 2، 2009.

8. د: رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة، بحث منشور في مجلة الحقوق الكويتية، 2002.

9. د: صلاح حامد محمد حسنين، نحو نظرية عامة للضريبة على دخل أنشطة الاقتصاد الرقمي – دراسة تحليلية مقارنة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد العاشر، العدد الثالث، 2024.

10. د: عبد الله أحمد العوضي، العوامل المؤثرة في التسويق والتجارة الإلكترونية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، الجزائر، المجلد 6، العدد 6، 2010.

11. كمال الدين حسين محمد، الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وفقاً لأحدث تعديلاته . دراسة تحليلية . مجلة القانونية، المجلد 8، العدد 5، لسنة 2020.

12. د: محمد السيد خلف إبراهيم، العدالة الضريبية، بحث مقدم إلى جامعة حلوان للدراسات العليا، كلية الحقوق، بدون سنة نشر.

13. د: محمد سعيد فرهود، مفهوم العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، المجلد 25، العدد 4، السنة 2001.

14. منى عبد الفتاح أحمد، العدالة الضريبية وأثرها في الامتثال الضريبي، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18، العدد 64، 2023.

15. وهيبة عبد الرحيم ورابح حمدي باشا، تطور طرق الدفع في التجارة الإلكترونية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير، الجزائر، المجلد 4، العدد 15، 2011.

16. د: يونس مليح، العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الإرشاد القانوني، عدد (3.2)، 2018.

ثالثاً: الرسائل والاطاريح

1. أحمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون – جامعة تكريت، 2013.
2. توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني – دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، 1998.
3. رمضان صديق، المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993.
4. عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، 1968.
5. عادل الحياري، الضريبة على الدخل في القانون العراقي: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1986.
6. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في التشريع العراقي والمقارن (أو في القانون العراقي)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982.
7. عصام عبد القادر الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مطبعة الإيمان، القاهرة، 2005.
8. غازي فيصل مهدي، الشخصية المعنوية في القانون العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 1985.
9. قيصر يحيى جعفر فارس، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 2000.
10. ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على أرباح المهني غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2006.

رابعاً: التشريعات

اولاً: الدساتير

1. دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.
2. دستور جمهورية مصر لسنة 2014 النافذ.
3. دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة 1052 المعدل النافذ.

ثانيا: القوانين واللوائح

1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.
2. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل النافذ.
3. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014 المعدل النافذ.
4. اللائحة التنفيذية لقانون الضريبي رقم 91 لسنة 2005.
5. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 36 لسنة 1939 الملغي.

ثالثا: القرارات القضائية

قرار المحكمة الإدارية العليا في الطعن المرقم 1960 لسنة 47 ق جلسة 2000/11/6. منشور على الموقع الالكتروني (الذاكرة والمعرفة _ للدراسات) https: //mksegypt.org/ar/court-of-cassation-rulings تم زيارة الموقع في 2026/1/24.

سادساً: المواقع الالكترونية

1. موقع بوابة أور الإلكترونية للخدمات الحكومية، الخدمات الإلكترونية، https://ur.gov.iq/تاريخ الزيارة 2026/4/15.
2. الموقع الإلكتروني للمنظمة العالمية للملكية الفكرية (WIPO)، متاح على: http: //www.wipo.int/portal/ar، تاريخ الزيارة 2026/2/5 .
3. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):

OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). OECD Publishing. متاح على الرابط الإلكتروني الخاص بالمنظمة.

4 OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules. متاح على الرابط الإلكتروني الخاص بالمنظمة. (2025)

سابعاً: الاتفاقيات الدولية:

1. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق والحكومة الهنكارية رقم (18) لسنة 2020.

ثامنا: المصادر الأجنبية:

1- AL -Dakhil, A. K. Distributive justice and its role in building good citizenship and enforcing financial law, Journal of Legal and Political Sciences, Fourth International Scientific Conference, College of Law and Political Sciences -University of Diyala, 2022.