



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الانبار
كلية القانون والعلوم السياسية

دور الموطن في معالجة المشكلات الضريبية

((دراسة مقارنة))

رسالة تقدمت بها الطالبة

مروة موفق باتع فرحان الكبيسي

الى مجلس كلية القانون والعلوم السياسية - جامعة الانبار وهي جزء من

متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون العام

بإشراف الدكتور

معتز علي صبار الفهداوي

استاذ القانون المالي المساعد

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿ وَمَا أُوتِیْتُمْ مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِیْلًا ﴾

الاسراء: ۸۵

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد هذه الرسالة الموسومة: بـ ((دور المواطن في معالجة المشكلات الضريبية - دراسة مقارنة)) للطالبة (مروة موفق باتع فرحان) قد جرت تحت إشرافي في جامعة الانبار، كلية القانون والعلوم السياسية، وإنها جديرة بالقبول والمناقشة لنيل درجة الماجستير في القانون العام.

المشرف

أ.د. معتز علي صبار الفهداوي

التوقيع:

التاريخ: / / ٢٠٢٠م

: / / ١٤٤١هـ

الاهداء

الحمد لله الذي منحني الصبر والعطاء وبقدرته اتممت هذا العمل الذي
اهدي ثمرته....

الى من ساندني طوال حياتي والذي لم يرفض لي طلباً يوماً من الايام
والذي يردد دائماً انا راضياً عليك في الدنيا والأخرة والذي ينتظر مني هذه
اللحظات لكي يشاركني افراحي، الى روح ابي الذي رباني الى ان شاءت
الاقدار ان يلتحق بالرفيق الاعلى ويفارقني، فلا يسعني الا ان ادعو الله ان
يتغمده برحمته الواسعة ويغفر له انه على كل شيء قدير.

الى امي بسمه الحياة وسر الوجود، الى رمز الحب والعطاء الى ينبوع
الامل والتفاؤل، الى من كان دعائها سر نجاحي وبلسم جراحي امي الحبيبة
اطال الله في عمرها.

الى من سار معي نحو الحلم خطوة خطوة، الى من شاركني بصبرة،
وتحمل معي عناء الدراسة والبحث زوجي.

الى سندي وملاذي بعد الله، الى الذين اثروني على انفسهم، الى من
علموني علم الحياة، الى من اظهروا لي ما هو اجمل من الحياة اخوتي
واختي.

الشكر والعرفان

الحمد لله رب العالمين حمداً يليق بعظيم سلطانه وجلال وجهه الكريم، الذي من علي واكرمني بإتمام هذه الدراسة، فله سبحانه الفضل والية يرجع الامر ثم يطيب.

فلا يسعني وقد انتهيت بفضل الله ورعايته من اعداد هذه الدراسة الا ان اتقدم بخالص شكري وتقديري وامتاني لأستاذي الفاضل ر (معتز علي صبار الفهداوي) لتفضله مشكوراً بقبول الاشراف على هذه الدراسة وعلى ما بذله من جهد متواصل ونصح وتوجيهه من بداية مرحلة البحث حتى اتمام هذه الرسالة، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما اتقدم بخالص شكري وتقديري الى جميع اساتذتي الافاضل في كلية القانون والعلوم السياسية في جامعة الانبار.

ولا يفوتني في هذا المقام الا ان اتقدم بالشكر الجزيل والثناء الى السادة اعضاء لجنة المناقشة الذين شغلوا وقتهم الثمين في قراءة رسالتي وتقويمها وتحملهم عناء السفر وابداء الملاحظات لتصويب الرسالة، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

كما اتقدم بالشكر لزملائي الاعزاء لما بذلوه من جهد مخلص في تشجيعي على الدراسة والبحث والاستمرار فيهما واخص بالذكر منهم (هدى، سالي، محمد حاتم، عبد العزيز).

كما اتقدم بالشكر للدكتور (قحطان محمد صالح الهيتي) لما بذله معي من جهد طيلة فترة البحث اسأل الله تعالى ان يجعلها في ميزان حسناته. والشكر موصول ايضاً الى كل من ساعدني في اتمام الرسالة وفاتني ان اذكره بحسن نية فجزاهم الله عني خير الجزاء.

المخلص

تعد الضريبة من المواضيع التي تهتم بها كل دولة لما لها من تأثير على إيراداتها العامة، إذ ان زيادتها وعدم التهرب منها تزداد الإيرادات العامة، وان اي تهرب من اداءها يقلل من الإيرادات العامة للدولة، لذلك فأن كل دولة عملت على تحديد اختصاصها الضريبي، وذلك بفرض الضريبة على المكلف وفق معايير تحددها انبعاثاً من سيادتها، التي تتمتع بها في المجال الضريبي، وان كان ذلك من شأنه التأثير على الدول الاخرى.

الا ان التطور الذي شهده العالم وما ترتب عليه من سهولة انتقال رؤوس الاموال والاشخاص من اجل الاستثمار في اقليم دولة اخرى، مع تمسك الدول بفرض الضريبة وفق معايير تخدم مصالحها ادى الى حدوث مشاكل ضريبية ، والتي لا تقتصر على اقليم الدولة الواحدة بل تمتد الى دول اخرى، الامر الذي يفرض معه ان تتوحد الدول من اجل تنسيق قوانينها الضريبية على نحو يجعل الاختصاص في فرض الضريبة للدولة التي يقيم عليها الشخص سواء كان شخصاً طبيعياً او معنوياً وفقاً للتصور الواقعي للموطن، او للدولة التي يوجد فيها محل العمل الرئيسي للشخص، وذلك وفقاً للتصور الحكمي للموطن. اذ ان المواطن الضريبي يقصد به المكان الذي يقيم فيه الشخص سواء كان بصورة دائمة او مؤقتة، او المكان الذي يوجد فيه محل العمل الرئيسي.

ومن الجدير بالذكر ان تحديد الاختصاص الضريبي وفقاً لمعيار المواطن على الصورة التي ذكرناها من شأنه العمل على معالجة الكثير من المشاكل التي تظهر على المستوى الداخلي وذلك عند تطبيق القانون الضريبي من اجل تحصيل الضريبة، اذ ان للحصول على دين الضريبة لا بد من تحديد المكلفين بدفعها وتحديد سعرها وتقديره على الواجهة الصحيحة، وما يترتب عن ذلك من ضرورة التبليغ بأداء الضريبة، مما قد يكون سبب في خلق منازعات تقع بين الادارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، الامر الذي قد يصل الى توقيع عقوبة على الشخص المخالف، ففرض الضريبة بالاعتماد على معيار المواطن من شأنه تسهيل ذاك الاجراء والتقليل من نفقاتها.

كما ان اهمية المواطن الضريبي لا تقتصر على الصعيد الداخلي، بل تمتد

لتشمل الصعيد الدولي ، مما يدعو معه الدول الى توطيد التعاون فيما بينها سواء كان عن طريق اساليب معينة كالتنسيق بين قوانينها الضريبية، او عن طريق عقد اتفاقيات، ثنائية كانت ام جماعية لأجل اعتماد معيار الموطن الضريبي، والذي من شأنه معالجة الكثير من المشكلات الضريبية والتي تمس الدول كافة كالازدواج الضريبي والتهرب الضريبي.

المحتويات

المقدمة.....	١
الفصل الاول: ماهية المواطن الضريبي	٥
المبحث الاول: مفهوم المواطن الضريبي.....	٦
المطلب الأول: المفهوم العام للموطن	٦
الفرع الأول: تعريف المواطن وعناصره.....	٦
الفرع الثاني: اهمية المواطن	١٠
المطلب الثاني: المفهوم الخاص للموطن الضريبي	١٦
الفرع الاول: المواطن الضريبي للشخص الطبيعي	١٧
الفرع الثاني: المواطن الضريبي للشخص المعنوي	٢٢
المبحث الثاني: خصائص المواطن الضريبي.....	٣٢
المطلب الاول: خصوصية المواطن الضريبي والصفة المكتسبة له	٣٢
الفرع الاول: خصوصية المواطن الضريبي.....	٣٢
الفرع الثاني: الصفة المكتسبة للموطن الضريبي	٣٥
المطلب الثاني: حُكمية ودولية المواطن الضريبي	٣٨
الفرع الاول: حُكمية المواطن الضريبي	٣٨
الفرع الثاني: دولية المواطن الضريبي	٤٢
الفصل الثاني: اهمية المواطن الضريبي على الصعيد الوطني.....	٤٥
المبحث الاول: الأهمية الجبائية للموطن الضريبي	٤٦
المطلب الاول: اهمية المواطن الضريبي بتحديد المُكلف والسعر الضريبي.....	٤٦
الفرع الاول: أهمية المواطن الضريبي في تحديد المُكلف بدفعها	٤٦
الفرع الثاني: اهمية المواطن في تحديد سعر الضريبي	٥١
المطلب الثاني: اهمية المواطن الضريبي في تقدير وتحصيل الضريبة	٥٥
الفرع الاول: اهمية المواطن الضريبي في تقدير الضريبة	٥٥
الفرع الثاني: اهمية المواطن الضريبي في تحصيل الضريبة	٥٩
المبحث الثاني: الاهمية القضائية للموطن الضريبي.....	٦٤
المطلب الاول: اهمية المواطن الضريبي في التبليغات والمنازعات الضريبية.....	٦٤

٦٥	الفرع الاول: اهمية الموطن الضريبي في التبليغات الضريبية
٧٥	الفرع الثاني: اهمية الموطن الضريبي في المنازعات الضريبية
٨٨	المطلب الثاني: اهمية الموطن الضريبي في الجزاءات الضريبية
٨٨	الفرع الاول: طبيعة الجزاءات الضريبية
٩٠	الفرع الثاني: انواع الجزاءات الضريبية
٤٥	الفصل الثالث: اهمية الموطن الضريبي على الصعيد الدولي
١٠١	المبحث الاول: توطيد التعاون الضريبي الدولي
١٠١	المطلب الاول: أساليب التنظيم الضريبي الدولي
١٠١	الفرع الأول: فاعلية القوانين الضريبية والتفاعل بينها
١٠٣	الفرع الثاني: التنسيق والتكامل الضريبي
١٠٧	المطلب الثاني: الاتفاقيات الضريبية لتوطيد التعاون الدولي
١٠٧	الفرع الاول: مفهوم الاتفاقيات الضريبية
١١١	الفرع الثاني: نماذج من الاتفاقيات الضريبية
١١٨	المبحث الثاني: معالجة المشكلات الضريبية
١١٨	المطلب الاول: اهمية الموطن الضريبي في معالجة مشكلة الازدواج الضريبي
١١٨	الفرع الأول: تعريف الازدواج الضريبي
١٢٢	الفرع الثاني: معالجة مشكلة الإزدواج الضريبي
١٢٦	المطلب الثاني: معالجة مشكلة التهرب الضريبي
١٢٧	الفرع الاول: مفهوم التهرب الضريبي
١٣٢	الفرع الثاني: اثار التهرب الضريبي ووسائل معالجته
١٣٧	الخاتمة
١٤٣	المصادر

المقدمة

تلعب الضرائب دوراً بارزاً في اقتصاد الدول، إذ انها تعد من اهم الايرادات التي ترفد الخزانة العامة، ولا سيما بالنسبة للدول التي لا تمتلك موارد طبيعية، فهي من المصادر التي تساهم في سد النفقات العامة، الامر الذي اعطى للدولة الحق في اصدار ما تشاء من تشريعات ضريبية في حدود اقليمها دون الامتداد الى اقليم دولة اخرى، فمن المعروف ان كل دولة لها قانون ضريبي خاص بها تستقل بصياغة احكامه بما لها من سيادة على اقليمها.

وامام استقلال كل دولة بتحديد سيادتها الضريبية وفقاً لأهدافها القومية دون ان تشكل النظم الضريبية للدول الاخرى قيماً على سلطتها في هذا المجال، الامر الذي خلق تباين بينها في الاختصاص الضريبي لفرض الضريبة لكل دولة، وما يترتب على هذا الاختلاف ظهور العديد من الاشكاليات الضريبية مما يؤثر سلباً على حركة التجارة الدولية بصفة عامة ومسيرة التنمية في الدول المختلفة بصفة خاصة.

ان الامر تطور على ما كان عليه في الماضي نتيجة لانتقال الاشخاص والاموال لاستثمارها في شركات ومؤسسات اجنبية، كذلك قيام الكثير من الشركات الكبيرة في العمل بأكثر من اقليم دولة واحدة ووجود فروع او شركات تابعة لها في انحاء مختلفة من العالم وما يتبعه من هجرة الافراد طلباً للعمل او الإقامة في بلدان اخرى خارج بلدانهم، مما جعل روابط مختلفة تربط الشخص بإقليم دول اخرى، كرابطة الإقامة او مصدر الدخل، الا ان اختلاف الدول في الاخذ بهذه الروابط ترتب عليه حدوث تنازع بين الدول من اختصاصها في فرض الضريبة، كل ذلك دفعنا الى الاقتراح لجعل الموطن المعيار الاساسي الذي تعتمد عليه الدول في فرض الضريبة، والموطن الضريبي الذي نقصده هنا هو الموطن المستمد من القواعد العامة بوصفه ظرف من ظروف الاسناد في القانون الدولي الخاص المتمثل بصورتيه الواقعية - الإقامة-، والحكمية المتمثل بمحل العمل الرئيسي.

من المعلوم ان الضريبة تمر داخل الدولة الواحدة بمراحل متعددة وصولاً الى الحصول عليه، فكل مرحلة من هذه المراحل تنطوي على تعقيدات ابتداءً من مرحلة تحديد المكلف بدفعها وتحديد سعرها، مروراً بتحصيلها، وما يتضمن ذلك من تبليغات، وصولاً لتنفيذ الضريبة وتحديد جزاءات تترتب على الاخلال بها، فاذا اعتمد معيار الموطن في فرض الضريبة كان من شأنه معالجة الكثير من هذه المشكلات، وفي سبيل الوصول الى ذلك لا بد من ان تتضافر الجهود الدولية في التعاون من اجل خلق تنسيق بين التشريعات الضريبية لتعديل قوانينها على نحو يفعل من الاعتماد على معيار الموطن الضريبي.

ولانتشار المشكلات الضريبية كالازدواج الضريبي والتهرب الضريبي واثرها على اقتصاديات الدول بإضاعة إيرادات كبيرة كانت من الممكن ان تصب في الخزانة العامة لولا التهرب من اداء الضريبة، مما دفع الدول الى عقد اتفاقيات ضريبية سواء كانت ثنائية او جماعية من اجل وضع حلول تكافح هذه المشكلات والتي من اهمها تحديد وتفعيل معيار الإقامة في فرض الضريبة او محل العمل الرئيسي، والذي من خلاله يتم فرض الضريبة على الشخص المكلف الضريبي سواء كان شخصاً طبيعياً او شخصاً اعتبارياً.

اهمية الدراسة: تكمن اهمية الدراسة في النقاط الاتية :

- ١- ان اهم ما يميز هذا الموضوع ما يترتب عليه من اثار قد تساعد الى مدى كبير في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية لا سيما مع ما يعانيه العراق من ضعف في الإيرادات وانخفاض اسعار النفط، الذي يعد المصدر الاساسي لإيرادات العراق، وبالتالي فان من شأن الاحاطة بهذا الموضوع من جميع جوانبه على الواجهة الصحيحة من شأنه التسهيل في الكثير من الاجراءات والتقليل من النفقات التي تستلزم لاستحصال دين الضريبة.
- ٢- ان دراسة هذا الموضوع يتمتع بأهمية كبيرة لأنه لم يبحث بصورة معمقة ومتكاملة، وان الدراسات الخاصة بهذا الموضوع تكاد تنعدم، فعلى الرغم من ان نصوص القانون الضريبي العراقي والمقارن قد تناولت موضوع الموطن الا انها لم تعطي له الأهمية التي تتناسب مع دوره في معالجة الكثير من المشكلات الضريبية.
- ٣- كما ان اهمية الموضوع تبرز في الوقت الحاضر لانتشار الاستثمار الاجنبي وانتقال رؤوس الاموال والاشخاص فهي لم تعد تقتصر على اقليم دولة واحدة بل امتدت الى اقاليم دول اخرى الامر الذي يفرض معه تحديد الاختصاص الضريبي للدول تجنباً للازدواج والتهرب الضريبي والذي تعد ابرز المشكلات الضريبية لعدم اقتصارها على اقليم دولة واحدة.
- ٤- تبرز اهمية الموضوع كذلك من خلال بيان المقصود بالموطن الضريبي والذي يقصد به الإقامة بنية البقاء، وانما بحسب المفهوم العام للموطن بصورتيه الواقعية والحكمية، الامر الذي يمنع تهرب الكثير من الضرائب.

اشكالية الدراسة:

تعالج الدراسة مشكلة اساسية على درجة كبيرة من الاهمية، وهو ما هو دور الموطن في معالجة المشكلات التي تنجم عن تطبيق القانون الضريبي لكل دولة على حدى، فبعد انتشار حركة الاموال والاشخاص والاستثمار في دولة اخرى، وحاجة الدول لسد النفقات

المتزايدة اذ لا بد من تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة لذا فان اشكالية الدراسة تتطرق من السؤال الآتي؟

- هل ان القانون الضريبي العراقي والقوانين المقارنة بينت اهمية تحديد معايير الاختصاص الضريبي واعتماد معيار الموطن الضريبية في معالجة المشكلات الضريبي التي تنتبثق نتيجة الاختلاف في معايير فرض الضريبة؟ ثم تتفرع عن هذا السؤال اسئلة اخرى تتمثل؟
- هل اعار القانون الضريبي اهمية في دراسة الموطن وما هو المقصود بالموطن الضريبي؟ هل يقصد به الموطن على ما هو منصوص عليه في القواعد العامة ام انه يقتصر على الإقامة بنية البقاء.
- ما هو الدور الذي يلعبه الموطن الضريبي في معالجة التعقيدات التي تبعث عند تطبيق القانون الضريبي؟
- ماهي الكيفية التي من خلالها يتم التعاون بين الدول؟ وهل ابرمت اتفاقيات من شأنها اعتماد معيار الموطن الضريبي؟

منهجية الدراسة:

سنعتمد في دراستنا النهج التحليلي لنصوص قانون ضريبة الدخل، من خلال تحليل النصوص التي تنص على الموطن الضريبي، والتعليق على تلك النصوص وابداء الملاحظات عليها، مع اعطاء بعض الآراء التي من الممكن ان تساعد للوصول الى الثغرات التشريعية بشأن موضوع البحث بغية الإحاطة بها، واقتراح الحلول المناسبة، كما ان دراستنا، ستكون ذات منهج تحليلي مقارن، وذلك من خلال مقارنة نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي مع القوانين المقارنة التي اعتمدها في بحثنا.

نطاق الدراسة:

تتخصر الدراسة بنصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ، فضلاً عن قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤، كما ان نطاق دراستنا ستتضمن قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فضلاً عن بعض القوانين العراقية التي يتطلب موضوعنا الاحاطة بها، علاوةً عن قوانين بعض الدول متى ما دعت الحاج لمناقشتها.

خطة البحث:

تقتضي دراسة الموطن في معالجة المشكلات الضريبية تقسيمه على ثلاثة فصول مسبوقة بمقدمة ومنتهاية بخاتمة تتضمن اهم الاستنتاجات والمقترحات التي تتعلق بموضوع الدراسة كما يأتي:

- الفصل الاول:- ماهية الموطن الضريبي، وفيه مبحثان، الاول: سنقصره على مفهوم الموطن الضريبي، اما المبحث الثاني سنبحث فيه خصائص الموطن الضريبي.
- الفصل الثاني:- اهمية الموطن الضريبي على الصعيد الوطني والذي ينقسم الى مبحثان، الاول نفرده لدراسة الاهمية الجبائية للموطن الضريبي، والمبحث الثاني نخصصه لبحث الاهمية القضائية للموطن الضريبي.
- الفصل الثالث:- اهمية الموطن الضريبي على الصعيد الدولي، وينقسم ايضاً الى مبحثان، نوضح في المبحث الاول، توطيد التعاون الضريبي الدولي، اما في المبحث الثاني ندرس فيه معالجة المشكلات الضريبية، الازدواج الضريبي، والتهرب الضريبي.

الفصل الأول

ماهية المواطن الضريبي

الفصل الاول: ماهية الموطن الضريبي

يعد الموطن من مواضيع القانون الدولي الخاص، فهو ظرف من ظروف الاسناد، كما يُعد معياراً من المعايير التي تأخذ بها الدول في سبيل فرض الضريبة على المكلف بدفعها. إلا ان القوانين الضريبية لم تتناول احكام الموطن بشكل مفصل، الامر الذي ينبغي معه العودة الى المبادئ العامة المنصوص عليها في القانون الدولي على النحو الذي يناسب القانون الضريبي، وهذا ما يسترعى دراسة، وبحث الموطن من ناحية كونه ظرفاً من ظروف الاسناد، وكونه أحد مبادئ فرض الضريبة.

لهذا لابد من بيان المفهوم العام للموطن من حيث تعريفه، واهميته، فضلاً عن بيان المفهوم الخاص للموطن الضريبي، مع الإشارة الى الاشخاص الذين يعدون متوطنين ضريبياً في الدولة، والذي قد يكون شخصاً طبيعياً او شخصاً معنوياً اذ لكل منهما احكامه الخاصة لتحقق الموطن والتي تختلف من دولة الى اخرى.

ولا بد لنا ان نبين خصائص الموطن الضريبي فيما إذا كان موطناً عاماً، او خاصاً، كذلك بحث الصفة المكتسبة للموطن الضريبي، وهل يعدّ الموطن الضريبي موطناً مكتسباً، او موطناً قانونياً يفرضه القانون، ام ينظر اليه من الناحيتين معاً؟ وسنحاول بيان فيما إذا كان الموطن الضريبي موطن حكومي يتحقق بتواجد العمل الرئيسي في الدولة ام انه يستلزم حالة واقعية تتمثل بالإقامة على اقليم الدولة، كما لابد لنا من بيان مدى دولية الموطن الضريبي، وهذا ما سنتناوله في المبحثين الآتئين:

المبحث الاول: مفهوم الموطن الضريبي.

المبحث الثاني: خصائص الموطن الضريبي.

المبحث الاول: مفهوم الموطن الضريبي

نظراً لأهمية الموطن بوصفه احد المعايير التي تتخذها الدول من اجل فرض الضريبة، وما يترتب على تحديده من اثار تتجلى في زيادة الايرادات الضريبية التي تسهم في زيادة ايرادات الدولة، لا بد من بيان مفهومه، وهذا يستوجب بيان مفهوم الموطن الضريبي، ويقضي بيان مفهوم الموطن بشكل عام تجنباً للخلط بين المصطلحين، لذا سنحاول بيان مفهوم الموطن بشكل عام، ومن ثم بيان مفهوم الموطن الضريبي، وذلك في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: المفهوم العام للموطن

يعد الموطن بمفهومه العام من موضوعات القانون الدولي الخاص، فهو الاداة والوسيلة التي تعمل على توزيع الافراد جغرافياً، وما يترتب على هذا التوزيع من حقوق وواجبات تجاه دولة الموطن، وهذا يوجب بيان الموطن من حيث تعريفه، وعناصره، فضلاً عن بيان أهميته، وسنتولى دراسة هذا الموضوع بفرعين، نخصص الفرع الأول لتعريف الموطن وعناصره، والفرع الثاني نبين فيه أهمية الموطن.

الفرع الأول: تعريف الموطن وعناصره

سنبين في هذا الفرع تعريف الموطن فقهاً وتشريعاً، فضلاً عن بيان عناصره.

أولاً: تعريف الموطن فقهاً:

اختلف الفقهاء في تعريف الموطن، وذهبوا في ذلك الى ايراد تعريفات عدة، حيث عرّفه بعضهم بأنه: "المكان التابع لدولة معينة، والذي يقيم فيه الشخص بنية البقاء"^(١).

لقد ركّز هذا التعريف في تحديد مفهوم الموطن على الإقامة المادية للشخص في مكان ما. وقد انتقد هذا التعريف من باب أنه لا يكفي لقيام الموطن مجرد تحقق الإقامة الفعلية للشخص، بل يتطلب ايضاً توفر نية الاستقرار فيه كي يقترن الركن المادي الذي يتحقق بالتواجد الفعلي للشخص على اقليم دولة معينة، بالركن المعنوي الذي يتجسد بنية الإقامة فيه.

(١) د. بدر الدين عبد المنعم شوقي، أحكام الجنسية والموطن (دراسة مقارنة)، ط١، ٢٠١٠، ص ٣٢٤.

وعرّف سافيني الموطن بأنه: "المحل الذي يختاره الشخص اختياراً حراً ليسكن فيه نهائياً
وليكون مركزاً لصلاته القانونية ولأشغاله"^(١). وعرفه ستوري بأنه: "الجهة التي يتخذها الإنسان
مأوى له بصفة حقيقية وثابتة ومستمرة، وجعل فيه مركز اشغاله وإذا غاب عنه كان عنده نية
العودة عليه"^(٢).

فالموطن على وفق تعريف ستوري، وسافيني حالة واقعية، تترتب على ارتباط الشخص
بمكان معين ارتباطاً قانونياً، لكي يتسنى لهذا الشخص تنظيم اموره القانونية.

وعرّف الموطن بأنه: "المكان الذي يختاره الشخص ليعيش ويحيا ويعمل داخله، فيستقر
به دون غيره وبالتالي تتولد بينه وبين هذا المكان الفة ومحبة وارتباطا وشعورا بالانتماء والولاء
له أكثر من غيره من الأماكن؛ فالموطن بهذا المعنى يعبر عن الرابطة القانونية التي تربط
الشخص بإقليم دولة معينة دون غيرها من الدول، بحيث يصبح هناك ولاء من قبل هذا
الشخص لهذه الدولة"^(٣). ونحن نرجح هذا التعريف، وذلك لأن الشخص عندما يختار دولة
لتكون موطناً له، يرى فيها أنها المكان الصالح كي يكون مقراً لعمله ولصلاته المهنية
والعائلية؛ فيستحق منه أن يكون له الولاء والانتماء.

ثانياً: تعريف الموطن تشريعاً:

اختلفت التشريعات في تحديد معنى الموطن، فبعضها يحدد معنى الموطن بمقر
الاعمال، ومن هذه التشريعات القانون المدني الفرنسي، حيث نص على: "يكون موطن كل
فرنسي بالنسبة لاستعمال حقوقه المدنية في المكان الذي يكون فيه مركز أعماله الرئيس"^(٤).
وعلى وفق هذا التعريف؛ فإن موطن الشخص هو المكان الذي يمارس فيه عمله الرئيس؛ فإذا

(١) د. عبد الحميد أبو الهيف، القانون الدولي الخاص في أوروبا ومصر، بلا ط، مطبعة السعادة، ١٩٢٧،
ص ٨٢-٨٣.

(٢) د. غالب علي الداودي، د. حسن محمد الهداوي، القانون الدولي الخاص الجنسية والموطن، مركز
الأجانب وأحكامه في القانون العراقي، ج ١، ط ٣، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ١٧٢.

(٣) د. عامر محمود الكسواني، الجنسية والموطن ومركز الأجانب، ط ١، دار الثقافة، عمان، ٢٠١٠،
ص ١٧٥.

(٤) المادة (١٠٢) من القانون المدني الفرنسي لسنة ١٨٠٤.

تعددت الدول التي يمارس فيها الشخص أعماله، فإن من بين هذه الدول التي تعد موطناً له هي الدولة التي يمارس فيها عمله الرئيس^(١).

ومع هذا فقد ذهب بعض القوانين الى تحديد الموطن بمحل الإقامة، ومنها القانون الأردني الذي عرّف الموطن بأنه: "المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة"^(٢). وقد ذهب القانون المدني المصري بالاتجاه ذاته عند تحديده لمعنى الموطن، إذ عرف الموطن بأنه: "المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة"^(٣).

وهكذا نجد المُشرّع المصري، والمُشرّع الأردني قد اشترطا لتحقيق الموطن توافر عنصرين، الأول يكون بالإقامة بمكان معين، بيد ان هذه الإقامة لا تكفي لكي يكون الشخص متوطناً في هذه الدول، بل يجب توفر العنصر الثاني، وهو نية الاستقرار في المكان الذي أقام فيه^(٤).

أما عن موقف المُشرّع العراقي من تعريف الموطن؛ فقد ذهب الى الاتجاه نفسه في تحديد الموطن في الاعتماد على معنى الإقامة حيث نص على إن: "الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة، بصفة دائمة أو مؤقتة، ويجوز أن يكون للشخص أكثر من موطن"^(٥).

يتضح مما تقدم أن التشريعات قد اختلفت في تحديد معنى الموطن، فبعضها كما ذكرنا في أعلاه حددت الموطن بمقر الأعمال الرئيسية، كما هو الحال في فرنسا، والبعض الآخر حدد الموطن بالإقامة المصحوبة بنية الاستقرار، كما في العراق.

من خلال ما تقدم، يمكن أن نُعرّف الموطن بأنه: رابطة قانونية بين فرد وإقليم دولة معينة يقيم فيه بنية البقاء على وجه الاستقرار فيه، وإذا غاب عنه كان له نية العودة إليه.

(١) د. عبد الرسول عبد الرضا الأسدي، القانون الدولي الخاص، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥، ص١٤١.

(٢) الفقرة (١) المادة (٣٩) من القانون المدني الأردني رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٦.

(٣) الفقرة (١) المادة (٤٠) من القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨.

(٤) طارق عبد الله عيسى المجاهد، ضوابط تحديد الاختصاص القضائي الدولي للمحاكم المدنية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٩٦، ص٥٨.

(٥) المادة (٤٢) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.

ثالثاً: عناصر الموطن:

تبين لنا من خلال التعريفات سالفة الذكر، أن الموطن يقوم على عنصرين، الأول مادي، والثاني معنوي، وسنوضح ذلك فيما يلي.

١. العنصر المادي:

يقصد بالعنصر المادي للموطن إقامة الشخص فعلياً في إقليم دولة معينة على سبيل الاستقرار، غير أن هذا الاستقرار لا يتطلب بالضرورة أن يكون لهذا الشخص مقراً ثابتاً في جهة معينة من جهات الدولة، فطالما أنه يقيم في إقليم الدولة على سبيل الاستقرار يمكن اعتباره مقيماً فيها. كما لو أنه ينتقل من فندق إلى آخر دون أن تكون له دار معينة يسكنها، كما أن هذا العنصر لا يشترط تواجد الشخص بصورة دائمة على إقليم الدولة بحيث لا يمكن مغادرته لها، طالما كان لديه نية العودة إليها^(١)، ويتحقق عنصر الإقامة بمجرد الإقامة الفعلية للشخص وهو ما يختلف عن الوجود العارض، والذي يعني مجرد وجود الشخص بصورة عارضة أو عابرة على إقليم دولة معينة، دون أن يكون له قصد باتخاذها موطناً له، بل إن وجوده يكون فيها بصورة مؤقتة^(٢).

٢. العنصر المعنوي:

يقصد بالعنصر المعنوي للموطن توافر نية البقاء في الدولة، الذي اتخذها الشخص مكاناً للإقامة فيه^(٣)، وعليه يجب ألا تكون الإقامة المعتادة معينة سلفاً بمدة معينة، وإلا انعدم الركن المعنوي، إلا أن ذلك لا يمنع الشخص من الانتقال من إقليم الدولة والإقامة في إقليم دولة أخرى بصفة مؤقتة أو عارضة؛ فيعد عندئذ موطنه البلد الذي تتوفر لديه نية الإقامة فيه، وليس الدولة التي أقام فيها بنية عارضة أو مؤقتة؛ فالإقامة في إقليم دولة معين لمدة تتجاوز العشر سنوات لا تعد هذه الدولة موطناً له ما دام أن نية البقاء فيها لا تتوفر لديه، فضلاً عن ذلك يجب أن تكون نية الإقامة قد حصلت بإرادة الشخص نفسه دون أن تكون قد فرضت عليه

(١) د. جابر إبراهيم الراوي، مبادئ القانون الدولي الخاص في الموطن ومركز الأجانب واحكامها في القانون العراقي والمقارن، بلاط، مطبعة دار السلام، بغداد، ١٩٧٢ ص ٤٥.

(٢) طارق عبدالله عيسى المجاهد، مصدر سابق، ص ٦١.

(٣) انور العمروسي، الموسوعة الوافية في شرح القانون المدني، ط ٥، دار العدالة، القاهرة، ٢٠١٥، ص ١٧٧.

فرضاً؛ فإذا كانت قد فُرضت عليه او اقتضتها ظروف خاصة فإن ذلك الشخص لا يعد متوطناً في ذلك البلد الذي اقام فيه^(١).

كما لا يشترط ان تكون نية البقاء ايجابية، بل يكفي ان تكون هذه النية سلبية، وتحقق هذه النية عندما يكون الشخص مقيماً في بلده الأصلي، فالنية المتوفرة هي نية سلبية لا تظهر الا عندما يتولد لديه فكرة ترك بلده والتوطن في بلد اخر^(٢).

ومما تجدر الإشارة اليه، أن اغلب التشريعات افترضت اقتران العنصر المعنوي بالعنصر المادي، كالقانون المدني العراقي عندما اعتبر الموطن المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة، أي افترض توافر الركن المعنوي مقترناً بالركن المادي، وكذلك الحال بالنسبة للقانون المصري^(٣).

الفرع الثاني: اهمية الموطن

سننولى في هذا الفرع بيان اهمية الموطن في بعض مواضع القانون الدولي الخاص، كأهميته من ناحية الجنسية، وأهميته بالنسبة للمركز القانوني للأجانب، فضلاً عن اهميته في نطاق تنازع القوانين، وعلى النحو الآتي:

اولاً-أهمية الموطن بالنسبة للجنسية:

تتمثل أهمية الموطن بالنسبة للجنسية من حيث انه يشكل أحد شروط منحها، اذ ان الإقامة قرينة على التوطن، وهذه الإقامة وان اختلفت مدتها بين التشريعات إلا انها تعد مطلوبة لغرض اكتساب الجنسية^(٤).

(١) ربا سامي سعيد الصفار، دور الموطن في الجنسية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥، ص٥. ينظر ايضاً محمد عزمي البكري، موسعة الفقه والقضاء والتشريع في القانون المدني الجديد، المجلد ١، ط٣، دار محمود للنشر والتوزيع، ٢٠١٨، ص٥٨٦.

(٢) د. جابر ابراهيم الراوي، مصدر سابق، ص٤٨.

(٣) د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي، مصدر سابق، ص١٤٤.

(٤) د. غالب علي الداودي، د. حسين محمد الهداوي، مصدر سابق، ص٢١٦-٢١٧.

وفي القانون العراقي تزداد اهمية الموطن في موضوع الجنسية، حيث دمج المُشرع العراقي بين فكرة الموطن وفكرة الإقامة، إذ اشترط الإقامة في العراق مدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية، ومن هنا تبرز اهمية الموطن بالنسبة لاكتساب الجنسية اذ اجاء فيه: "اولاً- للوزير ان يقبل تجنس غير العراقي عند توافر الشروط الآتية ا- ان يكون بالغاً سن الرشد. ب- دخل العراق بصورة مشروعة ومقيماً فيه عند تقديم طلب التجنس ويستثنى من ذلك المولدون في العراق والمقيمون فيه والحاصلون على دفتر الاحوال المدنية ج- اقام في العراق بصورة مشروعة مدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية سابقة على تقديم الطلب د- ان يكون حسن السلوك والسمة ولم يحكم عليه بجناية او جنحة مخلة بالشرف ه- ان يكون له وسيلة جلية للتعيش و- ان يكون سالماً من الامراض الانتقالية"^(١). الا ان هذه المدة تقل إذا كان طالب اكتساب الجنسية العراقية متزوج من امرأة عراقية، اذ ان المدة التي اشترطها القانون في هذه الحالة لا تقل عن خمس سنوات وهذا ما نص عليه المُشرع بقوله: "للووزير ان يقبل تجنس غير العراقي المتزوج من امرأة عراقية الجنسية إذا توافرت فيه الشروط الواردة في المادة (٦) من هذا القانون. على ان لا تقل مدة الإقامة المنصوص عليها في الفقرة (ج) من البند (اولا) من المادة (٦) من هذا القانون عن خمس سنوات مع بقاء الرابطة الزوجية"^(٢).

وكذلك الحال بالنسبة لقانون الجنسية المصري، اذ نص على: "يجوز بقرار من وزير الداخلية منح الجنسية المصرية خامساً- لكل أجنبي جعل اقامة العادية في مصر مدة عشر سنوات متتالية على الاقل سابقة على تقديم طلب التجنس متى كان بالغاً سن الرشد وتوافرت فيه الشروط المبينة في البند (رابعاً) "^(٣)، وكذلك الحال بالنسبة للقانون الفرنسي فقد نص قانون الجنسية على: "لا يمكن منح الجنسية الفرنسية الا في حال تقديم ما يثبت إقامته المستمرة لمدة خمس سنوات قبل تقديم الطلب"^(٤).

كما ان للموطن اهمية في استرداد الجنسية، اذ ان المُشرع العراقي في قانون الجنسية اعطى للعراقي الذي تخلى عن جنسيته العراقية حقاً في استردادها، بشرط ان يكون قد أقام في العراق لمدة لا تقل عن سنة واحدة وهذا ما نص عليه المُشرع بقوله: "للعراقي الذي تخلى عن جنسيته العراقية ان يستردها إذا عاد الى العراق بطريقة مشروعة، واقام فيه ما لا يقل عن سنة واحدة. وللوزير ان يعتبر بعد انقضائها مكتسباً للجنسية العراقية من تاريخ عودته. وإذا قدم

(١) الفقرة (١/ج) المادة (٦) من قانون الجنسية العراقي رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٧) من القانون نفسه.

(٣) الفقرة (٥) المادة (٤) من قانون الجنسية المصري رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٥.

(٤) المادة (٦٢) من قانون الجنسية الفرنسي.

طلب لاسترداد الجنسية قبل انتهاء المدة الذكورة. ولا يستفيد من هذا الحق الا مرة واحد^(١)، وهذا يعني ان العودة والإقامة في الدولة المطلوب استرداد جنسيتها قرينة على التوطن الذي يكشف عن النية الحقيقية والفعلية لاسترداد الجنسية^(٢).

وتبرز اهمية الموطن كذلك في مجال تنازع الجنسيات، سواء كان التنازع ايجابيا او سلبيا؛ ففي التنازع الايجابي للجنسية حيث يكون للشخص فيه أكثر من جنسية، ولغرض ترجيح جنسية على اخرى يُلجأ الى تعيين الجنسية الحقيقية او الفعلية، والتي يمكن الكشف عنها من خلال اللجوء الى ظروف وواقع حال الشخص، ومن اهمها التوطن والإقامة العادية، لأن كلاً منها يعد دليلاً واضحاً على علاقة الشخص بالدولة التي يتوطن فيها^(٣).

أما بخصوص التنازع السلبي للجنسية والذي يتحقق في حالة انعدام الجنسية، فلموطن دور مهم، وذلك من خلال اعتبار دولة الموطن هي الدولة التي يطبق قانونها عليه، إذا كان له موطن، واما ان لم يكون له موطن فقانون دولة محل اقامته هو الذي يطبق^(٤).

وللموطن اهمية في فقد الجنسية وسحبها فالشخص الذي يقيم في الخارج بنية عدم العودة قد يعد سبباً لسحب الجنسية واسقاطها عنه^(٥)، كما هو الحال بالنسبة للقانون المصري الذي نص على: "بقرار مسبب من مجلس الوزراء يجوز سحب الجنسية من كل من اكتسبها في التجنس إذا انقطع عن الإقامة في مصر مدة سنتين متتاليتين وكان الانقطاع بلا عذر يقبله القانون"^(٦). في حين لم يتضمن القانون العراقي حكماً مماثلاً، وكان من الافضل ان يتضمن مثل هكذا نص كي يتمكن من التعرف على مدى جدية الشخص في التمسك بالجنسية العراقية.

(١) الفقرة (٣) المادة (١٠) من قانون الجنسية العراقي رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٦.

(٢) د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي، مصدر سابق، ص ١٥٣.

(٣) د. غالب علي الداودي، د. حسين محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ٢١٩.

(٤) د. ممدوح عبد الكريم حافظ، القانون الدولي الخاص وفق القانون العراقي والمقارن، ط١، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٧٣، ص ١٨٩.

(٥) د. هشام خالد، الموطن الدولي (دراسة مقارنة)، ط١، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠١٥، ص ٣٣.

(٦) الفقرة (٣) المادة (١٥) من قانون الجنسية المصري رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٥ المعدل بقانون رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٤.

ثانياً- اهمية الجنسية بالنسبة للمركز القانوني للأجانب:

تظهر اهمية الموطن في ناحية تحديد الحقوق، اذ ان القانون يمنح للمتوطن الاجنبي حقوقاً تختلف عن الحقوق التي يمنحها لغير المتوطن، اذ ان هذه الحقوق الممنوحة للمتوطن تكون اوفر، والسبب في ذلك انه من المنطق ان يمنح المتوطن حقوقاً على اساس ان توطن الاجنبي في اقليم دولة معينة تدل على اندماجه في جماعتها الوطنية مما يسوغ منحه حقوقاً اوسع، والجدير بالملاحظة ان منح الشخص وثيقة الإقامة الرسمية في بلد ما دليل على ان الشخص اتخذ هذا البلد مكاناً للتوطن فيه^(١).

اما بالنسبة لموقف القانون العراقي من حيث اهمية الموطن في تحديد مركز الأجانب، فقانون اقامة الاجانب رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧ هو القانون الذي ينظم التوطن في العراق وبموجبه لا يأذن بالتوطن في العراق، وانما يأذن بالإقامة المشروعة فيه، كما انه ينظم حالة الاجنبي منذ دخوله الى العراق واقامته وخروجه منه بصورة مشروعة وقد اعطى المُشرِّع صلاحية منح الاجنبي سمه الدخول للمدير العام^(٢)، عندما نص على: " للمدير العام او من يخوله منح الاجنبي سمة الدخول لأراضي جمهورية العراق والإقامة... " ^(٣).

فالأجنبي على وفق هذا يجب ان يكون مرخصاً له بالإقامة. كما ان قانون اقامة الاجانب في مصر نص على: " يجب على كل أجنبي ان يكون حاملاً على ترخيص في الإقامة " ^(٤).

فالوثيقة او التصريح الذي تمنحه الدولة للمقيم يدل على توطنه في تلك الدولة، وبالتالي تتحدد الحقوق والواجبات على هذا المتوطن، وتعد الضريبة من الواجبات المهمة، التي تلقى على عاتق الشخص المتوطن، وهو واجب يُبنى على اساس التوطن، على الرغم من ان القوانين الضريبية لم تتناول احكاما واضحة تتعلق بتحديد الواجبات الضريبية التي تُلقى او

(١) د. محمد جلال حسن المزوري، القانون الدولي الخاص في الجنسية ومركز الاجانب، ط١، مطبعة يادكار، السليمانية، ٢٠١٨ ص ١٩٧.

(٢) يقصد بالمدير العام هنا ما نصت عليه الفقرة (ثانياً) المادة (١) من قانون اقامة الاجانب رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧ والتي عرفت المدير العام بقولها (مدير عام مديرية الإقامة العامة).

(٣) المادة (٩) من قانون اقامة الاجانب العراقي رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧.

(٤) المادة (١٦) من قانون اقامة الاجانب في مصر رقم ٨٩ لسنة ١٩٨٦٠.

تُعرض على المتوطن، وإنما يتم الرجوع على القوانين والنصوص المتخصصة والمثارة في ثنايا القوانين ذات العلاقة بناءً على احالة موضوعية داخلية.

ثالثاً- اهمية الموطن في نطاق تنازع القوانين:

تظهر اهمية الموطن في نطاق تنازع القوانين في تعين القانون الواجب التطبيق أي: عندما يتم الاعتماد على ضابط الموطن في حل المنازعات التي يكون الاجنبي طرفاً فيها، اذ إنّ الاسلوب المتبع لحل هذا التنازع على اساس اختيار افضل القوانين المتزاحمة واثبتها صلة بالعلاقات المعروضة لحكمها والذي يكون في الغالب قانون الموطن على اعتبار انه قانون البلد الذي توطن فيه الشخص، سواء كان مقيماً في ذلك البلد بصورة دائمة او مؤقتة، ومن الجدير بالذكر ان فكرة الموطن تعد اسبق بالظهور من فكرة الجنسية في معالجة تنازع القوانين^(١)، وسنحاول بيان هذا الموضوع بشكل اكثر تفصيل في الفصل الثالث عند توظيف الموطن لمعالجة المشكلات الضريبية خصوصاً الازدواج والتهرب الضريبي.

رابعاً- اهمية الموطن بالنسبة لتنازع الاختصاص القضائي:

يعد الموطن احد اهم الضوابط المكانية لتحديد الاختصاص القضائي للمحاكم الوطنية؛ فموطن المدعي او المدعى عليه يُحدد على ضوءه الاختصاص لمحاكم دولة الموطن^(٢)، فقد نص القانون العراقي على: " يقاضى الأجنبي امام محاكم العراق في الاحوال الأتية ١- إذا وجد في العراق..."^(٣)، وهذا يدل على ان الوجود المادي للشخص يعد سبباً لانعقاد الاختصاص القضائي للمحاكم العراقية التي يوجد عليها الشخص، فيكون من باب اولى اختصاص المحاكم العراقية بالأشخاص الذين يتوطنون فيه^(٤)، كما ان المُشرع المصري ذهب الى الاتجاه ذاته في هذا الخصوص اذ نص على: " تختص محاكم الجمهورية بنظر الدعاوى التي ترفع الذي له موطن او محل اقامة في الجمهورية.."^(٥).

(١) د. غالب علي الداودي، د. حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ٢٢٣.

(٢) د. عبد الرسول عبد الرضا الأسدي، مصدر سابق، ص ١٥٥.

(٣) المادة (١٥) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥٠.

(٤) د. محمد جلال حسن المزوري، مصدر سابق، ص ١٩٩.

(٥) المادة (٣٠) من قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.

ويكون اختصاص المحاكم النظر الى نوع الدعاوى فإذا تعلقت الدعاوى بديون او منقول؛ فيكون الاختصاص لمحاكم موطن المدعى عليه، او مركز معاملاته، او المحل الذي نشأ فيه الالتزام، او محل التنفيذ او المحل الذي اتفق الطرفان على اختياره لإقامة الدعوى فيه هذا ما نص عليه المُشرِّع العراقي بقوله: "تقام دعوى الدين او المنقول في محكمة موطن المدعى عليه او مركز معاملاته او المحل الذي نشأ فيه الالتزام او محل التنفيذ او المحل الذي اختاره الطرفان لإقامه الدعوى"^(١).

اما بالنسبة الى الدعاوى المتعلقة بالأحوال الشخصية؛ فتقام امام محكمة اقامة المدعى عليه، كما يجوز اقامة دعاوى الزواج في محكمة محل العقد، وكذلك يمكن ان تقام الدعاوى المتعلقة بالطلاق امام محكمة محل العقد، او محكمة المدعى عليه، او محكمة المحل الذي حدث فيه سبب الدعوى اذ نص المُشرِّع العراقي على: "تقام الدعوى الشرعية في محكمة اقامة المدعى عليه. ومع ذلك يجوز ان تقام دعوى الزواج بمحكمة محل العقد. كما يجوز ان تقام دعوى الفرقة والطلاق في احدى هاتين المحكمتين او في محكمة المحل الذي حدث فيه سبب الدعوى"^(٢).

اما دعاوى نفقات الاصول والفروع والزوجات، فتقام امام محكمة اقامة المدعى، او المدعى عليه. اما النفقات الأخرى فتقام امام محكمة المدعى عليه اذ نص المُشرِّع على: "تقام دعوى نفقة الاصول والفروع والزوجات في محكمة اقامة المدعى او المدعى عليه. اما النفقات الأخرى فتقام الدعوى بها في محكمة محل اقامة المدعى عليه"^(٣).

وتبرز اهمية الموطن في إمكانية تبليغ المدعى او المدعى عليه إذا كان لهما موطن معلوم، سواء كان هذا الموطن عاما، او موطنا مختارا، كما تبرز اهمية الموطن للشخص المعنوي فعندما يكون للشخص المعنوي موطن خاص في الدولة التي يمارس فيها نشاطه؛ وحصلت خصومة له بسبب نشاطه تجوز مخصصته، إما في موطنه العام او الخاص، اما إذا

(١) الفقرة (١) المادة (٣٧) من قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.

(٢) المادة (٣٠٣) من قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.

(٣) المادة (٣٠٤) من القانون نفسه .

كانت خصومة الشخص المعنوي عن غير ذلك النشاط، فتكون في موطن الشخص المعنوي العام والذي يمثله مركز الإدارة الرئيس للشخص المعنوي، او للشركة الأم بالنسبة للفرع^(١).

المطلب الثاني

المفهوم الخاص للموطن الضريبي

عند الرجوع الى التشريعات الضريبية^(٢)، يتضح لنا ان المُشرِّع لم يعرف الموطن الامر الذي ينبغي معه الرجوع الى القواعد العامة بالقدر الذي ينسجم مع القانون الضريبي وطبيعته، ففي تحديد المقصود بالموطن الضريبي يوجد اتجاهان مختلفان، الإتجاه الاول يمثل الموطن الضريبي بالمركز الرئيس لإدارة ونشاط الشخص، ويذهب الاتجاه الثاني الى اعتبار ان الموطن الضريبي للشخص يتمثل بمكان اقامته، فمكان اقامة الشخص الذي تحدد كل دولة شروط توافرها يمثل الموطن الضريبي للشخص^(٣).

وعلى هذا الأساس، فإن الموطن الضريبي للشخص لا يمكن اقتصاره على فكرة واحد، لان ذلك سيعمل على تقليص الحقوق المالية التي تستحقها الدولة، فالموطن الضريبي لا يقصد به الموطن في القانون الدولي الخاص، اذ انه يأخذ توجهها خاصا، يختلف عما هو مقصود فيه في القانون الدولي الخاص، إذ إنَّ الموطن الضريبي يجب ان يشتمل على التصور الواقعي المتمثل بالإقامة ، فضلاً عن التصور الحُكْمِي، أي: موطن الاعمال، ومن اجل الإحاطة بمفهوم الموطن الضريبي ينبغي ان نفرق بين الموطن الضريبي للشخص الطبيعي والموطن الضريبي للشخص المعنوي ، والذي سنحاول بيانه من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الاول: الموطن الضريبي للشخص الطبيعي

يقصد بالشخص الطبيعي "كائن اجتماعي متميز وضُعت القواعد القانونية لتنظيم شؤونه فهو علة القانون والغاية منه" ، والشخصية القانونية للشخص تثبت بمجرد الولادة وبرز اثر

(١) د. محمد جلال حسن المزوري، مصدر سابق، ص ٢٠٠.

(٢) قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) د. خالد سعد زغول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي دراسة تطبيقية في القانون الكويتي المقارن، ط١، مجلس النشر العلمي، الكويت، ٢٠٠٧، ص ١٣٣

يترتب على التمتع بهذه الشخصية القانونية هو الاهلية لتحمل الالتزامات واكتساب الحقوق، ومن هذه بين هذه الالتزامات هي اداء الضريبة^(١)، والموطن الضريبي للشخص الطبيعي يختلف باختلاف حالة الشخص المكلف فيما إذا كان هذا مقيم او غير مقيم وعلى النحو الاتي:

اولاً- الشخص المقيم:

يخضع الشخص الطبيعي المقيم للضريبة على اعتبار انه متوطن في الدولة وذلك وفقاً للتصور الواقعي للموطن، لان اقامة الشخص وفقاً للتصور الواقعي للموطن، تعني ان الشخص متوطن في الدولة التي يقيم فيها، ويقصد بالإقامة الوجود المادي للشخص داخل حدود الدولة وان كان بصورة محددة وليست بصورة مستمرة^(٢)، والجدير بالذكر إنَّ الإقامة لا تتحقق بنية الإقامة فقط، ولا بالحصول على حق الإقامة قانوناً، بل يستلزم ان يكون هناك وجود مادي للشخص على ارض الدولة ليكون مقيماً فيها^(٣).

وقد تباينت مواقف التشريعات الضريبية ازاء اعتبار الشخص مقيم على ارضها من اجل فرض الضريبة عليه باعتباره متوطناً فيها، وذلك من خلال فرض عدد من الشروط لتحقيق ذلك، ففي التشريع الضريبي المصري، فلكيَّ يعتبر الشخص مقيم في مصر من اجل فرض الضريبة عليه يُشترط توافر حالات معينة، وذلك عندما نص المُشرِّع على: "في تطبيق احكام هذا القانون يُعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في اي من الاحوال الاتية:

- ١- إذا كان له موطن دائم في مصر .
- ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة او متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
- ٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية"^(٤).

(١) د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط١، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بلا سنة نشر، ض ١٣٣.

(٢) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٢، ص ١٩٠.

(٣) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، دار حامد، عمان، ٢٠٠٧، ص ١٨٤.

(٤) المادة (٢) من الكتاب الاول من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وفي مصر يكون للمكلف الضريبي موطن دائم في حالة ما إذا كان متواجداً في البلاد معظم اوقات السنة سواء كان لهذا المكلف محل سكن مملوكة، او مستأجرة، او بأية صفة كانت^(١).

كما ان المُشرّع المصري على وفق النص السابق قد اخذ بمعيار الجنسية عندما اخضع المصريين الذين يؤدون مهام وظائفهم في دول اخرى للضريبة الا انه يحصل على دخله من خزانة مصر وهذا يعني ان المُشرّع المصري قد استعان في سبيل تحديد المقيم بالجنسية .

اما بالنسبة لموقف القانون الأردني فلكي يعتبر الشخص مقيماً في الاردن وفقاً للتشريع الضريبي الأردني لا بد من توافر الشروط التي نص عليها هذا التشريع بقوله: "الشخص الطبيعي المقيم: من اقام فعلياً في المملكة لمدة لا تقل عن (١٨٣) يوماً خلال الفترة الضريبية سواء كانت اقامته متصلة او منقطعة او الموظف الأردني الذي يعمل فعلياً لأي مدة خلال الفترة الضريبية لدى الحكومة او في المؤسسات الرسمية العامة او المؤسسات العامة داخل المملكة او خارجها"^(٢).

اما بخصوص موقف المُشرّع العراقي، فقد فرض الضريبة على المقيم في العراق عن جميع الارباح التي يحققها سواء أكانت في داخل العراق ام في خارجه^(٣). اما عن الحالات التي يعتبر فيها الشخص مقيماً في العراق فقد فرق المُشرّع بين المقيم العراقي والمقيم العربي والمقيم الاجنبي وعلى النحو الآتي:

(١) د. عادل احمد حشيش، التشريع الضريبي المصري المعاملة الضريبية المقررة لدخول الاشخاص الطبيعيين والدخول الناتج عن الارباح الخاصة بالأشخاص الاعتبارية، بلا ط، دار الجامعة الجديد، الاسكندرية، ٢٠١٥، ص ٥٤. ينظر ايضاً د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري ضرائب الدخل حتى عام ١٩٩٦، ط٢، دار المعرفة الجامعية، مصر، ١٩٩٧، ص ٢٢٥.

(٢) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ المعدل بقانون رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨.

(٣) د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية وفقاً لأخر التعديلات القانونية، بلاط، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٢٤٤.

١. المقيم العراقي والذي ينظر اليه في حالتين، الحالة الاولى العراقي الذي يحمل الجنسية العراقية والذي يكون لديه مدة اقامة لا تقل عن اربعة اشهر خلال سنة نشوء الدخـل^(١)، حتى لو عاد العراقي بعد ذلك الى الخارج، اما إذا سكن العراقي في العراق مدة تقل عن المدة المحددة في النص فلا يعتبر مقيماً فيه مهما كان العذر، وكان الاولى بالمشرع العراقي ان يأخذ بالأعذار التي لا يكون الشخص العراقي الذي قطع مدة الإقامة يد فيها، كذلك الاعذار المتعلقة بالقوة القاهرة، او المرض، ولا يشترط القانون ان تكون مدة الإقامة هذه متصلة^(٢)، وتثار هنا مسألة تخلي الشخص العراقي عن جنسيته العراقية والتجنس بجنسية دولة اخرى؟ فإذا كان تخلي الشخص عن جنسيته العراقية بعد اكمال مدة اربع اشهر فإنه يعد مقيماً في العراق، اما إذا كان التخلي عن الجنسية قبل ان يتم هذه المدة فلا يعتبر مقيماً في العراق، لكن إذا بقى العراقي الذي تخلى عن جنسيته العراقية ساكناً في العراق لمدة اربع اشهر وكانت هذه المدة متصلة فإنه يعد مقيماً في العراق لأنه في هذه الحالة يعامل معاملة المقيم الاجنبي من حيث المدة التي يتطلبها المشرع لاعتبار الشخص مقيماً في العراق^(٣).

اما في حالة اقامة العراقي في العراق لمدة تقل عن اربعة اشهر، فلكي يُعتبر مقيماً في العراق لابد من توافر شروط حددها المشرع الضريبي، حيث اشترط ان يكون التغيب عن العراق مؤقتاً، بيداً ان المشرع لم يبين معنى التغيب المؤقت، وما هو الحد المعقول الذي يعتبر معه التغيب مؤقتاً، وبذلك فهي حالة وقائع يُرجع في تقديرها الى السلطة المختصة لكي تقرر فيما إذا كان تغيبه مؤقتة ام لا، ولا يكفي المشرع بأن يكون التغيب مؤقت فقط، وانما اشترط ان يكون له موطن دائم في العراق، فضلاً عن محل عمل رئيسي، اي ان يكون العراق المكان الاساسي لممارسته نشاطه، والمحور الذي تدور حوله جميع انشطته حتى وان كانت في

(١) يقصد بسنة نشوء الدخـل (السنة التي يتحقق فيها الواقعة المنشئة للضريبة وهي الحادثة المعينة التي تستحق الضريبة بوقوعها)، ينظر د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص ١٤٨.

(٢) حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخـل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط ١، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨، ص ٤١.

(٣) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، شرح قانون ضريبة الدخـل العراقي رقم (٨٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، بلا ط، العاتك لصناعة الكتاب، بيروت، ٢٠١٣، ص ٦٤.

الخارج، فإذا توافرت هذه الشروط يُعد الشخص مقيماً في العراق اذ نص المُشرّع الضريبي على: "العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن اربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل او ان يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه" (١).

اما بالنسبة للحالة الثانية لإقامة العراقي في العراق فهي حالة الإقامة الحُكمية والتي تخص ثلاث فئات من العراقيين الاولي العراقيين الذين يؤدون وظائف خارج العراق لأغراض تتعلق بالمصلحة العامة، فهؤلاء الاشخاص يُعتبرون مقيمين في العراق، كموظفين السفارات والقنصليات ، اما الفئة الثانية فتتمثل في العراقي المتقاعد الساكن خارج العراق، اذ يُعتبر المتقاعد مقيماً في العراق لأغراض ضريبة الدخل حتى وان كان سكناه في الخارج بشكل دائم فيخضع الدخل الذي يحصل عليه في الخارج للضريبة باستثناء الراتب التقاعدي كونه معفى من الضريبة (٢).

اما الفئة الثالثة فهم العراقيون المعارة خدماتهم الى شخص معنوي في خارج العراق، فهم يُعدون مقيمين في العراق ويخضعون لضريبة الدخل على ان تكون دخولهم معفاة من الضرائب في الدولة التي يعملون فيها (٣)، إذ ينص المُشرّع الضريبي العراقي على: "العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشأة القطاع العام والمتقاعدين او من اعارت الحكومة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق إذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله" (٤).

٢. المقيم العربي: ويقصد بهم رعايا الدول العربية منحهم المُشرّع الضريبي العراقي مزايا ربما تفوق تلك الممنوحة للعراقي وذلك عندما اضفى على العربي العامل في العراق صفة مقيم

(١) الفقرة (١/١٠) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) المادة (٧) من القانون اعلاه والتي تنص على " تعفى من الضريبة المدخولات الاتية ٦-مدخولات المتقاعدين...".

(٣) د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ١٥١.

(٤) الفقرة (١٠/ب) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

فيه مهما كانت مدة سكناه في العراق حيث نص المُشرّع الضريبي العراقي على: "المقيم...
رعايا الاقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم" (١).

يتضح من ذلك ان المُشرّع العراقي اشترط على المقيم العراقي السكن في العراق مدة لا
تقل عن اربعة أشهر بينما لا يوجد مثل هذا الشرط بالنسبة للعربي ويعد ذلك امتياز لرعايا
الاقطار العربية (٢).

٣. المقيم غير العراقي ومن غير الاقطار العربية: لكي يعد الشخص غير العراقي ومن غير
رعايا الاقطار العربية مقيماً في العراق، لا بد من ان يكون قد سكن العراق مدة لا تقل عن
اربعة اشهر متصلة، او ستة اشهر سواء كانت متصلة او متقطعة، كما يكون الاجنبي مقيماً
في العراقي إذا كان مُستخدَم لدى شخص معنوي في العراق مهما كانت مدة سكناه في
العراق، كذلك يُعتبر مقيم في العراق إذا كان من ذوي الاختصاص الفني وقد استخدِم في
العراق للعمل في مشروع صناعي وهذا ما نص عليه المُشرّع بقوله: "١- سكن العراق خلال
السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة اشهر او سكنه مدة لا تقل عن
اربعة اشهر متصلة. ٢- الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه إذا كان مُستخدَماً لدى
شخص معنوي في العراق، او كان من ذوي الاختصاص الفني او استخدِم للعمل في مشروع
صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي" (٣).

يُلاحظ مما تقدم تباين الدول في تحديد الشروط الواجبة لاعتبار الشخص مقيم فيها،
وبتحقق تلك الشروط يكون للشخص موطن ضريبي في تلك الدولة على اعتبار انه متوطن
فيها وفقاً للتصور الواقعي للموطن بصورة عامة.

ثانياً- الشخص غير المقيم:

من أجل حماية الخزانة العامة تفرض الضريبة على الشخص غير المقيم في الدولة،
وذلك عندما يمارس هذا الشخص نشاطاً او عملاً يكون خاضعاً للضريبة، على اعتبار انه

(١) الفقرة (١٠/ج) المادة (١) من القانون اعلاه.

(٢) د. عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والاجور والمخصصات دراسة قانونية مقارنة، ط١، مكتبة
زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ٣١.

(٣) الفقرة (١٠/د) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

يمارس هذا النشاط في موطن ضريبي مختار، فاختيار الشخص لدولة ما للقيام بعمل يخضع للضريبة وفقاً لقانون هذه الدولة، دليلاً على اختياره هذه الدولة لتكون موطن ضريبي بالنسبة لهذه الاعمال، وبالتالي ضرورة مشاركته في تحمل الاعباء المالية لهذه الدولة.

وقد اخضع المُشرّع الضريبي العراقي الشخص غير المقيم للضريبة بالنسبة لأعماله التي يحقق منها دخل وذلك عندما نص على: "تفرض ضريبة على دخل غير القيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه" (١).

كما إن الضريبة تفرض على المُكلف الضريبي غير المقيم في مصر بالنسبة لدخولهم الناجمة في مصر، من اجل حماية الخزانة العامة (٢)، اذ نص المُشرّع على: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الاشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر" (٣)، وهذا ما ذهب اليه المُشرّع الأردني كذلك اذ جعل الدخل الذي يتأتى في المملكة الأردنية خاضعاً للضريبة بقوله: "يخضع للضريبة اي دخل يتأتى في الملكة لأي شخص او يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء..." (٤).

الفرع الثاني: الموطن الضريبي للشخص المعنوي

الى جانب الشخص الطبيعي يوجد اشخاص قانونيون يعترف لهم القانون بحقوق والتزامات، قد تماثل الشخص الطبيعي في بعضها، مع الاخذ بعين الاعتبار ما يلتصق من هذه الحقوق والتزامات بالشخص الطبيعي بصفته هذه، وهذه الاشخاص هي الاشخاص الاعتبارية، وهذه الاشخاص قد لا تخضع جميعها للضريبة عن الارياح التي تحققها بصفتها شخصاً اعتبارياً، الامر الذي ينبغي معه معرفة الاشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة بصفتها هذه، فضلاً عن بيان موقف التشريعات الضريبية من الموطن الضريبي لهذه الأشخاص،

١- الشخص المعنوي الخاضع للضريبة

(١) الفقرة (٢) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) د. ياسر حسن بهنس، الجرائم الضريبية، ط١، مركز الدراسات العربية، مصر، ٢٠١٥، ص٥٢.

(٣) المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) الفقرة (١) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

يُعرف الشخص المعنوي بأنه: "مجموعة من الأشخاص او الاموال يرمي الى تحقيق غرض معين ويمنح الشخصية المعنوية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض"^(١).
والاشخاص المعنوية تقسم الى عامة وخاصة، تتمثل العامة في الدولة والمؤسسات العامة، وتتمثل الخاصة في الشركات والجمعيات والتي يُقصد بها جماعة من الاشخاص لا تهدف الى تحقيق الربح المادي بل يكون هدفها خيراً او علمياً او دينياً، وقد اعفى المُشرّع الضريبي العراقي الاشخاص المعنوية من الخضوع للضريبة لا سيما المؤسسات العامة، إلا إنه في مقابل ذلك فرض عليها ان تخصص جزء من الارباح كإيراد للخرينة العامة والذي قد يفوق الضريبة فيما لو فرضتها الدولة عليها^(٢).

اما بالنسبة للأشخاص المعنوية التي تخضع للقانون الضريبي فقد عرّفها المُشرّع بقوله: "كل ادارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة"^(٣)، وتحتل الشركات التجارية الحيز الاكبر الذي تركز عليه النصوص التشريعية في القوانين الضريبية المختصة والتي تقسم الى نوعين شركات الاموال وشركات الاشخاص والتي تختلف بصدها المعاملة الضريبية، فبالنسبة لشركات الاشخاص والتي انفرد المُشرّع العراقي بتسميتها بالمشاركة تمييزاً لها عن شركات الاموال، فإنها تتميز بعدد من الخصائص اهمها تمتع هذه الشركات بالشخصية المعنوية في قانون الشركات اما في القانون الضريبي فلا تتمتع بمثل هذه الشخصية، كما ان نقل ملكية حصة احد الشركاء يكون بموافقة جميع الشركاء لان هذه الشركات تقوم على الاعتبار الشخصي، والتي يكون لشخصية الشريك محل اعتبار فيها^(٤).

(١) احمد حمد الله احمد الموسوي، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، ط١، دار نيبور، الديوانية، ٢٠١٤، ص١٩.
(٢) عبد الستار حمد نجاد، تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل انموذجاً، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٣، العدد ١٠، ٢٠١٧، ص١٣٦.
(٣) الفقرة (٥) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.
(٤) د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص١٣٥. ينظر ايضاً د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، بلا ط، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، ٢٠١٨، ص٦٩.

ومن انواع هذه الشركات شركة التضامن والشركة البسيطة، وتتألف شركة التضامن من اشخاص طبيعيين لا يقل عددهم عن اثنين ولا يزيد عن خمسة وعشرين^(١)، اما الشركة البسيطة فتتألف من اشخاص لا يزيد عددهم عن خمسة ولا يقل عن اثنين^(٢).

اما الاثر الذي يترتب على عدم اعتبار شركات الاشخاص شخصاً معنوياً في ظل القانون الضريبي هو ان الضريبة تُفرض على حصة كل شريك بعد ان تُقسم الارباح عليهم، اما في ما يخص الضريبة على دخل شركات الاشخاص فإنها تخضع لذات المبدأ في عدم الاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الاشخاص، إذ إنَّ الشريك في الشركة يخضع للضريبة بشكل فردي عن إيراداته^(٣).

وقد نص المُشرع العراقي على شركات الاشخاص بقوله: "المشاركة- الشركات الاخرى غير ما ذكر في الفقرة (٦) كشركة التضامن والتوصية"^(٤).

اما بالنسبة لشركات الاموال والتي تمثل النطاق الرئيسي للضريبة فإنها تقوم على الاعتبار المالي بخلاف شركات الاشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي^(٥)، وقد اضىف المُشرع الضريبي العراقي الشخصية المعنوية لهذا النوع من الشركات عندما نص في الفقرة (٥) المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل على ان الشخص المعنوي هو: "الشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة" وبالرجوع الى الفقرة السادسة من المادة الاولى من القانون ذاته نجد ان المُشرع حدد هذه الشركات بالشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والتي تعتبر من صور شركات الاموال التي نص عليها قانون الشركات العراقي رقم (٢١)

(١) الفقرة (٣) المادة (٦) على " لا يقل عدد الاشخاص الطبيعيين الذين يكونون شركة تضامنية، عن شخصيين ولا يزيد عددهم على خمسة وعشرين شخصا." قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧.

(٢) نصت المادة (١٨١) على " تتكون الشركة البسيطة من عدد من الشركاء لا يقل عن ٢ اثنين ولا يزيد عن ٥ خمسة.."، من قانون الشركات اعلاه.

(٣) د. قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، بلاط، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠١٠، ص ٨٧.

(٤) الفقرة (٧) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٥) زياد بن ناصر المدرع، تقييم الحصص في شركات المساهمة على ضوء احكام نظام الشركات السعودي، ط١، دار الكتاب الجامعي، الرياض، السعودية، ٢٠١٧، ص ٣٦.

لسنة ١٩٩٧^(١). كما نص المُشرّع العراقي على تحديد الاشخاص المعنوية بشركات الاموال بقوله: "الشركة- الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة"^(٢).

ويقصد بالشركة المساهمة اشتراك عدد من الاشخاص برأس مال معين يُقسم الى أسهم متساوية في القيمة، وتكون هذه الاسهم قابلة للتداول في مشروع صناعي او تجاري...، ويُختار من هؤلاء الاشخاص شخص سواء كان من بينهم او من غيرهم، يتولى ادارة هذا المشروع مقابل جزء من الربح او مقابل اجر^(٣). وقد عرّف المُشرّع العراقي الشركة المساهمة بقوله: "الشركة المساهمة المختلطة او الخاصة، شركة تتألف من عدد من الاشخاص لا يقل عن خمسة يكتب فيها المساهمون بأسهم في اكتاب عام، ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيم الاسمية للأسهم التي اكتتبوا بها"^(٤).

اما بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة، فهي الشركة التي تتألف من شخصين او أكثر ويكونون مسؤولين عن ديون هذه الشركة بقدر حصة كل شريك فيها^(٥).

وقد حدد المُشرّع العراقي عدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة بالنص على: "لا يزيد عدد الاشخاص الطبيعيين او المعنويين في الشركة المختلطة او الشركة المحدودة الخاصة عن ٢٥ خمسة وعشرين شخصاً ويساهم هؤلاء في اسهم الشركة ويتحملون مسؤولية ديونها بالقيمة الاسمية للاسهم التي ساهموا بها"^(٦)، وتجدر الاشارة هنا الى ان قيام المُشرّع العراقي بتحديد الشخص المعنوي بشركات الاموال دون شركات الاشخاص يرجع الى العديد من الاعتبارات التي تتمثل في ان شركات الاموال تقوم على الاعتبار المالي، فلا اهمية لشخصية الشريك فيها وبالتالي لا تتأثر هذه الشركات نتيجة ما يطرأ على اشخاصها من

(١) د. قيس حسن عواد البدراني، المصدر اعلاه، ص ٨٧-٨٨.

(٢) الفقرة (٧) من المادة (١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢..

(٣) د. مصلح تركي حمدان، الوسيط في النظام القانوني لمجلس ادارة الشركات المساهمة العامة (دراسة مقارنة)، ط١، دار الخليج، عمان، الاردن، ٢٠١٧، ص ٢٧.

(٤) الفقرة (اولا) المادة (٦) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ النافذ.

(٥) ابراهيم سيد احمد، الشركات التجارية في القانون السعودي، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، مصر، ٢٠١٥، ص ٣١٩.

(٦) الفقرة (٢) المادة (٦) من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧.

عوارض للأهلية، فلكيانها المستقل عن شخصية اشخاصها المؤسسين يُعطيها ميزة بثباتها وطول عمرها نسبياً، كما ان شركات الاموال تُعد وسيلة جيدة لجذب رؤوس الاموال لان رأس مالها المجزأ الى اسهم صغيرة يحث المدخرين الكبار منهم وصغارهم على توظيف مدخراتهم في هذه الشركات^(١)، فضلاً عن وفرة حصيلة هذه الشركات على اعتبار ان هذه الشركات لها طاقة تكلفية اكبر من الاشخاص الطبيعيين والذي من شأنه ان يساعد الدولة لبلوغ اهدافها الاقتصادية^(٢).

اما بالنسبة لموقف المُشرع المصري، فقد اخضع للضريبة ارباح شركات الاشخاص فضلاً عن شركات الاموال بوصفها شخصاً اعتبارياً، وهذا ما نص عليه القانون المصري بقوله: "... يُعد من الاشخاص الاعتبارية ما يأتي ١- شركات الاموال وشركات الاشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له"^(٣)، خلافاً للقانون العراقي الذي لم يُخضعها للضريبة كشخص اعتباري وانما يعامل معاملة الشخص الطبيعي، بيداً إنَّ موقف المُشرع الضريبي المصري قد تعرض للانتقاد ، على اعتبار انه يتنافى مع العدالة الضريبية، كما ان توحيد المعاملة بين شركات الاشخاص وشركات الاموال يؤدي الى تفتيت الاولى، والاتجاه الى جعلها منشأة فردية، للتمتع بما يتمتع به الاشخاص الطبيعيين مثل الاعفاء الضريبي^(٤).

كما ان المُشرع الضريبي المصري نص على فرض الضريبة على الجمعيات التعاونية واتحاداتها كونها من الاشخاص الاعتبارية، بشرط ألا تكون معفاة من الضريبة وذلك لان هذه الجمعيات في الغالب لا تهدف الى تحقيق كسب مادي، إذ قرر المُشرع الضريبي بقوله: "في تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون يُعدُّ من الاشخاص الاعتبارية ما يأتي: الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الاعفاءات المقررة لها بحكم القانون"^(٥).

(١) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ٤٧-٤٨.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ٣٠.

(٣) الفقرة (١) المادة (٤٨) من قانون الضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) د. عادل احمد حشيش، مصر سابق، ص ٢٤٣.

(٥) الفقرة (٢) المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ومن الجدير بالذكر ان المُشرع الضريبي المصري لم يُحدد الاشخاص الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر وانما استخدم عبارة يُعد من الاشخاص الاعتبارية متى ما زولت نشاطاً او حقق دخلاً خاضعاً للضريبة^(١)، الامر الذي يترتب عليه ازدياد الاشخاص المعنوية بصفتها هذه للخضوع للضريبة.

اما بالنسبة للمشرع الضريبي الأردني فقد اضاف الى شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة كشركات اموال شركة التوصية بالأسهم^(٢)، والتي يقصد بها احدى الشركات المختلطة والتي تتكون من فريقين من الشركاء، شركاء متضامين يكون لهم الحق دون سواهم في اعمالها الادارية، وشركاء مساهمون يكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار حصة اسهمهم^(٣).

وبخصوص المعاملة الضريبية لهذه الشركات في القانون الضريبي الأردني، فأنها تمثلت بفرض الضريبة على ارباح الشركة بصورة مجتمعة، وليس على حصة كل شريك فيها، وهي المعاملة ذاتها في التشريع الضريبي العراقي، اما بالنسبة لشركات التوصية بالأسهم فان الضريبة تُفرض على دخل الشركاء المتضامين حيث يعاملون معاملة الشخص الطبيعي، اما الشركاء الموصون فيعاملون معاملة الشخص الاعتباري عند فرض الضريبة عليهم^(٤).

نستخلص مما تقدم ان تحديد الشخص المعنوي الخاضع للضريبة بصفته هذه تختلف من دولة الى اخرى، فقد تعتبر شركات الاشخاص من الاشخاص المعنوية في القانون الضريبي لدولة ما، بينما قد لا تُعتبر كذلك في قانون ضريبي لدولة اخرى، الامر الذي يترتب عليه حدوث ازدواج ضريبي دولي، فتفرض الدولة التي تعد الشركة شخصاً معنوياً ضريبة على ارباح الشركة ككل ثم تفرض الدولة الاخرى التي تعامل الشركة معاملة الشخص الطبيعي ضريبة على ارباح كل شريك فيها مما يتسبب في حدوث ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.

(١) د. عادل احمد حشيش، مصدر سابق، ص ٢٥٣.

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٨٩.

(٣) كحيل وليد، النظام القانوني لشركة التوصية البسيطة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضير، بسكرة، ٢٠١٧، ص ١٠.

(٤) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٨٩.

٢- موقف التشريعات الضريبية من موطن الشخص المعنوي

اعتمد المُشرِّع للقانون الضريبي المصري معيار التبعية الاجتماعية لتحديد الموطن الضريبي للشخص المعنوي ، اذ قرر فرض الضريبة على الاشخاص المعنوية المقيمة في مصر، وقد حدد الحالات التي يُعتبر فيها الشخص المعنوي مقيماً في مصر^(١)، اذ نص على: " يكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في اي من الاحوال الاتية ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري. ٢- إذا كان مركز ادارته الرئيس او الفعلي في مصر. ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة او احد الاشخاص الاعتبارية العامة اكثر من ٥٠% من رأس مالها"^(٢)، وبناءً على ذلك نجد ان المُشرِّع الضريبي المصري قد اخذ بمعيار مركز الإدارة الرئيس لتحديد موطن الشخص الاعتباري، لإن إقامة الشخص المعنوي في مصر دليل على اتخاذ مصر موطن له^(٣)، ويُقصد بمركز الإدارة الرئيس المكان الذي توجد فيه أجهزة الشخص المعنوي والمختصة بإصدار القرارات المتعلقة بأموره كمجلس الإدارة، والأجهزة الإدارية والفنية^(٤).

علاوةً على ان المُشرِّع الضريبي المصري قد فرض الضريبة وجعل الموطن الضريبي للشخص المعنوي في مصر إذا كان هذا الشخص المعنوي يمارس عملاً رئيسياً في مصر من خلال منشأة مستقرة فيها بصرف النظر عن جنسية اصحاب هذا الشخص المعنوي ومكان تأسيسه^(٥)، وقد عرف المُشرِّع المنشأة المستقرة بقوله: " كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل او بعض اعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر..."^(٦)، كما نص المُشرِّع الضريبي المصري على حالات فرض الضريبة على الشخص المعنوي بقوله: " تفرض ضريبة سنوية على صافي الارباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها. وتسري

(١) هشام عبد الحميد الجميلي، الموسوعة الضريبية الحديثة في الضرائب على الدخل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ضوء الفقه والقضاء والتشريع، ط١، حيدر جروب، ٢٠١٥، ص٣٦٧.

(٢) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) د. خالد سعد زغلول حلمي، مصدر سابق، ص١٥٥.

(٤) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مصدر سابق، ص٤٨.

(٥) د. عادل احمد حشيش، مصدر سابق، ص٢٥٠.

(٦) المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الضريبة على: ١- الاشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة الى جميع الارياح التي تحققها سواء من مصر او خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع. ٢- الاشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة الى الارياح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر" (١).

أما بخصوص موقف المُشرِّع الضريبي الأردني فقد فرض ضريبة على الشخص المعنوي المقيم في المملكة الأردنية في حالات معينة اذ نص على: "١- إذا تم تأسيسه او تسجيله وفق احكام التشريعات الأردنية وكان له في المملكة مركز او فرع يمارس الادارة او الرقابة على عمله فيها او ٢- مركز ادارته الرئيسي او الفعلي في المملكة او ٣- تملك الحكومة او اي من المؤسسات الرسمية العامة او المؤسسات العامة نسبة تزيد على (٥٠%) من رأسماله" (٢) وهذا يعني ان المُشرِّع الأردني فرض الضريبة على الشخص المعنوي في حالة تحقق اي من الحالات التي تناولتها المادة اعلاه واعتبرت ان للشخص المعنوي موطن ضريبي في المملكة الأردنية عند تحقق احد الحالات السالفة الذكر.

كما ان الموطن الضريبي على وفق أحكام القانون الضريبي الأردني يتحقق عندما يمارس الشخص المعنوي عملاً في المملكة الأردنية حتى وان لم يكن الوفاء قد تم فيها، اذ نص القانون الضريبي الأردني على: "يخضع للضريبة اي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص او يجيبه منها بغض النظر عن مكان الوفاء..." (٣)، وهذا يعني إنَّ إي دخل يتأتى في المملكة الأردنية سواء كان المُكلف شخصاً طبيعياً او معنوياً، فإنه يخضع للضريبة مع الأخذ بعين الإعتبار ما استثنى من ذلك بنص خاص (٤).

أما عن موقف المُشرِّع الضريبي العراقي من الموقف الضريبي للمُكلف، فقد فرض هو الآخر الضريبة على الشخص المعنوي، واعتبر الإقامة هي العنصر الذي يتحقق بتوافره الموطن الضريبي للمكلف إلا إنه قد فرق بين حالتين بهذا الصدد، اذ نص على: "المقيم _

(١) المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤

(٣) الفقرة (ا) المادة (٣) من قانون الضريبة على الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٤) د. اعداد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، بلا ط، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،

٢٠١١، ص ١٧٣.

كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية او غيرها، يكون عمله او ادارته او مراقبته في العراق" (١)، فقد مَّيز المُشرِّع بين حالة ما إذا كان الشخص المعنوي قد تأسس على وفق القوانين العراقية، وحالة ما إذا قد تأسس وفق القوانين الاجنبية ولكل من الحالتين وصف خاص بها وهو ما سنبيّنه في النقاط الآتية:

١- تأسيس الشخص المعنوي وفق القوانين العراقية: يعد تأسيس الشخص المعنوي سبباً لإعتبار الشخص المعنوي مقيماً في العراق، لأنَّ الشخص المعنوي الذي يتأسس بموجب القانون العراقي يُعد عراقي الجنسية، وبالتالي له الحق في الإقامة في العراق اذ نص القانون العراقي على: "تكون الشركة المؤسسة في العراق وفق احكام هذا القانون عراقية" (٢)، بالتالي فإن تأسيس الشركة وفق القانون العراقي يمنح الحق لها بأن تصبح مقيمة فيه، كما يُعد ذلك سبباً لفرض الضريبة على ارباحها سواء أكانت هذه الارباح تتحقق في خارج العراق او في داخله، وسواء كان نشاط الشخص المعنوي يمارس في داخل العراق او في خارجه، ويبرر موقف المُشرِّع العراقي هذا على ان تأسيس الشخص المعنوي على وفق القوانين العراقية هو افصاح عن نيته في الخضوع لها (٣).

٢- تأسيس الشخص المعنوي وفق القوانين الاجنبية، فَلَكَيَّ يُعتبر الشخص المعنوي وفق هذه الحالة مقيماً في العراق لابد من توافر أحد الشروط التي نص عليها القانون وهي:

١- يكون له محل عمل في العراق، اي ان يكون العراق هو المركز الرئيسي لنشاط الشخص المعنوي في حالة ما إذا كان عمله غير قاصر على العراق، اما إذا كان العمل في العراق لا يَعدو سوى ان يكون فرعاً من فروع عمل للشخص المعنوي فلا يكون مقيماً فيه مالم يتوفر احد الشرطين التاليين (٤).

ب- ان يكون محل إدارة الشخص المعنوي في العراق، فَلَكَيَّ يُعتبر الشخص المعنوي مقيماً وفق هذا الشرط لا بد من ان تكون إدارة الشخص المعنوي في العراق، اي ينبغي ان

(١) الفقرة (١٠/هـ) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) المادة (٢٣) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل.

(٣) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٩٣-١٩٤.

(٤) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ٦٠.

يكون مجلس الإدارة في العراق، وسواء كانت اجتماعات المجلس حصلت في العراق ام خارجه فالنص جاء مطلقاً والمطلق يجري على اطلاقه ما لم يرد ما يقيدده^(١).

ج- ان يكون محل مراقبة الشخص المعنوي في العراق، فإذا لم يكن مركز نشاط الشخص المعنوي او مركز محل إدارته في العراق وكان محل المراقبة فيه، يعتبر الشخص المعنوي وفقاً لذلك مقيماً فيه، ويُقصد بمراقبة الشخص المعنوي ، الجهة التي تعمل على تسيير الامور الإدارية والعمل على منع التسبب والإهمال، وعلى النحو الذي يتلأم مع أهداف الشخص المعنوي وتخطيطاته^(٢).

كما إنَّ المُشرِّعَ الضريبي العراقي فرض الضريبة على الشخص المعنوي وجعل موطنه الضريبي في العراق إذا كان له دخل خاضع للضريبة ناجم عن عمل مارسه في العراق وان لم يكن هذا الشخص المعنوي مقيم في العراق وذلك عندما نص على : "تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه"^(٣)، يتضح من هذا النص ان المُشرِّعَ لم يُميِّز بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي بهذا الصدد، وعليه إذا حقق الشخص المعنوي دخل في العراق فإنه يخضع للضريبة بصرف النظر عن جنسية هذا الشخص او مكان إقامته، وسواء كان مكان التسليم في العراق او خارجه^(٤)

(١) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ٢٧٢-٢٧٤.

(٢) ينظر احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر اعلاه، ص ٦٢.

(٣) ينظر الفقرة (٢) المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٤) ينظر احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ٦٥.

المبحث الثاني: خصائص الموطن الضريبي

يأخذ مفهوم الموطن الضريبي توجه خاص قد يختلف عن المفهوم الذي يلتصق بالموطن في القانون الدولي الخاص ، الامر الذي قد يجعل خصائص كل منها مختلفاً، ويفرض علينا ذلك البحث في خصائص الموطن الضريبي، من حيث اعتباره موطناً عاماً ام خاصاً، كذلك البحث من حيث اعتباره موطناً مكتسباً ام اصلي، فضلاً عن البحث في حكمية الموطن الضريبي، ودوليته وذلك من خلال المطالبين الآتين:

المطلب الاول: خصوصية الموطن الضريبي والصفة المكتسبة له

سنتناول في هذا المطلب بيان خصائص الموطن الضريبي من حيث كونه موطن عام ام خاص، ام إنه موطن يجمع خصائص العام والخاص معاً، فضلاً عن بيان الصفة المكتسبة له وهل يُعتبر موطن مكتسب ام موطن أصلي وهذا ما سنحاول بيانه من خلال الفرعين الآتين:

الفرع الاول: خصوصية الموطن الضريبي

سنتناول في هذا الفرع تمييز الموطن العام عن الموطن الخاص، فضلاً عن بيان خصوصية الموطن الضريبي وذلك من خلال النقطتين الآتيتين:

اولاً- تمييز الموطن العام عن الموطن الخاص:

١-الموطن العام:

هو المكان الذي يُقيم فيه الشخص بصورة مستمرة وبنية البقاء فيه، اذ ان هذا الموطن يُعد مقراً قانونياً له، يباشر فيه اعماله ومعاملاته كافة. وفي الغالب يكون الموطن العام هو الموطن الذي يكون فيه محل سكنى الشخص واستقراره الذي اتخذه محلاً لسكنه وراحتته^(١)، إذ يتخذ هذا الموطن صفة العموم، والى جانب هذا الموطن العام يكون للشخص موطن خاص يباشر فيه بعض اعماله على وجه التحديد.

(١) د. عباس العبودي، شرح احكام الجنسية العراقية، رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٦ والموطن ومركز الأجانب، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥، ص٢٠٣.

٢-المواطن الخاص:

يسمى المكان الذي يمارس فيه الشخص بعض اعماله على وجه التخصيص بالمواطن الخاص، وهذا النوع من المواطن يظهر بصور مختلفة. فقد يكون المواطن المهني والصناعي ومواطن القاصر المأذون، وقد ينفصل المواطن العام عن المواطن الخاص عندما يكون للشخص مواطن عام يتخذه لغرض الإقامة، ومواطن خاص يتخذه الشخص لغرض ممارسة بعض الاعمال فيه، وقد يجتمع المواطن الخاص مع المواطن العام في مواطن واحد ويكون في الوقت ذاته مواطناً عاماً ومواطناً خاصاً^(١). واهم صور المواطن الخاص هي:

١- المواطن المختار:

يقصد بالمواطن المختار، المواطن الذي يتخذه الشخص من اجل تنفيذ عمل قانوني محدد. ويكون اختيار المواطن بإرادته الحرة وبموجب القانون. والمواطن المختار ينشأ دون اشتراط الإقامة المعتادة، وبذلك يعد استثناءً على القاعدة العامة التي تقضي بأن يكون المواطن العام للشخص هو المواطن الذي يكون له فيه محل اقامة معتادة. وهذا المواطن لا يمكن اثباته الا بالكتابة^(٢)، وقد حدد المشرع العراقي المواطن المختار بقوله: "١- يجوز اتخاذ مواطن مختار لتنفيذ عمل قانوني معين، ٢- والمواطن المختار لتنفيذ عمل قانوني، يكون هو المواطن بالنسبة لكل ما يتعلق بهذا العمل، بما في ذلك من اجراءات التنفيذ الا إذا نص صراحة على قصر المواطن هذا على اعمال دون اخرى ٣- ولا يجوز اثبات المواطن الا بالكتابة"^(٣).

أما في القانون الضريبي فلم يحدد المشرع معنى المواطن المختار، لذلك ينبغي الرجوع الى القواعد العامة لتحديد ذلك، اذ نص القانون المصري على المواطن المختار بقوله: "يجوز اتخاذ مواطن مختار لتنفيذ عمل قانوني"^(٤)، كما نص القانون الأردني على ذلك بقوله: "يجوز إتخاذ مواطن مختار لتنفيذ عمل قانوني معين"^(٥).

ب- مواطن الأعمال او الحرفة او المهنة او المواطن التجاري:

(١) د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي، مصدر سابق، ص ١٤٩.

(٢) د. ممدوح عبد الكريم حافظ، مصدر سابق، ص ١٦٨.

(٣) المادة (٤٥) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.

(٤) الفقرة (١) المادة (٤٣) من القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨.

(٥) الفقرة (١) المادة (٤٢) القانون المدني الاردني رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٦.

نص المُشرّع العراقي على: "يُعتبر المكان الذي يباشر فيه الشخص تجارة او حرفة موطناً له بالنسبة الى ادارة الأعمال المتعلقة بهذه التجارة او الحرفة"^(١)، فالمواطن بهذا المعنى هو المكان الذي يباشر فيه الشخص حرفة او تجارة معينة فيكون بالنسبة لهذه الأعمال موطن خاص الى جانب موطنه العام الذي يباشر فيه الاعمال الاخرى الغير متعلقة بتلك الحرفة او التجارة.

ج- موطن القاصر المأذون له بالتجارة^(٢):

وهو المكان الذي يتخذ القاصر منه مكاناً لمزاولة الاعمال التجارية التي أُذن له بممارستها. ويعد القاصر المأذون في هذه الحالة كامل الاهلية بحدود العمل الذي صدر الاذن بشأنه، ويبقى قاصراً لباقي الاعمال. وفي هذه الحالة يكون للقاصر المأذون موطنان، موطن خاص بشأن العمل المأذون به. وموطن عام وهو الموطن القانوني الذي يمثله موطن من ينوب عنه^(٣).

وقد نص المُشرّع العراقي على موطن القاصر المأذون بقوله: "ومع ذلك يجوز ان يكون للقاصر المأذون له بالتجارة موطن خاص بالنسبة للأعمال التي يعتبره القانون اهلاً لمباشرتها"^(٤).

الموطن الضريبي موطن خاص وعام:

مما تقدم عند التمييز بين الموطن العام والموطن الخاص نرى ان للموطن الضريبي أكثر من صفة واحدة اذ يتصف الموطن الضريبي بالعمومية فيما إذا كان الشخص مقيم في الدولة التي له فيها دخل خاضع للضريبة، اي ان الشخص الذي يمارس عملاً او كان له دخل يخضع للضريبة في الدولة المقيم فيها، اعتبرت هذه الدولة موطنه الضريبي، وبالتالي يخضع لقوانينها الضريبية.

(١) المادة (٤٤) من القانون العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.

(٢) ويقصد به الشخص الذي لم يبلغ سن الرشد الا ان القانون اجاز له مباشرة بعض الاعمال التجارية وتكون هذه الاجازة مقيد بحدود العمل المجاز له بممارسته، ينظر د. غالب علي الداودي، د. حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ١٩٨.

(٣) د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي، مصدر سابق، ص ١٥٠.

(٤) المادة (٤٣) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.

ففي بعض البلدان -كما في العراق- تعد الإقامة سبباً لفرض الضريبة على الشخص المقيم سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، إذ يعد العراق موطناً ضريبياً للعراقي المقيم فيه عن دخله الذي يتحقق داخل العراق أو خارجه، أما عن غير العراقي المقيم في العراق فقط، فيخضع للضريبة عن الدخل الذي يتحقق في العراق، إذ نص المشرع العراقي على: "تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه"^(١).

وعلى هذا الأساس يكون الموطن الضريبي للشخص المقيم موطناً عاماً، أما إذا كان الشخص غير مقيم في الدولة، فلا يكون له موطن ضريبي فيها إلا إذا كان له فيها موطن خاص، كأن يمارس الشخص عملاً في دولة غير الدولة المقيم فيها، فالموطن الضريبي للشخص المكلف هنا يكون موطناً خاصاً بالنسبة للعمل الذي يمارس في هذه الدولة والذي يخضع للضريبة وفقاً لقوانينها.

وبناءً على ما تقدم ترى الباحثة ان الموطن الضريبي لا يمكن إقتصاره على الموطن العام أو الموطن الخاص فقط ، بل ان الموطن الضريبي قد يكون موطناً عاماً تارة، وقد يكون موطناً خاصاً تارة اخرى، وقد يكون موطناً عاماً خاصاً في الوقت ذاته، إذ يمكن ان يكون الموطن الضريبي موطناً عاماً ، إذا كان المكلف الضريبي مُقيم في دولة ما، وقد يكون خاصاً إذا كان للمكلف الضريبي موطن خاص يمارس فيه بعض الأعمال الخاضعة للضريبة، وقد يكون الموطن الضريبي موطناً عاماً وخاصاً في ذات الوقت في حالة ما إذا كان المكلف الضريبي مقيماً في دولة ما، فضلاً عن انه يمارس فيها بعض الانشطة التي تخضع للضريبة.

الفرع الثاني: الصفة المكتسبة للموطن الضريبي

ينقسم الموطن الضريبي من حيث طريقة نشؤه الى موطن قانوني وآخر مكتسب (ارادي) ولكل منهما صفات تميزه عن الاخر وحسب التفصيل الاتي:

اولاً- الموطن القانوني:

(١) الفقرة (١) المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢.

يكون الموطن القانوني على مظهرين، الاول اصلي، والثاني حُكْمِي ، اما الموطن الاصلي فهو تعبير عن موطن الميلاد الذي يثبت للشخص بمجرد الولادة على أساس إنه موطن لا يتغير، أي إنه ثابت وهو الذي يُفرض على الفرد بولادته على اقليم تلك الدولة^(١)، وهذا الموطن يُفرض بحكم القانون ولا يتوقف على ارادة الشخص سواء كان الابوين يحملون جنسية تلك الدولة لحظة الولادة او بمجرد الولادة على اقليم هذه الدولة دون النظر الى جنسية الابوين، أي ان الانتماء بالولادة تكون أما على حق الاقليم او حق الدم، إلاَّ إنَّ الموطن الاصلي لا يتحتم بالضرورة ان تكون الدولة هي التي ولد الشخص فيها فعلاً او الدولة التي سكنها الابوين، ومن ثم يجوز ان يولد الشخص في اقليم دولة اجنبية ويثبت له في دولة اخرى موطن اصلي^(٢)، ومن الجدير بالملاحظة هنا ان المُشرِّع العراقي لم يتطرق في القانون المدني الى احكام الموطن الاصلي وكيفية ثبوته للشخص بالميلاد، وانما تطرق الى اكتساب الموطن بالإقامة ، سواء كانت هذه الإقامة دائمة او مؤقتة^(٣)، كذلك الحال بالنسبة للقانون الضريبي، لم يوضح الموطن بصورة مستقلة، إلاَّ إنَّ المُشرِّع الضريبي وفي قانون ضريبة الدخل تطرق الى اكتساب الموطن عن طريق الإقامة.

اي ان توطن الشخص المُكلف لفترة معينة في العراق تُعد اقامة لأغراض ضريبة الدخل مع توفر الشروط الاخرى التي نص عليها القانون^(٤)، وعليه ان الإقامة تُعد ركن من أركان الموطن بصورة عامة والتي بتحققها يتحقق التصور الواقعي للموطن، وبالتالي ان مجرد تحقق الإقامة توجب فرض الضريبة على الشخص المقيم الذي يكون له موطن ضريبي في دولة الإقامة.

أما عن الموطن الحُكْمِي فهو الموطن الذي يقره القانون، وهو موطن إلزامي يفرضه القانون على بعض الاشخاص لاعتبارات معينة ولأسباب تتعلق بنقص الاهلية كما لو كان

(١) د. محمد كمال فهمي، اصول القانون الدولي الخاص الجنسية- الموطن- مركز الاجانب- مادة التنازع، ط١، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص٢٦٣.

(٢) د. غالب علي الداودي، حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص١٩٣.

(٣) د. محمد جلال حسن المزوري، مصدر سابق، ص١٦٧.

(٤) هذا ما نصت عليه الفقرة (ا) المادة (١٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بقوله (المقيم- ا - العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن اربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل او ان يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه...)).

الشخص صغيراً أو مجنوناً، ففي هذه الحالة يحدد القانون للشخص موطناً إلزامياً ومن ثم يكون موطن هؤلاء الأشخاص هو موطن من ينوب عنهم سواء كان هؤلاء الأشخاص مقيمين بالفعل في هذا الموطن أم لا فهو يتقرر بنص صريح في القانون ولا يستند على الإقامة المعتادة وهذا الموطن لا يستطيع الشخص التابع أن يغيره بإرادته ما لم ينتقي السبب الذي من أجله فرض الموطن كما لو أصبح الصغير كامل الأهلية^(١)، وقد نص المشرع العراقي على الموطن القانوني بقوله: "١- موطن المفقودين والفُصَّر وغيرهم من المحجورين هو موطن من ينوب عنهم قانوناً"^(٢)، والامر كذلك بالنسبة للقانون المصري الذي نص على: "موطن القاصر والمحجور والمفقود والغائب هو موطن من ينوب عن هؤلاء قانوناً"^(٣).

وفي الاتجاه ذاته ذهب القانون الأردني عندما نص على: "موطن القاصر والمحجور عليه والمفقود الغائب هو موطن من ينوب عن هؤلاء قانوناً"^(٤).

نستنتج من ذلك أن موطن المُكلف الضريبي إذا كان من الفئة التي يتمثل بالفُصَّر والمحجور عليهم، والمفقودين هو موطن من ينوب عنهم قانوناً.

ثانياً- الموطن المكتسب:

يُقصد بالموطن المكتسب الموطن الذي يختاره الشخص بعد ولادته ، أي أنه يشترط أن يكون الشخص كامل الأهلية تتوافر لديه حرية الاختيار والارادة في اختياره، إذ أن للشخص كامل الأهلية في الاصل، و كقاعدة عامة حرية في اختيار موطنه، يجوز له بعد اكتمال اهليته أن ينتقل بإرادته واختياره الى مكان معين غير موطنه الاصيل للإقامة فيه بنية البقاء لمدة غير محددة^(٥)، لذلك لا يُعتد القانون بالإقامة التي تُفرض جبراً على المسجون في دولة اجنبية والمرضى الذين يعالجون خارج موطنهم الاصيل، والمهاجر واللاجئ الذي اجبرته ظروف قهريّة على ترك موطنه الاصيل^(٦). وجدير بالذكر ان اكتساب الموطن الاختياري لا يعني

(١) د. غالب علي الداودي، د. حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ١٩٦.

(٢) المادة (٤٣) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.

(٣) الفقرة (١) المادة (٤٢) من القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨.

(٤) الفقرة (١) المادة (٤١) من القانون المدني الاردني رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٦.

(٥) د. عباس العبودي، مصدر سابق، ص ٢٠٢.

(٦) د. غالب علي الداودي، حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ١٨٨.

بالضرورة الحصول على جنسية تلك الدولة، إلا إنَّ الإقامة المعتادة في اقليم دولة معينة ولمدة محددة تكون من شروط اكتساب جنسية تلك الدولة^(١).

والموطن المكتسب قد يكون موطن عام، وذلك عندما يختار الشخص الإقامة في دولة معينة بنية استمرار البقاء في هذه الدولة، وقد يكون الموطن المكتسب موطن خاص، وذلك عندما يختار الشخص بإرادته دولة معينة ليمارس فيها عملاً يخضع للضريبة، وبذلك يكون موطن مكتسب خاص. والسؤال الذي يطرح هنا، هل الموطن الضريبي موطن قانوني ام موطن مكتسب؟

ترى الباحثة ان الموطن الضريبي هو موطن قانوني ومكتسب في الوقت ذاته، لأنَّ مجرد الإقامة يتحقق من خلالها الموطن الضريبي، سواء كانت هذه الإقامة بفرض القانون، بصورة اصلية، كما لو ولد شخص على اقليم دولة معينة، ثم بقي محتفظاً بموطنه الاصلي، فهنا يتحقق التصور الواقعي للموطن، والذي ينشأ بمجرد الإقامة، والتي تعد سبب لفرض الضريبة في قوانين بعض الدول، كالعراق ومصر والأردن كما مر بنا سابقاً، ويكون الموطن الضريبي موطناً مكتسباً في حالة اكتساب الشخص موطناً بإرادته، وسواء أكان هذا الموطن موطناً عاماً ام خاصاً والذي يتحقق باختيار شخص اقليم دولة معينة لممارسة نشاط معين يخضع للضريبة.

المطلب الثاني: حُكْمية ودولية الموطن الضريبي

سنتولى في هذا المطلب بيان مدى حُكْمية الموطن الضريبي وهل يُعتبر الموطن الضريبي موطن حُكْمي ام موطن واقعي، كما سنتناول بيان فيما إذا كان الموطن الضريبي موطن دولي او داخلي اذ لكل منهما صفاته الخاصة به، وذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الاول: حُكْمية الموطن الضريبي

ينقسم الكلام عن الموطن الضريبي من حيث أُسس تعيينه الى موطن حُكْمي وآخر واقعي ولكل من التصورين مفهوماً خاصاً به، الامر الذي ينبغي معه بيان اهم صفات كل منهما، ومن ثم بيان مدى حُكْمية الموطن الضريبي وذلك حسب التفصيل الاتي:

اولاً- التصور الواقعي للموطن للضريبي:

(١) د. محمد جلال حسن المزوري، مصدر سابق، ص ١٦٨

يعتمد التصور الواقعي في تحديد المواطن على الواقع العملي، فالدولة التي يُقيم فيها الشخص له فيها محل إقامة تعتبر موطنه له على وفق هذا التصور، على ان تكون هذه الإقامة ليست إقامة عارضة، اذ يستلزم لتحقيق التصور الواقعي يلزم لتحقيقه توافر الركن المادي، وهو عنصر الإقامة، سواء كانت هذه الإقامة دائمة او مؤقتة^(١). ويترتب على التصور الواقعي للموطن نتيجتان اساسيتان هما:

- ١- إمكانية تعدد المواطن الضريبي، وذلك في حالة ما إذا تعددت محل إقامة الشخص في اكثر من الدولة^(٢) وكانت إقامته في هذه الدول على قدر واحد من الزمن خلال السنة، كحالة الشخص الذي له زوجتان وكل منهما في دولة معينة، ويقسم إقامته المعتادة بينهما بالتساوي خلال السنة، وقد يؤدي ذلك الى حصول تنازع إيجابي للموطن والذي يقصد به اختلاف بين دولتين او اكثر حيث ان كل دولة من هذه الدول تعتبر موطناً للشخص^(٣).
- ٢- قد يؤدي الأخذ بالتصور الواقعي للموطن الى امكانية انعدام الوطن، لان هذا التصور يستند على الإقامة لتحقيقه، وقد لا يكون للشخص محل إقامة في مكان ما، كحالة الشخص عديم الجنسية، والذي لا تقبله اي دولة في اقليمها، كذلك الحال بالنسبة للبدو الرحل الذين لا يُقيمون عادة في مكان محدد^(٤).

والجدير بالذكر ان المُشرّع العراقي اخذ بالتصور الواقعي للموطن وذلك عندما عرّف المواطن في المادة (٤٢) من القانون المدني سالف الذكر، والتي تدل على ذلك، كذلك الحال بالنسبة للقانون المصري، ويدل على ذلك تعريف للموطن في المادة (٤٠) من القانون المدني المصري. ان الأخذ بالتصور الواقعي يترتب عليه فوائد تتمثل بالآتي:

- ١- ينسجم التصور الواقعي للموطن مع حياة الأفراد العملية، وبالتالي يسهل الأمر على القضاء في تطبيق قانون الوطن^(٥).

أ- إنَّ الأخذ بالتصوير الواقعي للموطن من شأنه ان يسهل الأمر على الدائن مخاطبة مدينه للمطالبة بحقوقه في أقرب مكان مقيم فيه، وفي مقابل هذه الفوائد يترتب على

(١) د. عبد الرسول عبد الرضا الأسدي، مصدر سابق، ص ١٤٥.

(٢) د. محمد جلال حسن المزوردي، مصدر سابق، ص ١٦٠.

(٣) د. غالب علي الدواوي، د. حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ١٧٨.

(٤) د. عباس العبودي، مصدر سابق، ص ٢١٠.

(٥) د. محمد جلال المزوردي، مصدر سابق، ص ١٦٠.

الاخذ به مساوي، اذ قد يتسبب في تحقق ازدواجية لا تتوافق مع مبدأ ضرورة تركيز الشخص في مكان محدد، من اجل تحديد النظام القانوني الواجب الخضوع له^(١).

نُحْلَصُ مما تقدم انه ينبغي لتحقيق التصور الواقعي للموطن الضريبي تحقق اقامة الشخص، فمجرد الإقامة على اقليم دولة ما كفيلة بأن تحقق توطن الشخص (المكلف) والذي يعد ضابطاً لسريان القانون الضريبي عليه.

ثانياً- التصور الحُكْمِي للموطن الضريبي:

يستند التصور الحُكْمِي للموطن على توافر عمل رئيسي للشخص في دولة معينة لكي يُعد هذا البلد موطنه، فهذا التصور لا يقوم ولا يهتم بالواقع، فقد يكون الشخص غير مقيم في محل المركز الرئيس لأعماله، كأن يكون للشخص مركز عمل في العراق وكانت اقامته في مصر، فالعبرة وفق هذا التصور يكون بمحل تواجد العمل الرئيسي للشخص، اي ان موطن الشخص وفقاً لهذا يكون في العراق، والموطن وفق هذا التصور لا يفقد بتغيير اقامة الشخص، لأنه لا يعتمد في تحديده على الإقامة^(٢)، وقد أخذت بعض الدول عند تحديد الموطن على التصور الحُكْمِي له^(٣)، ويترتب على الأخذ بالتصور الواقعي للموطن نتيجتان هما:

- ١- من النتائج التي تترتب على التصور الحُكْمِي للموطن وجود موطن لكل شخص، أي عدم إنعدام الموطن، فيكون لكل شخص موطن يتمثل بمركز اعماله، فعدم وجود مكان إقامة معتادة للشخص المكلف لا يحول من ان يكون له موطن في الدولة التي يكون له فيها مركز عمل يثبت له بحكم القانون^(٤).
- ٢- كما يترتب على التصور الحُكْمِي للموطن بأن يكون لكل شخص موطن واحد، على أساس ان مركز الأعمال الرئيسي للشخص يكون واحد، فهذا التصوير يتميز بالوحدة ويبتعد

(١) د. عباس العبودي، مصدر سابق، ص ٢١١.

(٢) د. محمد جلال حسن المزوري، مصدر سابق، ص ١٥٩.

(٣) ومن قوانين هذه الدول القانون المدني الفرنسي لسنة ١٨٠٤ الذي نص في المادة (١٠٣) على: " يكون موطن كل فرنسي بالنسبة لاستعمال حقوقه المدنية في المكان الذي يكون فيه مركز اعماله الرئيسي". وقد اخذ به القانون المدني الإيطالي لسنة ١٩٤٣ الذي نص في المادة (٤٣) على: " يكون موطن الشخص في المكان الذي اتخذ فيه مركز اعماله الرئيسي" ينظر في ذلك د. غالب علي الداودي، د. حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ١٧٨.

(٤) د. عامر محمود الكسواني، مصدر سابق، ص ٢٨٥.

عن التعدد، والذي من شأنه القضاء على ظاهرة التنازع الإيجابي للموطن، لعدم امكانية تعدده، كما لا يقع مع هذا التصور التنازع السلبي للموطن وذلك لعدم امكانية انعدامه^(١).

والجدير بالذكر هنا، هو امكانية ان ينطوي أحد التصورين للموطن على التصور الآخر له، وذلك في حالة ما إذا كان مركز اعمال الشخص الرئيس هو ذاته محل الإقامة المعتادة للشخص، إلا أنه من الممكن ان يستقل كل منهما عن الآخر، وذلك في حالة ما إذا كان محل إقامته المعتادة للشخص في مكان ما، ومركز أعماله في مكان اخر، كأن تكون الإقامة في العراق، ومركز أعماله في الأردن^(٢).

أما عن حُكمية المواطن الضريبي ، فنرى ان المواطن الضريبي لا يقتصر على تصور دون اخر، فالمواطن الضريبي يعد موطن واقعي ، وموطن حُكمي، فهو يكون موطن واقعي في حالة ما إذا كان القانون الضريبي للدولة يفرض الضريبة وفقاً لمعيار الإقامة التي تحقق التصور الواقعي للموطن، ومن ثم ، فأن المكلف المقيم يخضع للضريبة عن جميع مدخلاته ، سواءً كانت هذه المدخولات تحققت داخل البلد ام خارجه، هذا بالنسبة للشخص الوطني المقيم، اما بالنسبة للشخص الأجنبي المقيم فتخضع مدخلاته للضريبة وفقاً لقوانين بلد الإقامة عن تلك التي تحققت في بلد الإقامة فقط ولا تخضع للضريبة المدخولات التي حققها في الخارج، وهذا ما بحثته عند تكلمنا عن الإقامة.

كما يكون المواطن الضريبي موطناً حُكمياً في حالة ما إذا كان الشخص غير مقيم في دولة ما، ولكنه يمارس عمله الرئيسي فيها، فالشخص يكون متوطناً ضريبياً في هذه الدولة وبالتالي يخضع للقانون الضريبي لها على اعتبار ان مجرد وجود عمل رئيسي للشخص كفيل بأن يجعله خاضع للضريبة.

نستنتج مما تقدم ان المواطن الضريبي هو موطن واقعي بالنسبة للشخص المقيم، كما إنه موطن حُكمي بالنسبة لوجود مركز عمل رئيسي للشخص، اذ ان دولة الموطن هي التي تفرض الضريبة فإذا كان الشخص مقيماً في دولة ما فتكون هي احق من غيرها في فرض الضريبة على هذا المقيم، اما اذ لم يكن مقيماً في هذه الدولة، إلا ان له عمل رئيسي فيها، فمن حق هذه الدولة ان تفرض الضريبة، وللعمل بذلك ينبغي ان تكون هنالك اتفاقيات دولية

(١) محمد عزمي البكري، مصدر سابق ، ص ٥٨٥.

(٢) ينظر د. غالب علي الدواوي، د، حسن محمد الهداوي، مصدر سابق، ص ١٨٠.

على مستوى دولي واسع من شأنها تعزيز الاعتماد على المواطن سواء كان هذا المواطن ذو تصور واقعي او حُكْمِي.

الفرع الثاني: دولية المواطن الضريبي

يختلف مفهوم المواطن الضريبي الدولي عن المواطن الداخلي، إذ إنّ لكل منهما مفهوم خاص به ينبغي معرفته، فعلى الرغم من أن القانون الدولي الخاص استمد فكرة المواطن من احكام المواطن الداخلي إلاّ إنّ هناك ثمة اختلاف جوهري بينهما سنحاول بيانه وذلك وفق التفصيل الآتي:

اولاً- المواطن الدولي:

يُقصد بالمواطن الدولي رابطة قانونية بين شخص ودولة ما فالمواطن الدولي يعتبر اساس لتوزيع الأفراد شأنه في ذلك شأن الجنسية، والمواطن وفق هذا المعنى يتحدد بإقليم دولة معينة، كما لو أُريد تحديد المواطن لشخص ما في العراق ام في الأردن مثلاً، سواء كان هذا الشخص يتمتع بجنسية الدولة المتوطن فيها ام لا^(١).

والمواطن الدولي يخضع لاعتبارات السيادة الإقليمية للدولة، فعلى الرغم من اعتراف القانون الدولي بالحق لكل شخص بأن يتوطن على اقليم دولة غير دولته، إلاّ إنّ هذا الحق ليس مطلقاً، بل إنّ الدولة صاحبة الإقليم تمتلك الحق في تنظيم اقامتهم وتوطنهم على اقليمها بما يحقق مصالحها^(٢).

والمواطن الضريبي الدولي بدوره قد يكون موطناً عاماً كأن يتخذ الشخص من اقليم دولة معينة مكان للإقامة فيه وللممارسة جميع اعماله، وقد يكون المواطن الضريبي موطناً خاصاً، وذلك عندما يختار الشخص اقليم دولة معينة ليمارس فيها نشاط معين، كما ان المواطن الضريبي قد يكون موطن مختار وقد يكون موطن قانوني، ويكون موطن مختار في حالة ما إذا اختار الشخص دولة معينة ليقوم فيها او يمارس عمله الرئيسي فيها، و يكون موطن قانوني كما في حالة الصغير او المحجور.. الخ.

ثانياً- المواطن الداخلي:

(١) د. محمد جلال حسن المزوري، مصدر سابق، ص ١٦٩.

(٢) د، عباس العبودي، مصدر سابق، ص ١٩٧.

يُقصد بالمواطن الداخلي رابطة قانونية بين شخص ما، ومكان محدد من اقليم دولة معينة^(١)، والأصل ان المواطن الداخلي يعمل على تنظيم العلاقات القانونية الداخلية، اي في اطار احكام القانون الداخلي كالقانون التجاري ، والقانون المدني، قانون الأحوال الشخصية، وقانون المرافعات، كأن يقوم شخص اجنبي بأجراء معاملة بمعاملة بيع او شراء مع شخص وطني اخر بحيث لا تتعدى الحدود الوطنية للدولة^(٢)، الا انه قد يطبق احكامه على العلاقات القانونية الدولية، وذلك في حالة ما إذا كانت الدولة غير منظمة لأحكام المواطن الدولي، كما هو الحال في العراق اذ ان المشرع العراقي لم ينظم احكام المواطن الدولي، ومما لا ريب فيه ان كل شخص له موطن داخلي له موطن دولي عند مغادرته دولته، حيث ان موطنه الداخلي سيأخذ الطبيعة الدولية نسبة للدولة الأجنبية الذاهب اليها، الا انه ليس بالضرورة من له موطن دولي له موطن داخلي، كما هو الأمر بالنسبة للبدو الرحل، فهؤلاء ليس لهم مكان معين في دولة محددة حتى يكون لهم موطن داخلي، اذ انهم في حركة مستمرة وهذه الحركة عبر الحدود وفرها لهم نظام الجوار بمقتضى اتفاقيات دولية^(٣).

مما تقدم يتبين لنا ان المواطن ينقسم حسب دوره في العلاقات القانونية الى موطن دولي واخر داخلي، الا ان السؤال الذي يُطرح هنا، هل ان المواطن الضريبي موطن داخلي ام موطن دولي، للإجابة على هذا السؤال نرى انه لا بد من التفريق في هذا المقام فيما اذ كان الشخص وطني ام اجنبي، فالمواطن الضريبي يكون موطن داخلي بالنسبة للشخص الوطني فيما إذا كان هذا الشخص مقيم على اقليم دولته ام لا ، لأنه كما ذكرنا ان المواطن الداخلي ينظم العلاقة القانونية بين الشخص ومكان محدد من اقليم الدولة، كالشخص العراقي الذي يقيم في بغداد فموطنه الضريبي يعتبر بغداد اي انه يخضع للدائرة الضريبية الواقعة في بغداد.

اما بالنسبة للأجنبي فالمواطن الضريبي له موطناً دولياً إذا كان في غير دولته موطن دولي، وهو ينظم علاقته بإقليم الدولة التي يقيم عليها، او يمارس عمله الرئيسي فيها.

من كل ما تقدم نرى ان المواطن الضريبي لا يمكن حصره بمفهوم واحد من انواع المواطن اذ انه يجمع بين المواطن المكتسب والمواطن القانوني، كما انه يكون موطن عام او خاص او موطناً عاماً و خاصاً في الوقت ذاته، كما يتضح لنا ان المواطن الضريبي هو

(١) ريا سامي سعيد الصفار، مصدر سابق، ص٧،

(٢) ينظر د. حامد زكي، القانون الدولي الخاص المصري، ط١، مطبعة نوري، القاهرة، ١٩٣٦ ص ٥٩٢.

(٣) ينظر د. عبد الرسول عبد الرضا الأسدي، مصدر سابق، ص١٤٧-١٤٨.

مواطن واقعي وذلك في حالة تحقق اقامة الشخص في دولة ما ، ومواطن حُكمي في حالة وجود عمل رئيسي للشخص في تلك الدولة كما ان المواطن الضريبي هو مواطن دولي وذلك بالنسبة للشخص الأجنبي، ومواطن داخلي بالنسبة للشخص الوطني.

الفصل الثاني

اهمية الموطن الضريبي

الفصل الثاني: اهمية الموطن الضريبي على الصعيد الوطني

يُعد الموطن الضريبي من احد المعايير التي تعتمدھا الدول عند فرض الضريبة، وللوصول الى المرحلة الاخيرة من مراحل الضريبة، لا بد من ان تمر بمراحل متعددة كتحديد المكلفين بتسديدها، مروراً بالتبليغ، وصولاً الى تنفيذها واستقرارها في الخزنة العامة.

إذ إنّ للحصول على دين الضريبة يستلزم بدايةً ان يحدد القانون المكلف الذي يخضع للضريبة سواء كان هذا المكلف شخصاً طبيعياً او شخصاً معنوياً، كما يجب كذلك على القانون الضريبي تحديد السعر الذي تفرض على اساسه الضريبة، وتقديرها على نحو يراعي المقدرة المالية للمكلف، ولكي تتمكن الادارة الضريبية من استيفاء دين الضريبة لا بد من ان ينص القانون على ضمانات لهذا التحصيل، الا ان المكلف الضريبي قد يرى انه غير خاضع للضريبة، بعد تبليغه بها، او إنّ الادارة الضريبية قد تعسفت في استعمال السلطة التقديرية الممنوحة لها من قبل القانون، فهنا قد سمح القانون له بالطعن في ذلك، إلا انه في ذات الوقت فرض عقوبات يخضع لها المخالف بأحكامه.

وهذه الاجراءات تُعد من الامور التي تنظمها الدولة ، بشكل يتلاءم مع مصالحها دون الاعتداد بمصالح الدول الاخرى، الامر الذي يؤكد على اهمية الموطن الضريبي، والذي سنحاول بيانه من خلال المطلبين الآتيين:

المطلب الاول: الاهمية الجبائية للموطن الضريبي

المطلب الثاني: الاهمية القضائية للموطن الضريبي

المبحث الاول: الأهمية الجبائية للموطن الضريبي

يلعب الموطن الضريبي على وفق المفهوم الذي تناولناه في الفصل الأول، دوراً مهماً من ناحية جباية الضريبة؛ فالموطن الضريبي يساعد على تحديد المُكلفين حيث يسهل على الدولة تحديد المُكلف الضريبي فيما اذا كان مقيماً فيها، كما ان للموطن الضريبي اهمية من ناحية تحديد سعر الضريبة، لأنَّ الدولة تتأثر بظروفها الداخلية عند تحديد السعر الضريبي. كما أن للموطن الضريبي اهمية من ناحية تقدير الضريبة، وتحصيلها، وهذا ما سنتناول بيانه في المطلبين الآتيين:

المطلب الاول: اهمية الموطن الضريبي بتحديد المُكلف والسعر الضريبي

نتناول في هذا المطلب بيان الدور الذي من الممكن ان يقوم به الموطن الضريبي في تحديده للمكلف، سواء أكان هذا المُكلف شخصاً طبيعياً، ام شخصاً معنوياً، وسنحاول بيان الدور الذي يلعبه الموطن عند تحديد السعر الضريبي وذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الاول: أهمية الموطن الضريبي في تحديد المُكلف بدفعها

قبل بيان اهمية الموطن في تحديد المُكلف الضريبي، لابد من بيان معنى مبدأ قانونية الضريبة الذي يعد فرض الضريبة عنصر من عناصره؛ ففرض الضريبة يكون على وفق قانون تتولى سنه السلطة التشريعية ، ويُعد النص على مبدأ قانونية الضريبة مبدأ دستورياً تتضمنه اغلب دساتير العالم، فقد جاء في الدستور المصري النص على " لا يكون انشاء الضرائب العامة او تعديلها او الغاؤها الا بقانون ولا يجوز الاعفاء منها الا في الاحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف احد اداء غير ذلك من الضرائب او الرسوم إلا في حدود القانون"^(١)، كذلك الحال بالنسبة للدستور الاردني حيث نص على: "لا تفرض ضريبة او رسم إلا بقانون"^(٢)، وفي فرنسا تأكد حق رضا المُكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق قانون يسنه ممثلهم، عندما نصت وثيقة اعلان حقوق الانسان والمواطن التي اعلنتها الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩، والتي اصبحت جزءاً من دستور فرنسا لعام ١٧٩١، حيث جاء النص على " للمواطنين الحق في ان يقرروا لأنفسهم او بواسطة ممثلهم الضريبة العامة وان يوافقوا على فرضها بحرية ان يراقبوا انفاق حصيلتها ان يحددوا قدرها ووعاءها كيفية تحصيلها ومدتها"، فالضريبة

(١) المادة (٣٨) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٢ النافذ.

(٢) المادة (١١١) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ النافذ.

على وفق ذلك تفرض بقانون ولا تصح الا بذلك، والذي يسن من سلطه تكون مختارة من قبل المواطنين^(١).

اما عن موقف الدستور العراقي فقد نص هو الاخر على مبدأ قانونية الضريبة بقوله: "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تُعدل ولا تُجبي الا بقانون"^(٢).

يتضح مما تقدم ان مبدأ قانونية الضريبة هو مبدأ دستوري، لما له من اهمية من حيث عدم المساس بحقوق الافراد وجعلها في مأمن من تعسف السلطة الحاكمة، وذلك عن طريق وضع قانون من قبل ممثلهم المنتخبين.

ويعد تحديد المُكلف احد المسائل التي تترتب على فرض الضريبة، التي تُعد عنصراً مهماً من عناصر مبدأ قانونية الضريبة؛ فالمُكلف الضريبي يعد احد اطراف العلاقة الضريبة^(٣)، و الذي يُقصد به "الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، والذي يُحدده المشرع كمدین للضريبة"^(٤)، أي: إنَّ المُكلف بالضريبة هو شخص تقع عليه مسؤولية دفع الضريبة لقيامه بنشاط معين، او نتيجة لأرباح او فوائد متأتية من رؤوس امواله^(٥)، وقد عرّف المشرع الضريبي المصري المُكلف بأنه: "الشخص الطبيعي او الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون"^(٦)، كما عرّفه القانون الاردني بقوله: "كل شخص ملزم بدفع الضريبة او اقتطاعها او توريدها وفق احكام هذا القانون"^(٧).

-
- (١) د. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة النفقات العامة- الايرادات العامة- الميزانية العامة، بلاط، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠٠٩، ص ٢١٨.
 - (٢) الفقرة (اولاً) المادة (٢٨) من الدستور العراقي ٢٠٠٥ النافذ والدائم.
 - (٣) حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية واثرها في التحصيل، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٢١.
 - (٤) بهلوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الاجراءات الجبائية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠١٧، ص ٨.
 - (٥) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراة في القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، ٢٠١٣، ص ١٩.
 - (٦) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
 - (٧) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

اما عن موقف القانون العراقي من بيان مفهوم المُكلف، فقد عرّفه بأنه: " كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون" ^(١)، فالقانون هو الذي يُحدد الاشخاص الخاضعين للضريبة، سواءً كانت اشخاصاً طبيعياً، ام اشخاصاً معنوية. والاشخاص الطبيعية تشمل الانسان العادي، فضلاً عن الشركاء في شركات الاشخاص (المشاركات)، فهؤلاء الشركاء يعاملون معاملة الشخص الطبيعي عند فرض الضريبة عليهم، اذ إنّ الضريبة تفرض على حصة كل شريك على حده، دون الرجوع الى الشركة ككل بوصفها شخصاً معنوياً ^(٢).

إنّ تحديد المُكلف الضريبي، يستلزم بيان حقوق والتزامات هذا المُكلف، على نحو يجعله اكثر احاطة بهذه الحقوق وتلك الالتزامات، والقانون منح المُكلف الضريبي العديد من الحقوق والضمانات التي من شأنها زيادة الثقة بالدولة مانحةً هذه الحقوق والضمانات، وما يترتب على ذلك من زيادة في الحصيلة الضريبية، ومن الحقوق التي يتمتع بها المُكلف الضريبي:

١- حق الاعتراض، ويعني الاعتراض على تقدير الضريبة لدى الجهة التي اصدرته، ويكون هذا الاعتراض في خلال مدة زمنية يحددها القانون. كما إنّ من حقوق المُكلف هو حق اللجوء الى القضاء، حيث يلجأ المُكلف إليه في حالة عدم قبول الاعتراض، او الرد عليه من قبل الادارة الضريبية ^(٣)، وفي العراق تشكل لجنة خاصة للنظر في الطعون، إذ نص المشرع الضريبي على: " تؤلف لجان النظر في القضايا الاستئنافية ببيان يصدره الوزير في الجريدة الرسمية برئاسة قاضٍ من الصنف الثاني في الاقل وعضوية اثنين من المواطنين المختصين في الامور المالية" ^(٤).

كما اعطى المشرع الضريبي المصري هذا الحق للمكلف الضريبي ، واللجوء الى القضاء في القانون المصري يكون امام المحاكم الابتدائية ومحكمة الاستئناف، فيحق للمكلف اللجوء اليها في حالة صدور حكم من المحكمة الابتدائية بشكل لا يتفق وطعن المُكلف الضريبي، وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي المصري بقوله: " لكل من الممول والمصلحة

(١) الفقرة (٨) المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) سولاف فيصل خضير، الضمانات الدستورية للمكلف بدفع ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، الجامعة المستنصرية، ٢٠١٤، ص٣٣-٣٧.

(٣) حسام فايز عبد الغفور، مصدر سابق، ص٢٢-٢٣.

(٤) الفقرة (١) المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية... ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع"^(١)، ويذهب المشرع الضريبي الاردني الى انشاء محكمة ضريبية تسمى محكمة البداية الضريبية، تختص بالنظر في الامور الضريبية، اذ نص القانون الضريبي الاردني على: "تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون"^(٢)، ويكون الطعن بقرار هذه المحكمة امام محكمة التمييز والتي لا يقتصر دورها على القضايا الضريبية، بل يضاف الى ذلك النظر في العديد من الدعاوى المدنية^(٣).

٢- الاستعلام الضريبي اي الحصول على المعلومات التي يستعلمون عنها، وذلك تماشياً مع قاعدة اليقين^(٤).

٣- عدم افشاء اسرار المُكلف، اذ نص المشرع الضريبي العراقي على: "تعتبر جميع الاوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المُكلفين اسرار محظور افشاؤها"^(٥)، وذهب المشرع الضريبي الاردني في الاتجاه ذاته حيث نص على: "تعتبر المستندات والسجلات والمعلومات والاقارات الضريبية وقرارات التدقيق والتقدير ونسخها التي يَطَّلَع عليها المتعلقة بدخل اي شخص او مفردات اي دخل انها سرية ومكتومة"^(٦). إلا أنَّ هذه القاعدة يرد عليها استثناء ، كما لو كان من شأن افشاء هذه الاسرار الكشف عن جريمة جنائية او جنحة، او منع ارتكابها، ففي هذه الحالة تُغلبُ المصلحة العامة على مصلحة المُكلف الضريبي الخاصة^(٧).

-
- (١) المادة (١٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
 - (٢) ينظر الفقرة (ا) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
 - (٣) ينظر د. قيس حسن عواد البدراني ، مصدر سابق، ص١٦٦.
 - (٤) ينظر سهاد محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق)، بحث منشور في مجلة الاقتصاد الخليجي، مجلد٢٧، عدد١٩، ٢٠١٠، ص٢٤١.
 - (٥) ينظر المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
 - (٦) ينظر المادة (٦٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
 - (٧) ينظر معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مجلد ٢، عدد ٥، ٢٠١٣، ص٢٣٥.

٤- مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف، وذلك بضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة، والتي يختص بها الأشخاص الطبيعيين^(١)، وهذا ما نص عليه القانون الضريبي العراقي بقوله: "يُمنح الشخص المقيم الاعفاءات التالية من الضرائب المستحقة على دخله التقديري عن كل عام بناءً على اساس وضعه (او وضعها) في السن التي حقق (او حققت) فيها الدخل..."^(٢) .

وفي مقابل هذه الحقوق فرض القانون الضريبي على المكلف العديد من الالتزامات منها:

- ١- دفع الضريبة: وهو من اهم الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف، فهو التزام جوهرى، ومتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، فالمكلف عليه التزام دفع الضريبة، والتي تكون دين بذمته بعد تبليغه بمقدارها، ويقع على الادارة الضريبة مقابل ذلك تحصيل الضريبة^(٣).
 - ٢- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي: (ويُقصد به ما يُقدم للسلطة المالية من بيانات او معلومات من قبل المكلف خلال فترة زمنية محددة لأغراض تقدير الضريبة)^(٤)، وهو التزام نص عليه القانون الضريبي العراقي بقوله "١- للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة او تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريراً على دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بذلك..."^(٥). كما نص المشرع الاردني على الالتزام بتقديم الاقرار بقوله " ١- يلتزم كل شخص له مصدر دخل او اكثر خاضع للضريبة بتقديم الاقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى الدائرة حتى نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء الفترة الضريبية..."^(٦).
- نستخلص مما تقدم ان المشرع قد وفر للمكلف الضريبي العديد من الحقوق والضمانات، والتي من شأنها العمل على زيادة الثقة المتبادلة بين المكلف والادارة الضريبية، والتي تعتبر ضرورية للحد من الكثير من المشاكل الضريبية كالتهرب الضريبي.

(١) ينظر د. عباس مفرج الفحل، مصدر سابق، ص ١٧٣.

(٢) الفقرة (١) المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) سهام محمد جاسم، مصدر سابق، ص ٢٤٢.

(٤) د. عباس مفرج الفحل ، الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي دراسة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والقوانين الضريبية المقارنة، بحث منشور في مجلة ص ٧. انظر ايضاً اغيث ميكة، حميدوش ثنينه، اشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات ادارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، الجزائر، ٢٠١٥، ص ٤٢-٤٣.

(٥) المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٦) المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

أما فيما يتعلق بأهمية الموطن الضريبي في تحديد المُكلف الضريبي، فلا بد من التفرقة بين أهميته عند النظر الى الموطن من ناحية التصور الواقعي من جهة، والتصور الحُكمي من جهة اخرى:

- ناحية التصور الواقعي للموطن، فإقامة الشخص في دولة ما من شأنه تسهيل عمل الإدارة الضريبية من ناحية تحديد فيما اذا كان الشخص المقيم مكلفاً ضريبياً ام لا، الامر الذي لا يكون بالسهولة ذاتها لو كان الشخص مقيم في دولة اخرى، سواء كان هذا الشخص شخصاً طبيعياً ام شخصاً معنوياً، فقد تعد دولة ما شركات الاشخاص شخصاً معنوياً، في حين لا تعد كذلك في دول اخرى، الامر يترتب عليه اختلاف في المعاملة الضريبية ، فلكل دولة معايير معينة ليصح القول بأن الشخص مكلف ضريبياً، فإقامة الشخص على اقليم الدولة تعمل الدولة على توافر هذه المعايير من عدم توافرها وبالتالي اعتباره مُكلفاً ضريبياً ام غير مُكلف وفقاً لقوانينها السائدة.

- بالنسبة للتصور الحُكمي للموطن فإن تحديد فيما إذا كان للشخص عمل رئيسي من اجله تفرض الضريبة، امر يساعد على تحديد المُكلف الضريبي العائد له العمل الرئيس الخاضع للضريبة.

كذلك الامر بالنسبة لتحديد حقوق وواجبات المُكلف الضريبي، فمبدأ قانونية الضريبة، يعمل على تحديد الحقوق والضمانات الخاصة بالمُكلف، وبما ان توطن شخص ما في دولة معينة تدل على اقامته فيها بصورة مستمرة، وهذا يعد دليلاً على معرفته بالالتزامات التي تقع عليه، فضلاً عن مواعيدها، الامر الذي يسهل ويسرع في عمل الإدارة الضريبية في الحصول على ايراد الضريبة.

الفرع الثاني: أهمية الموطن في تحديد سعر الضريبي

يختلف تحديد سعر الضريبة من دولة الى اخرى حسب الظروف السائدة في تلك الدولة، سواء الاجتماعية منها او الاقتصادية. ويقصد بسعر الضريبة "العلاقة او النسبة بين مقدار الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها"^(١)، وهناك مسألتان اساسيتان تتعلقان بسعر

(١) يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل اثر التغيرات في الاسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (١٩٩٥ - ٢٠١٠)، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٥، عدد ١٠، ٢٠١٣، ص ٢٨.

الضريبة، وهما تقسيم الضرائب الى توزيعية وقياسية من جهة، ونسبية وتصاعدية من جهة اخرى.

١- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية: يقصد بالضريبة التوزيعية، الضريبة التي يقوم المشرع الضريبي بتحديد حصيلتها الاجمالية، مقدماً لا يحدد سعرها، من ثم يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الافراد مستعيناً بالأجهزة الادارية في الدولة، كمجالس المحافظات، والمدن والقرى، عن طريق ما يملكه كل فرد من المادة التي تخضع للضريبة^(١)، وقد ادت العيوب التي لاقتها هذه الطريقة، ومن اهمها كونها غير عادلة، لأنها تقوم على المقدرة المالية للمكلف وليس المقدرة التكاليفية، الى انحسارها الى درجة اختفائها^(٢).

أما الضريبة القياسية، فيقصد بها الضريبة التي يعمل المشرع على تحديد سعرها مسبقاً، دون ان يحدد حصيلتها الاجمالية، الا ان ذلك لا يمنع من ان تقدر الادارة الضريبة على وجه التقريب^(٣)، وتتميز الضريبة القياسية بمرونتها، وبحساسيتها للظروف الاقتصادية، كما انها تتميز بعدالتها التي تعتمد على قيمة المادة الخاضعة للضريبة، اذ تنخفض في فترات الانكماش، وترتفع في اوقات الانتعاش^(٤)، وتفرض الضريبة القياسية بطريقتين هما الضريبة النسبية، والضريبة التصاعدية.

١- الضريبة النسبية: ويُقصد بها الضريبة التي لا يتغير سعرها بتغير المادة الخاضعة للضريبة^(٥)، مثل ذلك ان تفرض ضريبة بسعر (١٠%) فهذه الضريبة تطبق على جميع الدخول اي كان حجمها^(٦).

ب- الضريبة التصاعدية: ويُقصد بها ازدياد السعر الحقيقي بازدياد المادة الخاضعة لها^(١)، كأن تفرض ضريبة بنسبة (١٠%) على المليون الاولى، و (٢٠%) على المليون الثانية وهكذا.

(١) د. رانيا محمود عمارة، المالية العامة الايرادات العامة، بلا ط، مركز الدراسات العربية، مصر، ٢٠١٥، ص ١٤١.

(٢) د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص ٩٣.

(٣) د. يونس احمد بطريق، المالية العامة، بلا ط، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٤، ص ٨٠-٨١.

(٤) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٢١٥.

(٥) د. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، بلا ط، مكتبة عين الشمس، القاهرة، ١٩٨٨، ص ١٠٥.

(٦) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٠٨.

وقد ثار الخلاف بين الفقه المالي حول افضلية النظام الضريبي النسبي ام التصاعدي، وقد استقر في النهاية على افضلية النظام التصاعدي، على اساس انه أكثر عدالة، فضلاً عن كونه يتناسب مع المقدرة التكليفية للمكلف^(٢).

ويفرض: السعر الضريبي التصاعدي بأساليب مختلفة منها:

١- التصاعد بالطبقات: وفق هذا التصاعد يتم تقسيم الوعاء الضريبي الى طبقات عدة، اذ يفرض على كل طبقة سعر ضريبي معين، وهذا السعر يتزايد من طبقة الى اخرى^(٣).

٢- التصاعد بالشرائح: يتم وفق هذا الاسلوب تقسيم دخل المكلف الى شرائح، حيث يفرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين، اذ يزداد سعر الضريبة بارتفاع الشرائح الى الاعلى^(٤).

٣- التصاعد المعكوس: ويطلق عليه ايضاً التصاعد عن طريق السعر التنازلي، حيث يبدأ بسعر ضريبي مرتفع، نزولاً للدخول المنخفضة، ويلجأ الى هذا الاسلوب من اجل التخفيف عن الدخل الصغيرة، كأن تفرض ضريبة على الدخل التي تزيد عن مليون دينار ١٠%، و ٥% على الدخل التي تقل عن مليون دينار^(٥).

٤- التصاعد عن طريق الخصم من قيمة المادة الخاضعة للضريبة: ويقصد بهذا الاسلوب ان يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة بسعر محدد، مهما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ويكون تطبيق السعر لا على هذه المادة، بل يكون على جزء منها، اذ يزداد بزيادة قيمة هذه المادة^(٦).

وقد اخذت بعض التشريعات بسعر الضريبة التصاعدي كالقانون المصري والعراقي، إلا إن ذلك ليس بصورة مطلقة، اذ عملوا على التفريق بين الاشخاص المعنوية والاشخاص

(١) د. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة اصول الفن المالي لمالية الاقتصاد العام، بلاط، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٧، ص ١٧٢.

(٢) د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص ٩٥.

(٣) د. دردوري لحسن، د. لقلبي الاخضر، اساسيات المالية العامة، بلاط، دار حميث للنشر، ٢٠١٨، ص ١١٩، ينظر ايضاً، د. سهير السيد حسن، الاقتصاد المالي، بلاط، بلا دار نشر، ٢٠٠٢، ص ١٩٤.

(٤) د. عرفان فوزي محمد، الضريبة على ايرادات المهن الحرة، الاحكام، المشكلات، مقترحات التطور، ط ١، بلا دار نشر، القاهرة، ٢٠١٤، ص ١٢٣.

(٥) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٤٣.

(٦) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١١٧.

الطبيعية، ففي التشريع الضريبي المصري اخذ المشرع بالسعر الضريبي التصاعدي بالشرائح بالنسبة للشخص الطبيعي^(١)، واستثنى من ذلك مكلفين بذاتهم تطبق عليهم اسعار خاصة، كأولئك الذين يحققون دخلاً معيناً، حيث تخضع دخوله للضريبة بسعر نسبي وهو ٢٠%^(٢). وهذا ما نص عليه القانون الضريبي المصري بقوله "تكون اسعار الضريبة على النحو الاتي: الشريحة الاولى: اكثر من ٥٠٠٠٠ جنية حتى ٢٠٠٠٠٠ جنية ١٠% ..."^(٣).

اما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فقد اخذ المشرع المصري ، بنظام السعر النسبي الثابت وهو ٢٠% اذ نص على "يُقرَّب وعاء الضريبة الى اقرب عشرة جنيهاً ويخضع للضريبة بسعر ٢٠% من صافي الارباح السنوية"^(٤).

أما المشرع العراقي؛ فقد فرق هو الآخر بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي من حيث تحديد سعر الضريبة^(٥)، اذ اخضع الشخص الطبيعي ، لسعر ضريبي تصاعدي، سواء كان الشخص مقيماً او غير مقيم عدا بعض الدخول التي نصت عليها المادة ١٩ اذا كانت تابعة لغير المقيم، اذ نص المشرع الضريبي العراقي على: "تفرض الضريبة على دافعها مقدرة سنوياً بالنسب التالية ١- ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الاعفاءات الضريبية الممنوحة له المنصوص عليها في المادة ١٢ بنصها المعدل بموجب هذا الامر، بنسبة ٣% على المبالغ التي يصل قدرها ٢٥٠ الف د.ع.... ب- دخل الفرد غير المقيم..."^(٦).

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية فقد فرض المشرع سعر ضريبي نسبي على دخل هذه الاشخاص وهي نسبة ثابتة^(٧)، وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي في ذات المادة المشار اليها اعلاه بقوله "ج- دخل الشركات المحدودة المسؤولة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%، د- دخل

(١) د. جلال مطاوع ابراهيم، د. محمد هاشم الحمودي ، د. محمود عباس الحمودي، د. محمد عبد العظيم، د. احمد ابو الوفا رمضان، المحاسبة الضريبية، ضريبة الاشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية، بلا ط، بلا دار نشر، القاهرة، ٢٠١٧. ص ٢٧.

(٢) د. عرفان فوزي محمود، مصدر سابق، ص ١٢٥-١٢٦.

(٣) المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، بلا ط، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٢٨.

(٦) الفقرة (١) المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٧) د. رائد ناجي احمد، مصدر سابق، ص ١٧٠.

الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%، هـ- دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%...^(١).

مما تقدم نلاحظ ان تحديد سعر الضريبة يختلف من دولة الى اخرى اعتماداً على ظروفها الاجتماعية والاقتصادية، التي قد تختلف عن ظروف الدول الاخرى، فاذا كان الشخص متوطناً في هذه الدولة يكون محيطاً بأسعار الضريبة التي تفرض بموجبها، وبالتالي يكون اكثر استعداداً لدفع الضريبة، فضلاً عن ان تحديد الحد الأدنى اللازم للمعيشة الذي تأخذ به الدول عند تحديد سعر الضريبة لمراعاة المقدرة التكليفية للمكلف، يختلف هو الآخر من دولة الى اخرى، وبالتالي فأن توطن الشخص في دولة معينة تجعله قادراً على تحديد سعر الضريبة التي تفرضها الدولة التي يتوطن فيها، وبالتالي يكون تحديد سعر الضريبة اكثر ملائمة للمكلف لكونه مقيماً، فهو اعرف بظروف الدولة المقيم فيها، والذي من شأنه تسهيل عمل الادارة الضريبية في تحصيل الضريبة على اعتبار انّ المكلف قد وضع في الحساب السعر الضريبي الذي سوف يفرض عليه.

المطلب الثاني: اهمية الموطن الضريبي في تقدير وتحصيل الضريبة

لا تقتصر اهمية الموطن الضريبي على الصعيد الوطني بتحديد المكلف والسعر الضريبي بل ان للموطن الضريبي اهمية في نواحٍ اخرى كما في اثره على تقدير الضريبة وتحصيلها الامر الذي ينبغي معه بيان تلك الاهمية على الرغم من ان المشرع الضريبي لم يتناول هذه الاهمية في ثنايا القانون العراقي، إلا أننا سنحاول بيان تلك الاهمية وذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الاول: اهمية الموطن الضريبي في تقدير الضريبة

يُقصد بتقدير الضريبة (العملية التي تقوم بموجبها الدوائر الضريبية المختصة بتقدير وعاء الضريبة، وذلك للوصول الى الرقم الحقيقي او التقديري لقيمة المادة الخاضعة للضريبة)، ولا يُعد التقدير نافذاً الا بموافقة اطراف العلاقة الضريبية المتمثلة بالمكلف والسلطة المالية، وللوصول الى هذا التقدير يجب اختيار الاسلوب الذي يعبر عن عدالة النظام الضريبي السائد، بحيث يكون مقارب للحقيقة، فلا يقل عن ما هو في الحقيقة، ولا يزيد عن ذلك، لان في ذلك

(١) الفقرة (١/ج-د-هـ) المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل اعلاه.

إعتداء على حق المُكلف إذا كان يزيد عن الحقيقة، وعلى الخزينة العامة ان كان اقل من ذلك^(١).

أما بخصوص طرق تقدير الضريبة فهي تقدر أما بصورة مباشرة او بصورة غير مباشرة وعلى نحو التفصيل الآتي:

١- طرق التقدير المباشر: ويتم من خلال التقدير الذي يقدمه المُكلف ذاته، او التقدير المقدم من قبل الغير:

١- تقدير الضريبة من قبل المُكلف ذاته (الاقرار): يقصد بالإقرار (بيان يُقدمه المُكلف الضريبي للإدارة الضريبية، يحدد فيه نتيجة نشاطه من ربح او خسارة، ومقدار الدخل الخاضع للضريبة، الذي تحقق خلال فترة زمنية معينة)^(٢)، فالمُكلف الضريبي اكثر شخصاً معرفة بوعاء الضريبة، الذي يمثل انعكاساً لنشاطه إلاّ إنَّ اعطاء المُكلف هذا الحق قد يؤدي به الى التهرب من الضريبة، الامر الذي يتطلب التعاون بين الادارة الضريبية والمُكلف، عن طريق التحلي بالنزاهة والخبرة^(٣)، وقد نظم قانون ضريبة الدخل الفرنسي، الاقرار وقد ميّز في ذلك بين اقرار الاشخاص الطبيعية، والاشخاص المعنوية، أما الشخص الطبيعي فيلتزم بتقديم إقراره الضريبي قبل ٢٨/٢ من كل سنة، وبخصوص الشخص المعنوي فيلتزم بتقديم اقرار ضريبي خلال مدة زمنية تحدد بالثلاثة اشهر السابقة على إغلاق السنة المالية^(٤).

كما ان المشرع الضريبي المصري الزم المُكلف الضريبي بتقديم إقرار ضريبي اذ نص على " يلتزم كل ممول بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً... " ^(٥).

أما عن موقف المشرع الضريبي العراقي فقد أخذ بالإقرار كوسيلة لتقدير الضريبة اذ نص على "كل شخص مسجل او غير مسجل له دخل يخضع للضريبة بأن يقدم تقديراً قبل

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ١٧٩.

(٢) امل جبر ناصر، الاقرار في التشريعات الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة ذي قار، مجلد ١٢، عدد ٤، ٢٠١٧، ص ٨٢

(٣) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٢٩.

(٤) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٢٠٣.

(٥) المادة (٨٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الاول من حزيران من السنة التقديرية اذا لم يطلب منه تقديمه بأخطار خطي او بإحدى طرق النشر" (١).

ب- التقرير المقدم من قبل المُستخدِم (بكسر الدال): اذ لزم المشرع الضريبي المُستخدِم (بكسر الدال) أن يقدم إقراراً ضريبياً خلال مدة يحددها الطلب الذي تقدمه السلطة المالية، اذ نص المشرع الضريبي على ذلك بقوله " على كل مُستخدِم (بكسر الدال) ان يُقدم تقريراً الى السلطة المالية خلال المدة التي يُعينها الطلب" (٢).

ج- التقرير المقدم من قبل المُستخدِم (بفتح الدال): وهنا لزم المشرع المُستخدِم (بفتح الدال) بتقديم تقرير الى السلطة المالية عن مقدار ما لديه من دخل عن طريق مستخدميه، اذ نص على " على المُستخدِم (بفتح الدال) ان يُقدم بواسطة المُستخدِم (بكسر الدال) تقريراً بما عنده من دخل غير الرواتب والمخصصات" (٣).

د- التقرير المقدم من قبل الغير: في هذه الحالة يقوم شخص اخر غير المُكلف الضريبي بتقديم اقرار الى الادارة الضريبية، على ان يكون لهذا الغير علاقة قانونية تربطه بالمُكلف (٤)، والإقرار من قبل الغير يعتبر وسيلة اضافية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة، والتعرف على الاشخاص الخاضعة للضريبة، والتي لها علاقة بهذا الغير (٥)، وقد نص المشرع العراقي على إقرار الغير بقوله " على كل شخص في العراق مهما كانت صفته ممن: ١- يتسلمون ربحاً او دخلاً تتناوله أحكام هذا القانون ويعود لشخص آخر او ٢- يدفعون لشخص اخر او لأمره او يسجلون لحسابه ربحاً او دخلاً نظيراً مما تقدم وان كان واجب الدفع خارج العراق، ان يزود السلطة المالية في خلال ٢١ يوماً من تاريخ التسليم او الدفع او التسجيل بتقرير يحتوي على..." (٦)، كما نص على هذا الالتزام المشرع الاردني

(١) الفقرة (٢) المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) الفقرة (١) المادة (١٨) من القانون نفسه.

(٣) الفقرة (٤) المادة (٢٧) من القانون نفسه.

(٤) د. محمد سلمان سلامة، الادارة المالية العامة، ط١، دار المعتز، الاردن، ٢٠١٥، ص ١١٩.

(٥) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٢٣٣.

(٦) المادة (٢٢) من القانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

بقوله " يلتزم الولي او الوصي والقيم والمصفي ووكيل التفليسة بتقديم الإقرار الضريبي عن
يمثله" (١).

٢- طرق التقدير غير المباشر: ويكون التقدير الضريبي غير مباشر، عندما تتخذ الإدارة الضريبية
من عنصر اجنبي دليل على مقدار المادة الخاضعة للضريبة، والتي تكون على نوعين:
١- طريقة المظاهر الخارجية: ويتم تقدير الضريبة إستناداً على تجمع المعلومات عن
دخل المُكلف، وذلك عن طريق الاعتماد على المظاهر الخارجية لنشاط المُكلف، مثل الإعتماد
على عدد السيارات، التي يملكها المُكلف، او عدد العقارات العائدة له. او كمية ونوعية الادوات
التي يملكها في محله، وغيرها من المظاهر الخارجية (٢).

وهذا الاسلوب يمتاز، ببساطته ووضوحه ، فضلاً عن اهميته في الحد من ظاهرة
التهرب الضريبي، كون المظاهر الخارجية علامات واضحة لا يستطيع المُكلف اخفاءها، هذا
اذا كان الاستعمال بصورة صحيحة بعيد عن تحايل المُكلف الضريبي، الا انه في المقابل
تعرضت هذه الطريقة الى انتقادات من عدة نواحي، اذ انها غير قادرة على تحقيق العدالة،
لأنها تساوي في تقدير الضريبة بين اشخاص تختلف ظروف احدهما عن الاخر لمجرد
المظاهر الخارجية لكل منهما متساوية، كما انها اذا ما استعملت بطريقة غير صحيحة تؤدي
الى التهرب من الضريبة، كما في حالة لجوء الاشخاص الى التقليل من المظاهر الخارجية
التي تفرض على اساسها الضريبة (٣). وقد استخدم المشرع المصري هذه الطريقة لتقدير
الضريبة، على الارباح التجارية، والصناعية، وفقاً لقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والملغي
بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، كما استعملها المشرع الفرنسي قبل الثورة الفرنسية عام ١٩١٧،
اذ انه اعتمد على بعض المظاهر الخارجية في تقدير الضريبة، كعدد ابواب المنازل
ونوافذها (٤).

(١) الفقرة (ج) المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٢) سامح خالد عبد الله معالي، معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي
الضرائب، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٥، ص ٤٨.

(٣) عبد الله الحرثي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، ط١، دار زهران للنشر والتوزيع،
عمان، الاردن، ٢٠١٢، ص ٣٣.

(٤) د. خالد سعد زغلول حلمي، ابراهيم الحمود، الوسيط في المالية العامة، ط٢، بلا دار نشر، ٢٠٠٢،
ص ٣٣٥-٣٣٦.

ب- التقدير الجزافي: يُقصد بالتقدير الجزافي ان قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر جزافاً بالاعتماد على بعض القرائن، كالقرائن التي يحددها المشرع، والذي يسمى بالجزاف القانوني، مثل تقدير الجزاف للأرباح الصناعية يعتمد على رقم المبيعات، باعتباره عنصر من عناصر هذه الارباح، وهذا التقدير يكون كعقوبة على المُكلف الذي لم يقدم تقريراً عن دخله ونشاطه دون عذر مشروع^(١)، والتقدير الجزافي قد يكون اتفاقي ، في حالة ما اذا اتفق المُكلف مع الادارة الضريبية على رقم معين يكون اساس لتقدير الضريبة^(٢)، ويعاب على هذه الطريقة بأنها لا تؤدي الى التقدير الدقيق للمادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي قد يخطأ في المبلغ المُقدر، الذي قد يسبب ضرر يُلحق بالخبزانة العامة اذا ما كان التقدير اقل من الحقيقة، او يُلحق ضرر بالمُكلف اذا ما حدث العكس^(٣).

أما عن دور الموطن في معالجة مشاكل تقدير الضريبة، فاذا كانت الدولة تعتمد على الاقرار في تقدير الضريبة، فمن السهولة الزام المُكلف بذلك اذا كان متوطناً في ذات الدولة، كما ان تقدير الضريبة يكون اسهل واقل نفقة اذا ما اعتمد الموطن كأساس لفرض الضريبة، وذلك لان عملية تقدير الضريبة تحتاج الى نفقات وهذه النفقات نَقَلُ لو كان المُكلف متوطن في الدولة، وهذا يتفق مع قاعدة الاقتصاد في الانفاق، كما ان تقدير الضريبة في دولة الموطن من شأنها تسهيل عمل الإدارة الضريبية في الاجراءات التي تتبعها من اجل الوصول الى صورة حقيقية عن دخل المتوطن، فضلاً عن إن المظاهر الخارجية، تساعد على تقدير المادة الخاضعة للضريبة، فاذا تم الاعتماد على الموطن بصوره اساسية لفرض الضريبة ، فالمظاهر التي تخص دخل المُكلف تساعد على تقدير الضريبة على نحو اكثر فيما لو كان الشخص لا تربطه صلة الموطن على اعتبار ان المظاهر الخارجية التي تعود للمكلف تكون اكثر وضوحاً في الدولة التي يستوطنها المُكلف الضريبي .

الفرع الثاني: اهمية الموطن الضريبي في تحصيل الضريبة

بعد ان يتم تقدير الضريبة من قبل الادارة الضريبية الواجبة على أدائها، وتبليغه بهذه الضريبة والوقت الذي يلتزم بالوفاء بها، تأتي المرحلة التي تُعد من المراحل المهمة في فرض

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ١٨٥.

(٢) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٢٠.

(٣) د. خالد سعد زغول حلمي، ابراهيم الحمود، مصدر سابق، ص ٣٣٧.

الضريبة^(١)، ويُقصد بتحصيل الضريبة الاجراءات والعمليات التي تعمل على دفع مديني الدولة سواء كانوا اشخاص طبيعية ام اشخاص معنوية الى تسديد ما يترتب عليهم من ديون الى خزانة الدولة وذلك وفق القواعد القانونية الخاصة بالضريبة السائدة في الدولة^(٢)، وفي هذه المرحلة يصبح نوع العلاقة بين الادارة الضريبية والمُكلف الضريبي علاقة مباشرة ويتولى المشرع الضريبي تنظيم هذه العلاقة عن طريق وضع قواعد تعمل على تذليل العقبات التي من الممكن ان تعترض عملية التحصيل الضريبي سواء كانت هذه العقبات تواجه المُكلف او الإدارة الضريبية^(٣).

اما بالنسبة لطرق تحصيل الضريبة فهناك عدة طرق وذلك حسب التفصيل الاتي:

١. دفع بشكل ودي اي إنَّ المُكلف الضريبي يدفعها الى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون ان تطالبه الإدارة بذلك وهذه هي الطريقة الاكثر شيوعا^(٤).
٢. قد يكون تحصيل الضريبة ليس بواسطة المُكلف الضريبي ذاته وإنما تكون بمعرفة شخص غير المُكلف بها اذ ان هذه الطريقة تفرق بين المُكلف القانوني بدفع الضريبة والمُكلف الفعلي؛ فالمُكلف القانوني هو الشخص الذي يترتب بذمته دين الضريبة، اما المُكلف القانوني فهو الذي يتحمل عبء دفعها الى الادارة الضريبية^(٥)، كما في ضريبة الاجور والمرتببات اذ إنَّ صاحب العمل يخصم قيمة الضريبة التي تستحق من الاجور والمرتببات قبل توزيعها على المُكلف الفعلي والذي يأتيه خالياً من الضريبة المستحقة عليه وهذه الطريقة من طرق التحصيل تسمى بالحجز عند المنبع ولهذه الطريقة مميزات وعيوب اما عن مميزاتها فنتمثل:
 - الحد من التهرب الضريبي، اذ إنَّ تحصيل الضريبة يتزامن مع الحدث المنشئ لدين الضريبة، كما قد يسبقه ايضا كحالة الضريبة على الاجور والمرتببات.
 - تدفق الايرادات الضريبية بشكل مستمر على مدار السنة.

(١) خلاف علاء الدين، حمودة وحيدة، اجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ٨ ماي ١٩٤٥، ٢٠١٥، ص ٤.

(٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب المباشرة، بلا ط، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٥، ص ٢٢٩.

(٣) رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٤٤.

(٤) اغيث ميكة، حميدوش ثنية، مصدر سابق، ص ٢٦.

(٥) د. بلال صلاح الانصاري، احكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة دراسة تأصيلية مقارنة بين الشريعة والقانون، ط ١، مركز الدراسات العربية، ٢٠١٥، ص ٣٠٩.

أما عن اهم عيوب هذه الطريقة فتتمثل:

- لا تشعر الممول بدفع الضريبة بأثر العباء الضريبي.

ان التعقد والتشعب في اللوائح الضريبية يجعل من الصعب معه الاقتطاع من المنبع^(١).
أما عن ضمانات تحصيل الدين الضريبي فقد قرر المشرع الضريبي لهذا الدين العديد من الضمانات لكي يتسنى للإدارة الضريبة الحصول على كافة مستحقاتها من اجل رفق خزينة الدولة بما تحتاجه من إيرادات للقيام بوظائفها المتعددة وتتمثل هذه الضمانات بالاتي:

١. حق الامتياز على باقي الديون الاخرى اذ ان الضرائب والمبالغ المستحقة للدولة بمقتضى القانون الضريبي تكون ديناً ممتازاً على جميع اموال المدين بها او الملتزمين باداها الى الخزانة العامة بحكم القانون^(٢).

٢. ان يأمن المُكلف دفع الضريبة عند رغبته مغادرة العراق، أي ان للإدارة المالية اذا ترا لها ان احد الاشخاص ينوي السفر خارج الدولة لغرض التأخر في تسديد الضريبة المفروضة عليه او التي تفرض اصالة او نيابة عليه جميعها او جزء منها، ففي هذه الحالة يحق للإدارة الضريبية ان تطلب من الجهة المختصة منع المُكلف الضريبي من السفر والتي بدورها تقوم بمنع الشخص هذا من مغادرة القطر الا بعد ابراز ما يثبت دفع او رفع الحجز عنه^(٣)، وهذا ما نص عليه المشرع العراقي بقوله "اذا اقتتعت السلطة المالية بأن احد الاشخاص يحاول السفر الى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة او التي تُفرض عليه أصالة او نيابة كلها او جزءاً منها فلها ان تطلب الى الجهات المختصة تأخيره او منعه من السفر مبينة هويته وان الضريبة مستحقة او قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة ان تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق الا بعد دفع الضريبة او تقديم شهادة من السلطة المالية تشير الى رفع ذلك الحظر عنه"^(٤).

٣. وضع الحجز الاحتياطي ، والحجز هنا هو حجز تحفظي اذ انه غير جائز التصرف في هذه الاموال الا في حالة تقدير الضريبة وجبايتها وفي حالة تقديم كفيل يتعهد بدفع الضريبة موضوع الحجز، اذ إن المُكلف الضريبي قد يلجأ الى اخفاء امواله بقصد التهرب من دفع الضريبة

(١) عبد الله الحرثسي حميد، مصدر سابق، ص٣٦.

(٢) د. محمد طه بديوي د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف، مصر، ١٩٥٩، ص٣٨٦.

(٣) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص٤٠٠.

(٤) المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ.

المستحقة عليها، ففي هذه الحالة يمكن ان يكون الحجز الاحتياطي وسيلة لمنع المُكلف من ذلك^(١)، وقد نص المشرع العراقي على ذلك بقوله " للوزير او من يخوله ان يحجز الاموال التي يحاول صاحبها اخفاءها او تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز الا بتقدير الضريبة وجبايتها او تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها"^(٢).

كما يُعد من ضمانات تحصيل دين الضريبة ما خصصه المشرع الضريبي بتخصيص مكافأة للغير، اذ ان المُكلف بدفع الضريبة قد يعمل على تقديم معلومات لا تدل على دخله بصورة حقيقية او قد يقوم بإخفاء بعض المعلومات التي من شأنها ان تساعد الإدارة الضريبية في تقدير الضريبة بصورة حقيقية، فقد يكون لدى المخبر معلومات تساعد السلطة المالية من ان تقوم بتقدير الضريبة بصورة اقرب للحقيقة وهذا ما نص على المشرع الضريبي العراقي بقوله " كل من قدم الى السلطة المالية معلومات حقيقية شفوياً او خطياً كان احد المُكلفين قد اخفاها او يحاول اخفاءها فادى ذلك الى تقدير الضريبة وفرضها او زيادتها بمنح مكافأة نقدية يعين الوزير مقياسها بتعليمات..."^(٣).

٤. كما إن من ضمانات تحصيل دين الضريبة بالنسبة لوسائل النقل في حالة تأخر اصحاب هذه الوسائل سواء كانت نهريّة او جوية او برية عن دفع دين الضريبة المستحقة عليها في حالة كان سكن اصحاب هذه الوسائل في داخل العراق او خارجه، فهنا لكي تضمن الإدارة الضريبية حصولها على دين الضريبة، فلها ان ترسل شهادة الى الموظفين المختصين بإعطاء تصريح الخروج لهذه الوساطة ان تتضمن هذه الشهادة مقدار الضريبة الواجبة الدفع كما تتضمن اسماء الاشخاص المُكلفين بدفعها، ويترتب على هؤلاء منع المُكلفين بإخراج وسائل نقلهم من أي مدينة او ميناء الا ان يتم دفع الضريبة وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل بقوله " للسلطة المالية ان ترسل شهادة الى موظفي الهيئة العامة للجمارك او أي موظف اخر مخول اعطاء تصريحه الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر دفعها مدة تزيد على ثلاثة اشهر من استحقاقها واسماء المُكلفين بدفعها وعلى الموظف الذي يلتقي تلك الشهادة ان لا يسمح بخروج واسطة النقل من اية مدينة او ميناء في العراق الى ان تدفع الضريبة المذكورة"^(٤).

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٢١٢.

(٢) المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣، لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٣) المادة (٥٤) من القانون اعلاه.

(٤) الفقرة (٣) المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ.

٥. وقف اجراء المعاملات التابعة للمكلف والتي لها صلة بالضريبة، ولها ألا تسمح بأجرائها عن طريق الدوائر الأخرى التابعة للدولة إلا بعد ان يتم دفع الضريبة والتأمينات التي تستوجب عنها، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل بقوله "للسلطة المالية ان توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بأجرائها من قبل دوائر الدوائر الأخرى حتى يتم دفع الضريبة او التأمينات التي قد تتحقق منها"^(١).

٦. ومن ضمانات تحصيل دين الضريبة كذلك حرصاً على الخزنة العامة فقد اعطى المشرع الضريبي الحق للسلطة المالية بأن تستقطع نسبة لا تتجاوز ١٠% من المبالغ المستحقة من الأشخاص المتعهدين بناء على طلب دوائر الدولة، ولا تدفع المبالغ المستحقة الا بعد ابراز ما يؤيد براءة ذمهم من الدوائر الضريبية، وهذا ما نص عليه المشرع العراقي بقوله " للسلطة المالية ان تطلب من اي من دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط او اي شخص استقطاع نسبة مئوية لا تتجاوز ١٠% عشرة بالمئة من المبالغ المتحققة للمتعهدين او غيرهم المرتبطين معهم ولا تدفع لهم المبالغ المستقطعة الا بعد تأييد براءة ذمتهم من ضريبة الدخل، ولها ان تطلب تحويل المبالغ المستقطعة اليها"^(٢).

وبخصوص اهمية الموطن في تحصيل الضريبة يمكن القول بان التصور الواقعي للموطن الذي يتمثل بالإقامة له اهمية في تحصيل الضريبة اذ ان تواجد المكلف الضريبي في الدولة سواء كان شخصاً طبيعياً او شخصاً معنوياً، وذلك من خلال تسهيل الاجراءات التي تتطلبها عملية التحصيل وبالتالي تسهيل عمل الادارة الضريبية عند تحصيل الضريبة، كما ان اقامة الشخص في دولة ما يعتبر ضماناً للإدارة الضريبية لتحصيل دينها الضريبي، اذ إن الضمانات التي نص عليها المشرع السالفة الذكر تكون اكثر فعالية في حالة إقامة الدولة التي لها حق فرض الضريبة، كما في حالة منع المكلف الضريبي من السفر إلا بعد تسديد الضريبة، وكذلك الامر في حالة الحجز الاحتياطي اذ إن في الغالب إن المقيم يجعل امواله في محل اقامته .

كما ان التصور الحُكمي للموطن الضريبي له اهمية في تحصيل الضريبة والذي يعتمد على محل عمل الرئيسي للشخص وبالتالي تسهيل اجراءات تحصيل الضريبة للسلطة المالية، وخاصة عند امتناع، او تهرب المكلف من دفع الضريبة اذ يحق للإدارة الضريبية الحجز على امواله المتمثلة بمحل العمل الرئيسي للمكلف الضريبي، واستيفاء دينها منه في حال التخلف

(١) الفقرة (٣) المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) الفقرة (٤) المادة (٢٨) من القانون نفسه.

عن دفعه دين ممتاز على باقي الديون الاخرى، فإقامة المُكلف الضريبي او تواجد محل عمله الرئيسي في الدولة يسهل عمل الادارة الضريبية وبالتالي يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية ورفد الخزنة العامة للدولة بمبالغ قد يصعب الحصول عليها فيما اذ كانت الدولة تتبع معيار اخر عند فرض الضريبة.

ولتفعيل دور المواطن على النحو الذي سبق يستلزم ان تبرم الدول فيما بينها اتفاقيات تعمل على جعل المواطن الضريبي المعيار الرئيسي لفرض الضريبة وتُغلبه على باقي المعايير الاخرى.

المبحث الثاني: الاهمية القضائية للموطن الضريبي

لا تقتصر اهمية المواطن اذا ما اتخذ كمعيار لفرض الضريبة على الاهمية الجبائية، بل يتعدى ذلك، حيث تبرز اهميته بتسهيل الإجراءات القضائية التي يستلزم القيام بها من اجل الحصول على الضريبة وبالتالي تجنب الدولة الكثير من النفقات والاجراءات المطلوب القيام بها للوصول الى المرحلة الأخيرة، وهي استقرار الضريبة في الخزنة العامة، الامر الذي ينبغي معه بيان الاهمية القضائية للموطن الضريبي في كل من مرحلة التبليغات الضريبية والمنازعات الضريبية، كذلك بيان اهميته في تنفيذ العقوبة الضريبية وسنين ذلك في المطلبين الآتيين:

المطلب الاول: اهمية المواطن الضريبي في التبليغات والمنازعات الضريبية

قبل بيان اهمية المواطن الضريبي لا بد لنا من بيان المقصود بالتبليغات الضريبية علاوة على بيان المقصود بالمنازعات الضريبية وذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الاول: اهمية الموطن الضريبي في التبليغات الضريبية

يعد التبليغ (الاطار) مرحلة هامة من مراحل استيفاء دين الضريبة، لأنه المفتاح لتحصيل هذا الدين. ويعرف التبليغ بأنه خطاب من الادارة الضريبية موجه للمكلف لتبليغه بتسديد المبلغ المستحق عليه للإدارة الضريبية^(١).

كما يعرف بأنه: "الاطارات الخطية التي تبلغ للمكلفين بالضريبة تنفيذا لأحكام القانون، ويسري ذلك على كل مرحلة من مراحل التبليغ وهي: طلب حضور، او اخطار تقدير، او اخطار دفع، او اذار وغيرها"^(٢).

ومن أجل أن تتمكن الادارة الضريبية من تحصيل الدين الضريبي، ينبغي ان تكون للمكلف دراية بمقدار الضريبة الواجبة عليه ليعمل على اداها في الوقت المناسب. كما ان التبليغ يعد حقا من حقوق المكلف كي لا يضيع حقه في الاعتراض على تقدير الضريبة، اذ ان حق المكلف الضريبي في الاعتراض يكون في خلال مدة معينة، وهذه المدة حددها قانون ضريبة الدخل بواحد وعشرين يوما من تاريخ التبليغ بمقدار الضريبة^(٣)، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل بقوله: " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية ... خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه"^(٤).

وللأهمية البارزة للتبليغ؛ فقد نظمت القوانين الضريبية احكامه سواء من حيث طرق التبليغ، او من حيث الاشخاص الذي يجوز تسليم التبليغ، او من حيث الاثار المترتبة على مخالفته، وعليه سنحاول بيان موقف القوانين المقارنة من التبليغ علاوة عن بيان موقف المشرع العراقي وذلك على النحو الاتي:

١. موقف القانون الضريبي المصري من التبليغ الضريبي

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مصدر سابق، ص ٢٣٤.

(٢) المادة (٤) من قانون استيفاء وصرف اجور لتبليغ الاشخاص الخاضعين للضريبة العراقي رقم ٩ لسنة ٢٠٠٢.

(٣) خيري ابراهيم مراد، المعامله الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤، ص ١٥٢.

(٤) الفقرة (١) المادة ٣٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

نظم القانون الضريبي المصري التبليغ وهو ما سنحاول بيانه من خلال الاتي:

أ- طرق التبليغ

خرج القانون الضريبي المصري عن الطرق المقررة في القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات وجعل له طرق نص عليها وهي:

أولاً: جعل الاعلان المرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول قوة الاعلان الذي يتم بالطرق القانونية^(١) ويعد علم الوصول ورقة رسمية لا يكفي لدحض حجبتها مجرد انكار التوقيع عليها، وانما يجب ان يسلك طريق الطعن بالتزوير من اجل ذلك^(٢).

ثانياً: كما ان من طرق التبليغ في القانون المصري الاعلان بالوسائل الالكترونية اذ ان القانون المصري جعل للإعلان المرسل بالوسائل الالكترونية الحجية، وذلك وفقاً لقانون التوقيع الالكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ والذي نص على " للتوقيع الالكتروني في نطاق المعاملات المدنية والتجارية والادارية ذات الحجية المقررة للتوقيعات في احكام قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية اذا روعي في انشائه واطمائه الشروط المنصوص عليها في هذا القانون والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " ^(٣) اي ان القانون الضريبي جعل من الاعلان بالوسائل الالكترونية حجة في مواجهة المُكلف بعلمه بما ارادت الادارة الضريبية ابلاغه به .

والجدير بالذكر ان لجوء القانون الضريبي المصري الى هذه الطريقة لتبليغ المُكلف له ما يبرره فتأكيد ذاتية القانون الضريبي مستقلة عن اجراءات القانون المدني والتجاري فهو يتوافق مع:

- سرية ممارسة الانشطة الضريبية.

(١) رحاب محمد الهادي بن نوية، الضمانات القانونية للإدارة الضريبية والممول -دراسة مقارنة بين التشريع المصري والليبي، اطروحة دكتوراه، مقدمة الى كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٥، ص ٢٤٦. ينظر ايضاً د. حسين خلافة، الاحكام العامة في قانون الضريبة، بلا ط، مطبعة البيان العربي، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٢٢٤.

(٢) د. هشام عبد الحميد الجميلي مصدر سابق، ص ٦٨٤.

(٣) المادة ٤ من قانون التوقيع الالكتروني المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤.

- يتحقق مع هذا النوع من التبليغ الاستعجال اذ انه بسط في اجراءات الاعلان^(١)

ثالثاً: التبليغ في حالة غلق المنشأ او غياب المُكلف او رفض تسلم التبليغ فيتم التبليغ في هذه الحالة في مواجهة النيابة العامة والتي تعمل على اجراء التحريات اللازمة من اجل الوصول الى عنوان المُكلف او بيان عدم وجود المنشأة^(٢)

ب - اما عن الاشخاص الجائز تسليم التبليغ لهم، فيتم التسليم الى المُكلف الضريبي نفسه، او الاشخاص الذي ذكرهم قانون المرافعات، والذين يتمثلون بوكيل المُكلف، والاشخاص الذين يعملون في خدمته. كما يشمل الأزواج والاقارب والاصهار^(٣)، وفي هذه الحالة يجب على موظف البريد ان يثبت علم الوصول انه قد تحقق من الشخص الذي وقع امامه، اذ ان التبليغ في هذه الحالة يكون صحيحا وان لم يقم هذا الشخص بتسليم التبليغ الى المُكلف^(٤).
والجدير بالذكر ان التبليغ يكون صحيحا، ومنتجا لأثره اذا سلم المُكلف التبليغ من قبل:

-المأمورية المختصة. - بمحل المنشأة.

- محل لجنة الطعن المختصة. - بمحل اقامته المختارة.

وهذا ما نص عليه القانون الضريبي^(٥).

ج- إثر مخالفة الاحكام الخاصة بالتبليغ

ويعد التبليغ الضريبي كما ذكرنا مرحلة مهمة من المراحل الضريبية، اذ ان اي خطأ فيه قد يؤدي الى ضياع حق الادارة الضريبية في المطالبة بالضريبة المستحقة على المُكلف،

(١) رحاب محمد الهادي بن نوية، مصدر سابق، ص ٢٤٧.

(٢) د. هشام عبد الحميد الجميلي، مصدر سابق، ص ٦٨٧.

(٣) هذا ما نصت عليه المادة (١٠) من قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ والتي جاء فيها ()
تسلم الاوراق المطلوب اعلانها الى الشخص نفسه او في موطنه ويجوز تسليمه في الموطن المختار في الاحوال التي بينها القانون واذ لم يجد الشخص المطلوب اعلانه في موطنه كان عليه ان يسلم الورقة الى من يقرر انه وكيله او انه يعمل في خدمته او انه من الساكنين معه من الأزواج والاقارب والاصهار))

(٤) رحاب محمد الهادي بن نوية، مصدر سابق، ص ٢٥٠.

(٥) المادة (١١٦) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذي نصت على () (ويكون الاعلان صحيحاً قانوناً سواء تسلم الممول الاعلان من المأمورية المختصة او من لجنة الطعن او تسلمه بمحل المنشأ او بمحل اقامته المختار..))

الامر الذي يثير معه السؤال الاتي؟ هل ان للمكلف الضريبي الحق بالتمسك ببطلان اجراءات التبليغ المستوفية الشروط الشكلية او الموضوعية التي ينص عليها القانون.

وبالرجوع الى قانون المرافعات والذي ينص على بطلان الاجراءات في حالتين:

الأولى: حالة ما إذا نص القانون على بطلانه.

الثانية: حالة ما اذا شاب الاجراء عيب جوهري يترتب عليه ضرر للخصم^(١)، وعند العودة الى قانون ضريبة الدخل المصري ولائحته التنفيذية لا نجده يتضمن ما ينص على البطلان فيما يخص الاجراءات الامر الذي يستدعي الاخذ بمعيار الضرر والذي يتحقق في حالة ما اذا كان العيب من شأنه ان يضيع احدى الصفات الخاصة بالتبليغ والذي لا يتحقق المقصود منه دونها^(٢).

٢. موقف القانون الضريبي الاردني من التبليغ الضريبي.

يتضح لنا من خلال الرجوع الى قانون ضريبة الدخل الاردني انه اعتمد طرق معينة لتبليغ المكلف الضريبي والتي تتمثل بالآتي:

١- يتم التبليغ كما هو الحال عليه في القانون الضريبي المصري بالبريد الالكتروني ويكون التبليغ بالبريد الالكتروني له ذات الاثر الذي يترتب على التبليغ على الوثائق والمستندات الخطية والتوقيع الخطي وهذا ما نصت عليه المادة السابعة بفقرتها (أ) من قانون المعاملات الالكترونية رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠١^(٣).

فاذا قامت الادارة الضريبية بتبليغ المكلف عن طريق البريد الالكتروني يسري عليه ما هو منصوص في قانون المعاملات الالكترونية وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل بقوله:

(١) المادة (٢٠) من قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ والتي تنص على (يكون الاجراء باطلاً اذا نص القانون صراحةً على بطلانه او اذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الاجراء))
(٢) رحاب محمد الهادي بن نوية، مصدر سابق، ص ٢٥١.
(٣) اذ نصت هذه المادة على (يعتبر السجل الالكتروني والعقد الالكتروني والرسالة الالكترونية والتوقيع الالكتروني منتجاً للآثار القانونية ذاتها المترتبة على الوثائق والمستندات الخطية والتوقيع الخطي بموجب احكام التشريعات النافذة من حيث الزامها لاطرافها او صلاحيتها في الاثبات))

" في حالة قيام الدائرة بتبليغ المُكلف بواسطة البريد الالكتروني تطبيق الاجراءات والاحكام المنصوص عليها في قانون المعاملات الالكترونية لهذه الغاية" (١)

٢- كما يتم التبليغ بواسطة البريد المسجل، او بواسطة الشركة المعتمدة المرخصة على العنوان المعتمد لدى الدائرة الضريبية اذ نص القانون الضريبي الاردني على " تتولى الدائرة تبليغ المُكلف باي مطالبة او اشعار او قرار او مذكرة او كتاب صادر عنها وفق احكام هذا القانون بأرساله بالبريد الالكتروني او بالبريد المسجل او بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة" (٢).

٣- كما ان القانون الضريبي الاردني قد عالج حالة ما اذا لم يتمكن من تبليغ المُكلف الضريبي بالطرق السابقة فيكون التبليغ في هذه الحالة بالنشر في صحيفتين يوميتين محليتين مرتين، ويجب ان لا تقل المدة بين النشر الاول والنشر الثاني عن عشرة ايام وفي هذه الحالة يعتبر قانونيا ومنتجا لأثاره كافه، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الاردني بقوله " اذا تعذر التبليغ وفقاً لأحكام البند (١) من هذه الفقرة فيتم اجراء التبليغ بالنشر لمرتين في صحيفتين يوميتين محليتين" (٣).

٤- حالة ما اذا لم يكن للمكلف الضريبي عنوان وفق احكام هذا القانوني، يكون لمدير الدائرة العام تبليغ المُكلف عن طريق النشر في صحيفتين محليتين لمرة واحدة وهذا ما نص عليه القانون بقوله: " اذا لم يتوفر لدى الدائرة عنوان للمكلف وفق احكام المادة (٥٨) من هذا القانون فللمدير اجراء التبليغ بالنشر لمرة واحدة على الاقل في صحيفتين يوميتين محليتين" (٤).

ويكون التبليغ صحيحاً اذا تم تبليغ المُكلف الضريبي ذاته او عن طريق شخص وكيل عنه، اذ نص قانون ضريبة الدخل الاردني على: " في جميع الاحوال يجوز للدائرة تبليغ المُكلف بالذات او بوساطة شخص مفوض عنه" (٥).

(١) البند (٢/أ) المادة ٥٩ من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٢) البند (١/أ) المادة ٥٩ من القانون نفسه.

(٣) البند (٣/أ) المادة (٥٩) من القانون اعلاه.

(٤) البند (ب/١) المادة (٥٩) من القانون اعلاه.

(٥) البند (ج) المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

اما في ما يخص العنوان الذي يجب ان يبلغ المُكلف به فقد اعتمد القانون الضريبي العنوان الذي قدمه المُكلف في طلب تسجيله او الذي قدمه مع اخر اقرار مقدم الى دائرة الضريبة، وتلافياً لحالة ما قد يقوم به المُكلف من تغيير في هذا العنوان بغية التهرب من دفع الضريبة فقد نص القانون على: "عدم الاعتماد بهذا التغيير الا في حالة ما اذا قام المُكلف بتبليغ الدائرة الضريبية بذلك خلال مدة لا تتجاوز الثلاثين يوماً من تاريخ هذا التغيير بموجب كتاب خطي مؤشر في الدائرة"^(١).

اما اذا لم يكن المُكلف مسجل في دائرة الضريبة فيكون التبليغ على عنوانه الذي يزاول فيه نشاطه والثابت لدى دائرة الضريبة^(٢).

وقد فرق قانون ضريبة الدخل الاردني بين المُكلف الضريبي المقيم وغير المقيم من حيث احتساب مدة التبليغ فجعل التبليغ منتجاً لأثاره القانونية بعد مرور خمسة عشر يوماً عن طريق وسائل التبليغ، اما اذا لم يكن المُكلف مقيماً فيكون التبليغ منتجاً لأثاره بعد مرور ثلاثين يوماً.

ويلاحظ ان القانون الضريبي الأردني قد اكتفى لأثبات التبليغ ان يقدم ما يثبت ان الرسالة بالمحتوى المراد تبليغه للمكلف قد عنونت وارسلت بالطرق المقررة للتبليغ على العنوان المذكور في المادة (٥٨) السالفة الذكر^(٣).

مما تقدم يلاحظ ان القانون الضريبي الأردني قد نظم احكام التبليغ الضريبي، وقد فرق بين تبليغ المُكلف المقيم وغير المقيم من حيث المدة، الامر الذي يتسبب معه اذ كان الشخص غير مقيم في تأخر الاجراءات اللاحقة على عملية التبليغ، وذلك لما تطلبه عملية التبليغ اذا كان في دولة اخرى من وقت ونفقات اضافية، مما يتعارض مع صفة الاستعجال الذي يجب ان تتصف بها الإجراءات الضريبية.

٣. موقف القانون الضريبي العراقي من التبليغ:

(١) الفقرة (أ) المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٢) الفقرة (ب) المادة (٥٨) من القانون نفسه.

(٣) البند (د) المادة (٥٩) من القانون اعلاه.

لم يبين قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ما يجب ان يحتويه التبليغ من معلومات وبيانات اذ انه اكتفى على وجوب قيام الادارة الضريبية بتبليغ المُكلف خطياً بدفع الضريبة مبينة مقدارها وتاريخ استحقاقها^(١)، الامر الذي يوجب معه الرجوع الى القواعد العامة الواردة في قانون المرافعات، الذي يعتبر المرجع لقوانين الاجراءات كافة^(٢).

وبالعودة الى قانون المرافعات، نلاحظ انه حدد عددا من البيانات التي تشتمل عليها ورقة التبليغ^(٣). ويعد تخلف احد البيانات التي يلزم القانون ذكرها في ورقة التبليغ اخلاقاً بصحته، وبالتالي يكون من حق كل ذي مصلحة الطعن فيها، الا ان تميز القانون الضريبي باستقلالية وذاتية لم يشأ ان يقيد الادارة الضريبية بإجراءات التبليغ الواردة في قانون المرافعات اذ انه جعل النقص في شكل التبليغ لا يبطله، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل بقوله: " لا يبطل الاخطار والاستمارات والمعاملات التي اجريت وفق احكام هذا القانون لنقص في شكلها او خطأ او سهو لا يخل بما كان مقصوداً منها ولا يمنع العلم بهوية الشخص المخاطب بها ولا يبطل التقدير ايضاً لخطأ في اسم المُكلف او لقبه او نوع دخله او مقدار الضريبة المفروضة عليه لوجود اختلاف بين التقدير والاخطار غير مؤثر من حيث النتيجة على البيانات التي استند عليها التقدير " ^(٤).

ونحن نرى ان مسلك القانون الضريبي العراقي هذا معرض للانتقاد، اذ كيف يكون للإدارة الضريبية أن تجعل التبليغ منتجاً لجميع اثاره القانونية في حين أن المُكلف الضريبي قد وصله تبليغ لا يحمل اسمه، بل يحمل اسم غيره، الامر الذي يدفعه الى عدم تسديد الضريبة لاعتقاده انه غير المقصود به.

اما طرق تبليغ المُكلف التي حددها قانون ضريبة الدخل فهي:

-
- (١) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والتي نصت على () على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها))
 - (٢) نصت المادة (١) من قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ على () يكون هذا القانون هو المرجع لكافة قوانين المرافعات والاجراءات اذا لم يكن فيها نص يتعارض معه صراحة))
 - (٣) ينظر في ذلك المادة (١٦) من قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.
 - (٤) المادة (٤٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

أ- الطريقة الاولى تكون بالتسليم الفعلي للمكلف الضريبي ذاته او بالتسليم الحُكمي لغير المُكلف الذي جعل القانون استلامهم للتبليغ بمثابة تسليمه للمكلف كأن يسلم التبليغ الى احد افراد العائلة الساكنين معه في المسكن ذاته او احد العاملين في محل عمله^(١)، وهذا ما نص عليه القانون بقوله " يبلغ الاخطار والاستمارات الاخرى التي تصدرها السلطة المالية بإحدى الطريقتين الآتيتين: ١- تسليمها الى الشخص المخاطب او احد مستخدميهِ (بفتح الدال) في محل عمله او الى احد افراد عائلته الساكنين معه وفق اصول التبليغ القانونية"^(٢).

ب- يتم تبليغ المُكلف من خلال ارساله بالبريد المسجل وترسل هذه الرسالة الى عنوان المُكلف الضريبي المسجل لدى الادارة الضريبية ، وقد فرق القانون الضريبي في هذه الحال بين المُكلف المقيم في العراق، وغير المقيم، اذ اعتبر ان الشخص المقيم مبلغاً بعد مرور اربعة عشر يوماً من تاريخ التسجيل، اما اذا لم يكن الشخص مقيماً فلكي يعتبر مبلغاً لا بد من مرور ستين يوماً من تاريخ التسجيل^(٣) ، وهذا ما نص عليه القانون بقوله: " ارسالها بالبريد المسجل الى عنوانه المسجل لدى السلطة المالية وعلى دائرة البريد ان تبلغ الرسالة الى مخاطبها او الى من تقدم بيانه في الفقرة (١) من هذه المادة واذا ارسلت الرسالة بالبريد المسجل تعتبر مبلغة للشخص الساكن في العراق بعد اربعة عشر يوماً من تاريخ تسجيلها اما الشخص الساكن خارج العراق فيعد مبلغاً بعد ستين يوماً من تاريخ التسجيل.." ^(٤).

ت- كما ان من طرق تبليغ المُكلف الضريبي ما نص عليه القانون بقوله: " يعتبر تبليغ المُكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع "^(٥)، كما في حالة مراجعة المُكلف احد الدوائر الضريبية لتسديد الضريبة المترتبة في ذمته، فيعمل ممثل السلطة المالية على تقدير الضريبة فإذا تم هذا التقدير وكان المُكلف حاضراً ووقع على المذكرة الخاصة بهذا التقدير يعتبر

(١) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٣٢.

(٢) الفقرة (١) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) خيري ابراهيم مراد، مصدر سابق، ص ١٥٤.

(٤) الفقرة (٢) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٥) المادة (٤٤) من القانون نفسه.

المُكلف في هذه الحالة مبلغاً سواء كان هذا المُكلف قد وافق على التقدير ام لم يوافق على ذلك، ويسري التبليغ هذا من تاريخ توقيع المُكلف على مذكرة التقدير^(١).

والجدير بالذكر ان قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ قد احال جباية الضريبة على قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧، ووفق هذا القانون اذا لم يبادر المُكلف بتسديد دين الضريبة في الموعد المحدد وهو واحد وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ بالتسديد، ينذر بوجوب التسديد وذلك خلال عشرة ايام ابتداء من اليوم التالي لتبليغه بالإنذار^(٢).

وتجدر الإشارة الى ان قانون ضريبة الدخل لم يتطرق الى مسألة تبليغ الشخص المعنوي، ولطبيعة الاشخاص المعنوية التي تحتم التفرد بقواعد تكون اكثر ملائمة لها، وبالتالي لا بد الرجوع الى القواعد العامة المذكورة في قانون المرافعات التي وضحت كيفية تبليغ الاشخاص المعنوية، اذ نص هذا القانون " اذا كان المطلوب تبليغه شركة تجارية او مدنية تسلم الورقة في مركز ادارة الشركة او لأحد الشركاء وعلى حسب الاحوال او لأحد مستخدمي الشركة فاذا لم يكن للشركة مركز تسلم لمدير الشركة او لأحد الشركاء لشخصه او في محل اقامته او في محل عمله"^(٣).

من خلال هذا النص يتبين لنا أنه في حالة ما اذا كان المطلوب تبليغه هو الشخص المعنوي ، فيجب ان تسلم ورقة التبليغ في مركز ادارة الشركة او لأحد الشركاء او احد المستخدمين لديها، وبما ان قانون ضريبة الدخل قد حدد الاشخاص المسؤولين عن الشخص المعنوي^(٤)، فالمفروض ان تسلم ورقة التبليغ لأحدهم، وفي حالة تعذر التسليم اليهم يسلم الى احد الشركاء، او لأحد مستخدمي الشركة. اما في حالة لم يكن للشركة مركز ادارة، فورقة

(١) خيري ابراهيم مراد، مصدر سابق، ص ١٥٥.

(٢) المادة (٣) من قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧ والتي تنص على () اذا تأخر المدين عن دفع اي مبلغ من المبالغ المذكورة في مادة ١ في الموعد المعين فعلى الموظف المخول بتطبيق هذا القانون ان ينذره بوجوب التسديد خلال عشرة ايام اعتبار من اليوم التالي لتبليغه بالإنذار))

(٣) الفقرة (٧) المادة (٢١) من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.

(٤) المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والتي نصت على () يعتبر المدير او المحاسب او احد كبار موظفي الشخص المعنوي المكلف بالضريبة مسؤولاً عن جميع الاعمال والامور التي يجب القيام بها وفق احكام هذا القانون))

التبليغ تسلم الى المدير او لأحد الشركاء لشخصه او في محل اقامتهم، اما اذا كان الشخص المعنوي اجنبيا وله فرع في العراق، فيبلغ هذا الشخص بتسليم ورقة التبليغ الى هذا الوكيل او الفرع او الممثل التجاري الموجود في العراق الذي يعمل على ادارة شؤون تلك الشركة^(١).

كما يلاحظ ان قانون ضريبة الدخل العراقي لم ينص على التبليغ بالوسائل الالكترونية كما فعل القانون الضريبي الأردني والمصري، الامر الذي ندعو معه المشرع الضريبي العراقي الى اجراء تعديل على طرق التبليغ بشكل يتماشى مع التطورات التي تشهدها وسائل الاتصالات الحديثة التي من شأنها جعل اجراءات الضريبة تجري على وجه الاستعجال.

لاحظنا من خلال دراسة الطرق الخاصة بالتبليغ والاشخاص الذين يجوز تسليم التبليغ اليهم واختلاف الدول في ذلك، علاوةً عن اختلاف الدول في الطعن بصحة التبليغ من حيث تخلف عنصر او اكثر من عناصر التبليغ، بأن هذا الأمر يخلق منازعات بين الدول، إذ ان كل دولة لها السيادة داخل حدود اقليمها وبالتالي هي صاحبة الاختصاص في القرارات والقوانين التي تصدرها بالشكل الذي يخدم مصالحها دون الاعتداد بمصالح الدول الاخرى متمثلة برعاياها، فعند الاعتداد او الاعتماد على معيار الموطن بكل صوره من شأنه تسهيل اجراءات التبليغ داخل الدولة الواحدة. من هذا يتضح لنا ان بعض الدول فرقت بين المُكلف الذي يقيم داخل الدولة، وبين من يقيم خارج اقليمها، وجعلت لكل منهم اجراءات وطرق خاصة للتبليغ، كما في التشريع الضريبي المصري الذي جعل تبليغ من يتواجد خارج مصر عن طريق النيابة العامة، وما يستلزم ذلك من اجراءات قد تطول علاوة عن ما يتطلبه ذلك من مبالغ مالية تزيد بالطبع عما إذا كان الشخص المُكلف في داخل الدولة، كما لو فرضت الدولة ضريبة على احد رعاياها المقيمين في دولة اخرى فإن الأمر يستلزم لتحصيل الضريبة من ذلك الشخص تبليغه بالطريقة التي حددها القانون، والتي تكون اجراءاتها اطول مما لو كان الشخص ذاته مقيما في هذه الدولة والتي يستلزم نفقات اضافية، وهذا ما يتعارض مع قاعدة مهمة من قواعد الضريبة المتمثلة بالاقتصاد في الانفاق، فضلا عن ان هذه الاجراءات من شأنها التأخير في تحصيل الادارة الضريبية للمبالغ المستحقة بذمة المُكلفين مما يؤثر بالتالي على مالية الدولة الأمر الذي ينعكس بشكل سلبي على قيام الدولة بتنفيذ واجباتها بتقديم

(١) الفقرة (٩) المادة (٢١) من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ والتي تنص على () اذا كان المطلوب تبليغه احدى الشركات الاجنبية التي لها فرع او وكيل في الجمهورية العراقية تسلم الورقة الى هذا الفرع او الوكيل او الممثل التجاري)).

الخدمات للأشخاص المقيمين على ارضها، ولا سيما في الدول التي تعد الضرائب فيها مصدرا مهما من مصادر إيراداتها، لذلك ندعو المشرع الضريبي العراقي والمقارن الى اعتماد الموطن كمييار لحسم اجراءات التبليغ لتلافي بعض المشاكل التي تعترض على الادارة الضريبية بهذا الخصوص.

الفرع الثاني: اهمية الموطن الضريبي في المنازعات الضريبية

يقصد بالمنازعة الضريبية الخلاف الذي ينشأ بين المُكلف والادارة الضريبية بسبب قيام الاخير بمباشرة وظائفها المنوطة بها بموجب احكام القانون الضريبي. وتعد المنازعة اول الطرق التي يسلكها صاحب الحق امام الجهة المخول لها النظر في هذه المنازعة^(١).

إن القوانين الضريبية تعمل على تنظيم عمل الادارة الضريبية، كما انها تنظم امتيازاتها وسلطاتها في هذا الشأن الا انه في مقابل ذلك تمنح الاشخاص المُكلفين ضمانات وحقوق من شأنها انصافهم فيما اذا اساءت الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها، اذ اعطت للمكلف الحق باللجوء الى السلطة المختصة التي حددها القانون عندما يثور نزاع بينه وبين الادارة الضريبية، ويرجع سبب نشوء هذا النزاع الى عوامل عديدة، كما لو ان المُكلف الضريبي ينازع بمسألة عدم خضوعه للضريبة، على اعتبار ان وضعه لا يمثل لنطاق تطبيقها، اي ان المُكلف الضريبي يطالب بأسقاط الضريبة عنه كلياً، ففي هذه الحالة يتحقق النزاع القانوني، اي ان فرض الضريبة على المُكلف غير قانوني، كما قد يقع الخلاف بين المُكلف والادارة على اعتبار ان الواقعة التي فرضت الضريبة على اساسها غير صحيحة، فالمُكلف هنا يطالب من خلال هذا النزاع اسقاط جزئي لمبلغ الضريبي^(٢).

كما ان المنازعة الضريبية قد تنشأ بسبب عدم دفع المُكلف الضريبة المستحقة عليه، كما في حالة تهريبه من اداءها كأن يستعمل المُكلف الغش الضريبي، ويستلزم لعد المنازعة ضريبية توافر عدد من العناصر تتمثل بالآتي:

(١) محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراق (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بيروت العربية، ٢٠١٥، ص ٤٠.

(٢) خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي الاصول الاجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة)، ط ١، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، لبنان، ٢٠١٣، ص ١٦.

١- ان تكون الادارة الضريبية احد اطراف النزاع فاذا لم تكن الادارة الضريبية احد الاطراف فلا يمكن عد تلك المنازعة ضريبية، كما لو حدث نزاع بين الشخص المتنازل والمتنازل اليه بشأن الرجوع على المتنازل بمبلغ الضريبة التي اداها المتنازل اليه، فهذه المنازعة لا تعد ضريبية لان الادارة الضريبية ليست طرفاً فيها، اما بخصوص الطرف الاخر في النزاع فيكون كل شخص له مصلحة مباشرة في هذا النزاع سواء كان هذا الشخص شخصاً طبيعياً او معنوياً^(١).

٢- ان تكون هذه المنازعة متعلقة بعمل من الاعمال الضريبية: ويقصد بذلك ان تكون المنازعة متعلقة بكل فعل او اجراء مرتبط بالضريبة^(٢).

٣- ان يكون المرجع في المنازعة لقانون الضرائب، اي ان الخلاف الحاصل بين طرفي المنازعة حول تفسير القانون او تأويله او تطبيقه على الوجه الصحيح^(٣)، فالقانون الضريبي يستمد مصدره من الدستور اذ ان التكليف بدفع الضريبة من شأنه ان يتقل كاهل المٌكلف، لهذا جاء النص في الدستور على عدم جواز تعديل الضريبة او الغائها الا بموجب قانون، وذلك تطبيقاً لمبدأ قانونية الضريبة ويقصد به القانون الضريبي، اذ جاء في الفقرة اولاً من المادة الثامنة والعشرون من الدستور النص على " لا تفرض الضرائب او الرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون "^(٤).

ويعود نشأة المنازعات الضريبية لأسباب عديدة منها تشريعه او ادارية ومنها ما يتعلق بالمٌكلف نفسه وحسب التوضيح الاتي:

١- الاسباب التشريعية: قد تكون التشريعات الضريبية سبب في حدوث المنازعات لأسباب متعددة منها:

(١) د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية الدولية، ط٢، مطبعة الكاتب الكبرى، بلا سنة نشر، ص ١٤.

(٢) خضر الشويكي، مصدر سابق، ص ١٣.

(٣) د. رمضان صديق، انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، بلا ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٢٤.

(٤) الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

أ- الغموض والتعقيد الذي يشوب بعض النصوص القانونية مما يؤدي الى عدم فهم نصوص القانون الضريبي، الامر الذي يستدعي تفسيره مما قد يكون سببا لحدوث هذه المنازعات^(١)، كما ان كثرة التعديلات امر يعمل على غموض النصوص الضريبية، وتعقيدها مما يسبب بنشوء منازعات ضريبية^(٢).

ب- تعقيد اجراءات تطبيق الضريبة، اذ ان لكل ضريبة العديد من اللوائح والقرارات، كما ان الاحكام الضريبية قد لا تقتصر على القانون الضريبي وحده فقد تكون متفرقة بين العديد من القوانين، كقانون الاستثمار، وقانون المرافعات المدنية، مما يصعب معه الالمام بالمعاملة الضريبية الصحيحة.

ت- اختلاف المصطلحات الواردة في القوانين الضريبية، اذ قد تتضمن القوانين الضريبية مصطلحات يختلف في تفسيرها من تشريع الى اخر الامر الذي يؤدي الى صعوبة فهمها حتى من قبل المختصين فيها^(٣).

٢- الاسباب الادارية: ان اهم الاسباب الادارية التي من شأنها العمل على حدوث المنازعات او ازديادها هي:

أ- السلطة التقديرية للإدارة الضريبية: وتكون سلطة الادارة الضريبية تقديرية في حالة ما اذا ترك لها القانون قدر من الحرية في اتخاذ الاجراء او التصرف من عدمه ، او ان يترك لها اختيار الوقت والسبب الملائم لأتخاذه او لا، ويقرر القانون هذه السلطة التقديرية للإدارة لأغراض تتعلق بالصالح العام، على ان لا تستغل هذه السلطة التقديرية لتحقيق اهواء شخصية، اذ ان هذه السلطة تخضع لرقابة القضاء، من اجل تعديل من مسارها على الواجهة الصحيحة^(٤)، وقد اعطى القانون الضريبي العراقي الادارة الضريبية سلطة تقديرية كما في حالة النص على: " للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعاً

(١) د. صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية دراسة تحليلية في ضوء اراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة والاتفاقيات الدولية، بلاط، دار علام للإصدارات القانونية، مصر، ٢٠١٩، ص٤٥.

(٢) د. محي محمد سعيد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، مطبعة الاشعاع الفنية، ص١٣٦.

(٣) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص٤٠-٤١.

(٤) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص٤٦.

للضريبة او تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً...^(١)،
ومن صور تعسف الادارة في استعمال حقها ما يأتي:

- الاعتماد على تقدير الغير مستند على اسس تؤكده كالمعاينة وجمع البيانات.
- محاسبة المُكلف عن نشاط بتاريخ سابق لمزولته لهذا النشاط
- افتراض مزاوله المُكلف للنشاط مع عدم وجود ادلة تثبت ذلك.
- تقدير الضريبة بمقدار يزيد على المقدار الحقيقي المتحقق للمكلف.
- تعمد الادارة استخدام سلطتها في الكيد لأحد المُكلفين.
- استخدام السلطة التقديرية للإدارة تجاه بعض المُكلفين دون البقية.
- حالة عدم احترام الأوقات التي قررها القانون للقيام ببعض الاجراءات تجاه المُكلف الضريبي^(٢).

ب- الفساد الاداري: اذ يعد العمل الضريبي مجالاً رحباً للفساد الاداري لاسيما في الدول التي تتمتع بها الادارة الضريبية بسلطة تقديرية واسعة، ويعرف الفساد الاداري بأنه (اساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة)، وتتمثل ظاهرة الفساد الاداري بقيام الموظف بعمل مخالف للقانون اثناء تأديته مهام وظيفته، اذ ان الموظف ينتفع من عمله هذا بمكاسب مادية او معنوية كالرشوة او المحابة او الابتزاز وغيرها من مظاهر استغلال الوظيفة، والفساد الاداري يشبه الى حد ما التهرب الضريبي من حيث انه يتم بأعمال غير مشروعة، الا ان الفساد يختلف عن التهرب من حيث ان الاخير يتم من قبل المُكلف، اما بالنسبة للفساد الضريبي فقد يتم من قبل المُكلف والادارة الضريبية معاً^(٣)، ومن صور الفساد الاداري الضريبي:

- منح المُكلف شهادة أعفاء من الضريبة على نحو يتعارض مع الضوابط المحددة في القانون.
- افشاء اسرار المُكلف الضريبية كإفشاء البيانات التي تتميز بسريتها مما يسبب له اضرار لإفاداة المنافسين له.

(١) الفقرة (١) المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٢٦.

(٣) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٤٩.

- نقل او احذف سجلات المُكلف دون وجه حق.
 - منح ارقام تسجيل غير حقيقية لدى الادارة الضريبية لبعض المُكلفين بهدف تسهيل اجراءات تعاملهم مع الجهات التي تشتت توافرها.
 - العمل على الغاء الديون الضريبية على المُكلف بدون وجه حق^(١).
- ويترتب على الفساد الاداري العديد من النتائج السلبية منها:
- ١- نقص الايرادات الضريبية التي تحصل عليها الدولة.
 - ٢- الاخلال بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية لفرض ضرائب اضافية تزيد من اعباء المُكلفين الملتزمين.
 - ٣- كما ان الفساد الضريبي يؤثر سلباً على الاستثمار اذ ان الرشاوي والاموال التي تتفقها المشروعات يتقل كاهلها بالتالي يتجنب الاستثمار لتلافي هذه التكاليف الاضافية^(٢).
- ويمكن معالجة الفساد الاداري في المجال الضريبي من خلال اساليب عدة منها:
- تفعيل نظام قضائي نزيه ومستقل عن السلطة التنفيذية حتى يتمكن من اداء دوره في مسائلة الادارة الضريبية^(٣).
 - اقامة دورات توضع الموظفين الجدد تحت الاختبار والمراقبة من اجل كشف مدى نزاهة الموظف.
 - العمل على ان تكون مرتبات موظفي الادارة الضريبية مناسبة للأسعار السائد في الدولة كي يتمكن من سد احتياجاتهم الامر الذي يقلل معه ميول الموظف نحو الفساد الاداري.
 - اعطاء مكافآت مالية للموظفين الأكثر نزاهة الامر الذي يشجع على تنمية النزاهة لدى جميع الموظفين في مجال عملهم.
 - الحد من اعطاء السلطة التقديرية للإدارة التي تعتبر سبب من اسباب الفساد الاداري.

(١) د. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٣٨.

(٢) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص ٥٠-٥٣.

(٣) د. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٤٠.

والجدير بالذكر ان المُكلف الضريبي يعد سبباً من اسباب المنازعات الضريبية، اذ ان المُكلف الضريبي الذي يرى ان الادارة الضريبية تتعسف في استعمال حقها الذي اقره القانون لها، تدفعه الى عدم الالتزام بأداء الضريبة على الواجهة المطلوبة، فعدم ثقة الافراد بالدولة يدفعهم الى التهرب من اداء الضريبة، وبالتالي يكون سبب من اسباب المنازعات الضريبية، كما ان المُكلف الذي يرى ان الدولة تسيء من استخدام الاموال العامة يدفعه ايضاً الى التهرب من اداء الضريبة، كذلك ان قلة الوعي الضريبي لدى المُكلف تجعله يشعر ان الضريبة مجرد عبء تقع عليه، لا يقابلها اي منفعة^(١).

اما عن طرق الطعن في المنازعات الضريبية: فقد نظمت القوانين الضريبية طرق الطعن من خلال تحديد الجهات التي تتولى النظر في المنازعات الضريبية وقبل بيان طرق الطعن في المنازعات الضريبية لابد لنا من الوقوف على مدى خضوع هذه المنازعات للقضاء، الامر الذي اختلفت فيه قوانين الدول، فالمشرع العراقي لا يتفق مع الكثير من القوانين الضريبية المقارنة بخصوص دور المحاكم في نظر المنازعات الضريبية، فلا يسمح للقضاء بالتدخل في فض المنازعات الضريبية، وهو امر لا يتفق مع الدستور العراقي والذي كفل حق التقاضي للجميع، اذ نص على "التقاضي حق مصون ومكفول للجميع"^(٢)، على اساس ان قانون ضريبة الدخل قد حدد طرق خاصة للطعن، وقد نص على هذا المنع القانون ذاته بقوله "لا تسمع المحاكم اية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها او اية معاملة اجريت وفق احكام هذا القانون"^(٣)، وبصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ الغي الحظر بمنع المحاكم في النظر في الدعاوي الا انه استثنى من ذلك المسائل الضريبية، واستمر الحال على ما هو عليه حتى صدور قانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥ والذي رفع المنع عن المحاكم من النظر في المنازعات الضريبية اذ نص على "يلغى نص المادة (٣) من قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوي رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ وتسري احكام هذا القانون بأثر رجعي"^(٤)، وبالتالي اصبح للقضاء الحق بالنظر في جميع القرارات والقوانين الخاضعة للاعتراض والطعن

(١) د. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٤٢.

(٢) الفقرة (ثالثاً) من المادة (١٩) من الدستور العراقي سنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٣) المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٤) الفقرة (١) المادة (١) من قانون التعديل الاول لقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من

سماع الدعاوي، رقم ٣ لسنة ٢٠١٥.

متى ما كانت تتضمن اعتداء على المصالح ومخالفة القانون علاوة على الاسباب الاخرى الموجبة للدعوى.

ويختلف الحال في القانون الضريبي الاردني عما هو عليه في القانون الضريبي العراقي، اذ اعطى للمكلف الحق باللجوء الى القضاء من اجل المطالبة بحقوقه، فلا يوجد في ثنايا القوانين الاردنية نص يمنع المُكلف من اللجوء الى القضاء^(١).

كذلك الحال بالنسبة للقانون المصري اذ اعطى هو الاخر الحق للمكلف باللجوء الى القضاء لفض المنازعة مع الادارة الضريبية، وقد حرص المشرع على اسناد الاختصاص بالفصل في بعض المنازعات الضريبية الى القضاء العادي، على الرغم من ان الاختصاص الاصلي بنظر تلك المنازعات يكون للقضاء الاداري على اساس ان تلك المنازعات ذات طبيعة ادارية كون الدولة طرفاً فيها^(٢).

وسنحاول البحث في الجهات التي يحق لها النظر في المنازعات الضريبية في القوانين المقارنة فضلاً عن بيان موقف القانون العراقي وعلى النحو الاتي:

بالنسبة لموقف القانون الضريبي المصري، فقد نظم الطعن وجعل له طريقاً ادارياً امام الجهة التي اصدرت القرار، وهو ما يسمى بالتظلم الذي من شأنه تأييد او تعديل او الغاء هذا القرار والذي يكون شرطاً لنظر الخلاف امام القضاء اذ توكل هذه المهمة الى جهات متعددة منها:

١- لجنة الطعون الداخلية: وتكون هذه اللجنة من داخل مأمورية الضرائب والتي تتكون من رئيس ويكون من احد العاملين في المصلحة في درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين فيها ويتم التشكيل بقرار من رئيس المصلحة او من ينوب عنه^(٣)، ويستطيع المُكلف الطعن امام هذه اللجنة مباشرة ويجب على اللجنة الداخلية اخطار المُكلف بتاريخ الجلسة،

(١) د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة قانونية مقارنة)، ط١، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، بيروت، لبنان، ٢٠١٦، ص٢٣٢.

(٢) د. جمال محمد معاطى موافي، المنازعات الضريبية، بلاط، مطبعة سامي، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٧، ص١١٦

(٣) المادة ١٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

فإذا لم يحظر المُكلف، او من يمثله قانوناً تخطره اللجنة مرة اخرى بكتاب أخير، فإذا لم يحظر في الموعد الثاني، تقوم هذه اللجنة بإحالة الخلاف الى لجنة الطعن المختصة، وتبلغ المُكلف بذلك^(١)، وتقع على هذه اللجنة مهمه البت في الخلاف بين المأمورية والمُكلف خلال مدة لا تتجاوز الستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن الى هذه اللجنة، فاذا تمت تسوية الخلاف اصبح ربط الضريبة نهائياً، اما اذا لم يحسم الخلاف يتم توكيل المهمة الى لجنة الطعن^(٢).

والجدير بالذكر ان القانون الضريبي المصري قد عمل على ضمان حقوق المُكلف الضريبي في هذه المرحلة، وهذا افضل مما فعله المشرع العراقي اذ جعل من واجبات اللجنة الداخلية احالة اوجه الخلاف الى لجنة الطعن مباشرة من تلقاء نفسها مع اخطار المُكلف بهذا الاخطار، كما اعطى للمكلف الحق بالاعتراض امام لجنة الطعن على عدم احالة اللجنة الداخلية امر الخلاف^(٣)، وهذا ما لم نجده في القانون العراقي.

٢- لجنة الطعن: اذا لم تتمكن اللجنة الداخلية من فض النزاع تحيل الامر الى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في اوجه الخلاف، على ان تبلغ المُكلف بذلك بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة ان يحدد جلسة للنظر في الخلاف خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الامر عليه^(٤)، وتتنظر هذه اللجنة في الطعون المحالة وان لم يحظر المُكلف الجلسة، ويكون قرارها بذلك مستند على المستندات المقدمة من قبله، اما بخصوص اهم الاثار التي تترتب على قرار لجنة الطعن هو وجوب تنفيذه بمجرد اعلانه، وان تم الطعن به امام القضاء^(٥).

٣- الطعن امام المحكمة الابتدائية: بعد ان تصدر لجنة الطعن قرارها في الخلاف، يكون هناك امرين اما ان تتم الموافقة على القرار وبالتالي يصبح القرار نهائي او يرفض القرار، في هذه

(١) المادة (١٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون نفسه.

(٢) جهاد مغاوري شحاتة محمد، دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١٣، ص ١٦٥.

(٣) المادة (١١٩) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) هشام عبد الحميد الجميلي، مصدر سابق، ص ٧١٤.

(٥) د. عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، بلاط، دار النهضة، ثروت، ٢٠٠٧، ص ١٣٨.

الحالة يتم اللجوء الى المحكمة الابتدائية للطعن في القرار^(١)، ويكون الطعن امام هذه المحكمة خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ اعلان طرفي النزاع بالقرار الصادر من لجنة الطعن، واذا لم يتم الطعن خلال هذه المدة فيكون قرار لجنة الطعن نهائي^(٢)، وتجدر الاشارة ان الطعن امام هذه المحكمة لا يمنع من تحصيل دين الضريبة اذ ان الضريبة تكون واجبة الدفع استناداً على قرار لجنة الطعن، والسبب في ذلك كي لا يتخذ المُكلف الطعن وسيلة لإطالة النزاع بغية تأجيل تسديد الضريبة، الامر الذي يضر بمصلحة الخزينة العامة نتيجة لهذا التأخير في التسديد.

وفي حالة ما اذا كان حكم المحكمة الابتدائية يقضي بتقليل مبلغ الضريبة، ففي هذه الحالة يفرق فيما اذا كان قد تم تحصيل دين الضريبة ام لا؟ فإذا تم تحصيلها فلا تُرد الزيادة للمكلف الا بعد ان يكون الحكم نهائياً من قبل محكمة الاستئناف، اما اذا لم يحصل بعد؛ فلا يطالب المُكلف الا بمقدار ما قرره المحكمة الابتدائية^(٣).

٤- محكمة الاستئناف : لم يرد في القانون الضريبي المصري احكام تفصيلية للطعن امام محكمة الاستئناف بل اكتفى بالنص على جواز الطعن بحكم المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف اذ نص على "... يكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع"^(٤)، الامر الذي ينبغي معه الرجوع الى القواعد العامة في قانون المرافعات، وعند الرجوع الى قانون المرافعات نجد ان المدة التي حددها للاستئناف هي اربعون يوماً من تاريخ الحكم الحضورى^(٥)، اما عن بشأن الطعن بأحكام هذه المحكمة فيكون ذلك امام المحكمة العليا، على اعتبار انها محكمة نقض، ولا يترتب على هذا الطعن ايقاف تنفيذ الحكم الا اذا قررت المحكمة العليا ذلك^(٦).

(١) هشام عبد الحميد الجميلي، مصدر سابق، ص ٧٢٥.

(٢) د. عبد الباسط وفا، مصدر سابق، ص ١٨٥.

(٣) د. عبد الباسط الوفا، مصدر سابق، ص ٢٦٠.

(٤) المادة (١٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) المادة (٢٢٧) من قانون المرافعات المدنية المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ المعدل والتي نصت على ()

ميعاد الاستئناف اربعون يوماً مالم ينص القانون على غير ذلك))

(٦) رحاب محمد الهادي بن نوية، مصدر سابق، ص ٣٦٥.

مما تقدم نلاحظ تعدد الطرق التي يسلكها المُكلف الضريبي للطعن بقرارات الادارة الضريبية، اذا كانت هذه القرارات مجحفة بحقه، مما يساهم معه اطمئنان المُكلف تجاه دولته بالحفاظ على حقوقها مما يزيد من ابتعاده عن التهرب من اداء الضريبة والالتزام بقوانينها.

اما عن موقف القانون الضريبي الاردني فقد ذهب هو الاخر الى التوسع في طرق الطعن فجعل البعض منها طرقاً ادارية تكون امام الجهة التي اصدرت القرار، ومنها ما يكون قضائياً لضمان سلامة القرارات الصادرة من الادارة الضريبية ويمكن اجمال تلك الطرق بالآتي:

١- الاعتراض امام هيئة الاعتراض: تشكل هذه الهيئة للبت في الخلاف الدائر بين المُكلف والادارة الضريبية، ويكون الاعتراض خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً، الا ان هذه المدة قد تزيد حتى تصل الى سنتين في حالة ما اذا اقتنعت هذه الهيئة ان التأخر في الاعتراض كان بسبب غيابه عن المملكة او عذر مشروع اخر، وتصدر هذه الهيئة قرارها، فأذا اقتنع المُكلف ووافق على القرار اصبح تقدير الضريبة نهائياً، ام اذا لم يقتنع فيكون له حق الطعن امام المحكمة البداية الضريبية، وهذا ما نص عليه القانون بقوله: " يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق... خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار" ^(١)، " للهيئة تمديد مدة الاعتراض المنصوص عليها في البند (١) من هذه الفقرة لمدة لا تتجاوز سنتين.. " ^(٢).

٢- محكمة البداية الضريبية: تعد محكمة البداية الضريبة من المحاكم الخاصة التي نص على إنشائها الدستور الاردني ^(٣)، والتي تكون مهمتها النظر في الدعاوي الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل والتي لم يتم فضها من قبل هيئة الاعتراض وهذا ما نص عليه القانون بقوله: "تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية)... تختص بالنظر في جميع الدعاوي الناشئة عن تطبيق احكام هذا القانون... " ^(٤).

(١) الفقرة (ب) المادة (٣٣) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٢) الفقرة (ج/٢) المادة (٣٣) من القانون نفسه.

(٣) المادة (٩٩) من الدستور الاردني ١٩٥٢ والتي نصت على ((المحاكم ثلاثة انواع...٣- المحاكم الخاص))

(٤) الفقرة (أ) المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

اما عن قرارات هذه المحكمة فيمكن الطعن فيها لدى محكمة الاستئناف الامر الذي من شأنه اعطاء ضمانات للمكلف اكثر فاعلية^(١).

٣- محكمة الاستئناف : تعد محكمة الاستئناف كذلك من المحاكم الخاصة، وهي محكمة موضوع من حيث صلاحيتها اذ ان بأماكنها تقدير الادلة والوقائع، فهي من طرق الاعتراض على قرارات المحكمة الابتدائية^(٢)، ويقدم الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدور الحكم من المحكمة البداية اذا كان الحكم وجاهياً، وبخلافه من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المُكلف بقرار المحكمة البداية وهذا ما نص عليه القانون بقوله " يقدم الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم اذا كان وجاهياً او من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المحكمة للمدعي بالقرار الصادر عن محكمة البداية الضريبية اذا لم يكن الحكم وجاهياً"^(٣).

٤- محكمة التمييز: اجاز قانون ضريبة الدخل الاردني تمييز القرار الضريبي الصادر من محكمة الاستئناف ، ويكون التمييز خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم من محكمة الاستئناف اذا كان الحكم وجاهياً، اما اذا لم يكن الحكم وجاهياً فيكون خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ التبليغ بالحكم وهذا ما نص عليه القانون الضريبي بقوله " يقدم التمييز خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم اذا كان وجاهياً او من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المستأنف او المستأنف عليه بالقرار الصادر من محكمة الاستئناف الضريبية اذا لم يكن ذلك الحكم وجاهياً "^(٤).

مما تقدم نلاحظ ان القانون الضريبي الاردني قد نص على العديد من طرق الطعن والتي تعد من الضمانات التي من شأنها تعزيز الثقة بالدولة مشرعة تلك القوانين، مما يعكس على زيادة الاستثمار وخاصة الاجنبي.

وبخصوص موقف القانون الضريبي العراقي من طرق الطعن في قرارات الادارة الضريبية فإنه لم يحدوا حدوا القانون الاردني والقانون المصري بل اكتفى بالنص على الاعتراض امام جهات نص عليها وهي:

(١) د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، مصدر سابق، ص ٢٤١.

(٢) د. عباس مفرج الفحل، المصدر نفسه، ص ٢٤٥.

(٣) الفقرة (أ) الماد (٤٧) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٤) الفقرة (أ) المادة (٤٨) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

١- الاعتراض امام الجهات الادارية: ويكون من خلال لجان تشكل للنظر في الخلاف الحاصل بين المُكلف والادارة الضريبية، وتتميز هذه اللجان بأنها لجان ادارية ذات اختصاص قضائي^(١)، وبحق للمكلف الاعتراض امام هذه اللجان خلال مدة حددها القانون بقوله " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضاً خطياً الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه.."^(٢). إلا ان القانون اعطى الادارة الضريبية سلطة تقديرية بقبول الاعتراض بعد فوات المدة المحددة اذا اقتنعت الادارة بالسبب الذي يقدمه وهذا ما نص عليه بقوله " للسلطة المالية ان تقبل الاعتراض بعد مضي المدة المعينة في الفقرة (١) اذا اقتنعت بأن المعترض لم يتمكن من تقديمه لغيابه عن العراق او لمرض اقعه عن العمل او لسبب قهري اخر "^(٣).

ويؤخذ على هذه الطريقة في الاعتراض انه يكون امام السلطة المالية التي أصدرت القرار اي ان الادارة الضريبية تكون هي الخصم والحكم^(٤).

٢- اللجان الاستئنافية: عندما يقدم المُكلف الضريبي اعتراضاً على قرار الادارة الضريبية لا بد من ان يحدث احدي الاحتمالين، فأما ان يتم الاتفاق بين الادارة الضريبية والمُكلف على فض الخلاف بينهما، او ان المُكلف لا يوافق على قرار السلطة المالية، فيكون له الحق في هذه الحالة باستئناف هذا القرار خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه برفض الاعتراض وهذا ما نص عليه القانون بقوله " للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل او الضريبة ان يستأنف قرارها لدى لجنة التدقيق .. "^(٥).

وللطعن امام هذا اللجان شروط تتمثل بالآتي:

- ان يسبقه تظلم امام السلطة المالية.
- ان يكون الطعن قدم خلال المدة القانونية التي نص عليها القانون.

(١) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٣١٦.

(٢) الفقرة (١) المادة (٣٣) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) الفقرة (٢) المادة (٣٣) قانون ضريبة الدخل العراقي نفسه.

(٤) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ٣٧٥.

(٥) الفقرة (١) المادة (٣٥)، قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

- ان يكون المُكلف قد دفع الضريبة محل الطعن.

- توافر المصلحة لدى مقدم الطعن.

- ان يكون الطعن من اختصاص اللجنة الاستئنافية^(١)

٣- الاعتراض امام الهيئة التمييزية: وتعد هذه المرحلة الاخيرة من مراحل الاعتراض التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي، والتي بموجبها اعطى الحق للسلطة المالية او المُكلف بالطعن بقرار لجنة الاستئناف، اذا كان مبلغ الضريبة لا يقل عن عشرة الاف دينار، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ به، اذ نص القانون على " اذا كان مبلغ الضريبة في القرار اكثر من عشرة الاف فللسلطة المالية والمُكلف الاعتراض عليه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ به امام هيئة تمييزية.."^(٢) وتعد هذه المرحلة هي المرحلة الاخيرة من مراحل الاعتراض يكون قرار هذه الهيئة قطعياً سواء كان بالتأييد او التعديل او الألغاء وهو ما نص عليه المشرع بقوله " للهيئة التمييزية الغاء القرار او تأييده او تعديله ويكون قرارها قطعياً"^(٣).

مما تقدم نلاحظ ان قانون ضريبة الدخل قد اعطى جهات معينة سلطة الفصل في المنازعات الضريبية، فهو لم يعهد بهذه المهمة الى جهات قضائية ادارية او عادية، كما انه لم يشكل محاكم خاصة لهذا الغرض، وهو امر لا يتفق مع التشريعات الضريبية المقارنة. اما عن اهمية المواطن الضريبي في المنازعات الضريبية فيمكن بيان هذه الاهمية من خلال الآتي:

- ان الاختلاف بين الدول من حيث طرق الطعن في المنازعات الضريبية، يجعل من الصعوبة معه على المُكلف الإلمام هذه الطرق في اكثر من دولة، اما اذا كان الاعتماد على المواطن الضريبي كمعيار في فرض الضريبة يكون المُكلف معه اكثر دراية بهذه الطرق وبالتالي يسلك ما شاء منها عند توفر شروطها.

(١) رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤، ص ١٨٦-١٨٧.

(٢) الفقرة (٢) المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) الفقرة (٣) المادة (٤٠) من القانون نفسه.

- تشجيع الدول الراغبة بتوسيع الاستثمار الاجنبي على الاهتمام بطرق الطعن بصورة اكبر، اذ يعمل ذلك على تشجيع المستثمر على التوطن في الدولة بسبب الضمانات هذه.

- كما ان فرض الضريبة على اساس الموطن الضريبي، من شأنه عدم اضاءة الفرصة على المُكلف بالاعتراض اذا ان الدول تحدد مدة معينة للاعتراض خلالها، والتي قد لا يستطيع المُكلف الحضور خلالها للاعتراض، او تعمده لذلك اي يفضل عدم اعتراضه لما يستلزم ذلك من تكاليف اضافية لحضوره، بعكس فيما اذا كان المُكلف متوطن في الدولة.

- كما ان فرض الضريبة على اساس الموطن الضريبي من شأنه التقليل من المصاريف والمدة الأزمة التي ينعكس اثارها على الادارة الضريبية، فمن المتعارف عليه ان اجراءات تبليغ المُكلف بقرارات الاعتراض تختلف فيما إذا كان المُكلف مقيم في الدولة ام لا.

المطلب الثاني: اهمية الموطن الضريبي في الجزاءات الضريبية

يترتب على عرض المنازعات امام الجهة المختصة بنظرها صدور حكم او قرار منها، وقد يمثل المُكلف الضريبي لهذا الحكم، فيسدد ما بذمته فلا يكون امام المسائلة القانونية، بيد ان المُكلف قد يتهرب من دفع الضريبة، او يرتكب فعل من الافعال التي تستوجب العقوبة الامر الذي يجب معه توقيع عقوبة بحقه، وحسب ما ينص عليه الحكم، وهذا ما يستدعي بنا الى بيان هذه العقوبات من حيث طبيعتها وانواعها من خلال الفرعيين الآتيين:

الفرع الاول: طبيعة الجزاءات الضريبية

يقصد بالجزاءات الضريبية الاثر الذي يترتب عليه القانون والذي يهدف الى ضمان الالتزام بأحكام القانون الضريبي عن طريق ايقاع العقوبة على المُكلف سواء كان شخصاً طبيعياً او معنوياً، وتعد الجزاءات الضريبية احدى الضمانات المهمة المقررة لمصلحة الخزينة العامة^(١).

(١) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ١٣٤.

وللوقوف على طبيعة الجزاءات الضريبية، لابد من بيان قصد المشرع منها، وهل ينبغي منها تحقيق الهدف النفعي للعقوبة، او انه يهدف الى تحقيق العدالة، وقد برز اتجاهين يفسران الهدف من هذه الجزاءات والذي سنحاول بيانها وكالاتي:

١- مبدأ العدالة: تؤسس الجزاءات الضريبية على وفق هذا المبدأ على اساس ان الغاية من العقوبة الضريبية ووظيفتها قبل كل شي هي تحقيق الالتزام الاخلاقي، فالجزاء يكون هنا من اجل ارضاء شعور العدالة لدى افراد المجتمع، على اعتبار ان الضريبة تدفع من اجل تحقيق التضامن الاجتماعي، اذ ان كل فرد فيه يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة وبالتالي يقع عليه الالتزام بتقديم مبلغ معين من اجل الاسهام في تحمل الابعاء العامة، وان الاخلال بهذا الالتزام يوجب العقاب^(١).

٢- مبدأ المنفعة من الجزاء: ويقصد به مدى المنفعة التي تعود على المجتمع عند توقيع العقوبة على المُكلف المخالف، فالدولة تهدف من ذلك حصول الردع لإجبار المُكلف المخالف على تسديد ما بذمته من مبالغ ضريبية للإدارة الضريبية، كي تستطيع الدولة القيام بواجباتها، وهو بهذا المعنى تعويض عن الخسائر التي لحقت الدولة جزاء الفعل الذي يستحق العقاب^(٢).

اما عن القانون الضريبي فهو في الحقيقة يجرم الافعال المخالفة للقانون الضريبي والتي لا تتفق مع المصالح التي يسعى القانون الضريبي الى تحقيقها، فلجزاء الضريبي لم يكن متأثراً بمبدأ العدالة، فتلك الافعال لا تחדش ضمير الجماعة فهي اقرب الى التأثير بفكرة المنفعة اي حماية المصالح الضريبية للدولة^(٣).

وبالنسبة لموقف القانون الضريبي العراقي فيبدو انه متأثراً بمبدأ المنفعة من الجزاء وذلك للأسباب الآتية:

- ان الجزاء الضريبي لا يحترم شخصية العقوبة بالنسبة للجزاءات المالية الضريبة اذ ان اثرها يمتد ليشمل الذمة المالية لشخص اخر لم يخالف القانون الضريبي،

(١) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٣٣٤.

(٢) د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري (دراسة تحليلية لاهم الاحكام بعدم الدستورية واثارها)، بلا ط، بلا دار نشر، مصر، ١٩٩٧، ص ٨٥.

(٣) د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، بلا ط، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١١، ص ٢٠١. ينظر ايضاً احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ١٣٥.

ومن قبيل ذلك ما نص عليه قانون ضريبة الدخل النافذ بقوله " اذا مات شخص ولم تفرض الضريبة على دخله في السنة التقديرية الاخيرة او خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الوارث ومن انتقلت اليه التركة او تولى توزيعها مسؤولاً عن متطلبات تقدير الضريبة التي تترتب على المتوفي ودفعها من مال التركة وفي حدودها ويعامل كما لو كان المتوفي على قيد الحياة" (١).

- تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية اسوة بالجرائم الجنائية (٢).

- اجاز القانون التنازل عن بعض الدعاوي الضريبية المتعلقة ببعض الجرائم وذلك وفق نظام يدعى بنظام التسوية الصلحية اذ نص على " لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية في الافعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين" (٣).

الفرع الثاني: انواع الجزاءات الضريبية

تنقسم الجزاءات بحسب ما هو مقرر في قانون ضريبة الدخل الى جزاءات سالبة للحرية واخرى مالية والتي نتناول بيانها من خلال النقاط الاتية:
اولاً- الجزاءات السالبة للحرية:

اخذت القوانين الضريبية بالجزاءات السالبة للحرية الا انها لم تحدد المقصود بهذه الجزاءات الامر الذي يقضي معه الرجوع الى الفقه الجنائي ملتمسين منه ذلك، اذ عرفت هذه العقوبات بأنها (تلك العقوبات التي تسلب حرية المحكوم عليه، وتقتضي ان تنفذ بحجزه داخل جدران السجن) (٤)، كما عرفت بأنها (العقوبات التي يفقد المحكوم عليه حريته بإيداعه في احدى المؤسسات العقابية الفترة التي يحددها الحكم الجنائي الصادر بإدانته) (٥).

ومن خلال ذلك يمكن تعريف العقوبة السالبة للحرية من منظور ضريبي بأنها العقوبة التي تقع على المُكلف الضريبي بسبب مخالفته للأحكام المقررة في القانون والتي تصيب

(١) المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ١٣٦.

(٣) المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٤) د. سمير عالية، هيثم سمير عالية، الوسيط في شرح قانون العقوبات، ط١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، ٢٠١٠، ص ٥١٥.

(٥) د. ماهر عبد شويش الدرة، الاحكام العامة في قانون العقوبات، ط٢، بلا دار نشر، ٢٠١١، ص ٤٦٨.

حريته عن طريق ايداعه في مكان محدد يقضي فيها المدة المعاقب عليها، وذلك بموجب قرار قضائي صادر من محكمة مختصة.

وللجزاء السالبة للحرية صورتين بحسب ما هو مقرر في قانون العقوبات اذ تقسم الى - عقوبة السجن والذي ينقسم هو الاخر بدوره الى عقوبة السجن المؤبد والسجن المؤقت ويعرف بأنه " ايداع المحكوم عليه في احد المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض لمدة عشرين سنة اذا كان مؤبداً...ومدة السجن المؤقت اكثر من خمس سنوات الى خمسة عشر سنة مالم ينص القانون على خلاف ذلك" ^(١)، وهذه العقوبة لم تذكر في قانون ضريبة الدخل العراقي بل اقتصر على عقوبة الحبس فقط ويبرر ذلك ان القانون الضريبي لا يريد التركيز على العقوبات السالبة للحرية بصورة كبيرة، اذ ان مصلحته تتفق مع العقوبات المالية والتي من شأنها ان تضمن الموارد المالية للدولة ، علاوة على ما تتضمن من عقوبة للمكلف لأحكام القانون ، الا ان الجزاءات المالية قد لا تكون لوحدتها كافية لردع من يفكر بالمخالفة، ولسبب خطورة بعض الجرائم الضريبية ، اقتضى ان تكون هناك جزاءات سالبة للحرية، لكونها وسيلة ردع اقوى من الجزاءات المالية ^(٢).

- الحبس: يعد الحبس من العقوبات السالبة للحرية الا ان مدته تختلف عن مدة السجن ويعرف الحبس بأنه " ايداع المحكوم عليه في احدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض المدة المقررة في الحكم.. ولا تقل مدته عن اربعة وعشرين ساعة، ولا تزيد على سنة واحدة مالم ينص القانون على خلاف ذلك" ^(٣) ويعد ذلك حبساً بسيطاً اما مدة الحبس الشديد فمدته لا تقل عن ثلاثة شهور ولا تزيد على خمس سنوات مالم ينص القانون على خلاف ذلك ^(٤).

وقد نص القانون الضريبي المصري على الحبس كجزاء على القيام ببعض الاعمال التي تعد مخالفة لأحكام القانون اذ قرر المشرع الضريبي على ان "يعاقب بالحبس و بغرامة لا تقل عن عشرة الالف جنيه ولا تتجاوز مائة الف جنيه او بإحدى هاتين العقوبتين كل

(١) المادة (٨٧) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.

(٢) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص١٤٧.

(٣) المادة (٨٩) قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.

(٤) المادة (٨٨) قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.

من...^(١)، ويلاحظ من خلال هذا النص ان القانون الضريبي المصري قد جعل الحبس احد انواع الجزاءات التي تفرض على المُكلف الضريبي المخالف ، الا انه جعل للقاضي سلطة تقديرية في توقيعها لوحدها او الجمع بينها وبين الغرامة، الا ان هذه السلطة ليست مطلقة، فالقاضي لا يملك سلطة تقديرية للاختيار بين عقوبة الغرامة وعقوبة الحبس، بل يجب عليه ان يفرض كلاهما ذلك في حالة العود، الا انه يكون للقاضي سلطة تقديرية في تحديد مدة الحبس ومقدار الغرامة المحكوم بها^(٢)، ويقصد بالعود وجود حكم نهائي سابق في جنابة او جنحة^(٣)، هذا ما نص عليه القانون بقوله "... وفي حالة العود يحكم بالغرامة والحبس معاً"^(٤).

وفي رأينا ان المشرع الضريبي المصري قد اصاب عندما نص على الجمع بين هذه الجزاءات في حالة العود وذلك لخطورته فهو دليل على عدم مبالاة المُكلف المخالف للعقوبة التي فرضت عليه في الحكم كما لو فرضت عليه عقوبة الغرامة وكان هذا المُكلف ذو مقدرة مالية عالية وبالتالي لا تؤثر فيه تلك العقوبة الامر الذي يوجب ان يكون الحكم عليه بعقوبة الحبس والغرامة معاً لكونها أكثر ردة فيما لو فرضت عليه عقوبة واحدة.

- اما في القانون الضريبي الاردني فقد نص هو الاخر على الجزاءات السالبة للحرية كجزاء لمخالفة احكام قانون ضريبة الدخل اذ جاء فيه " يعاقب بغرامة... او بالحبس مدة لا تقل عن اربعة اشهر ولا تزيد عن سنة او بكلتا هاتين العقوبتين..."^(٥)، كما نص على " بالإضافة الى العقوبة المنصوص عليها في الفقرة أ من هذه المادة اذا زاد مقدار الفرق الضريبي على خمسين الف دينار وحتى مائة الف دينار تكون العقوبة الحبس مدة لا تقل عن اربعة اشهر ولا تزيد على سنة واذا زاد مقدار الفرق الضريبي على ذلك تكون الحبس مدة لا تقل عن سنة"^(٦)، يتضح من خلال هذه النصوص ان القانون الاردني قد نص على الحبس

(١) المادة (١٣٢) قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) عبد السيد اسماعيل نصر شريف، ذاتية التجريم والعقاب في الجرائم الضريبية تأصيلاً وتحليلاً، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٢، ص ٢٥٩.

(٣) رحاب محمد الهادي بن نوية، مصدر سابق، ص ١٨٨.

(٤) المادة (١٣٢) قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) الفقرة (ج) المادة (٦٢) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٦) الفقرة (ب) المادة (٦٦) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

وجعله عقوبة اصلية تارة، واعط للقاضي سلطة تقديرية بفرض احدي العقوبتين الحبس او الغرامة تارة اخرى.

- وبخصوص موقف القانون الضريبي العراقي من العقوبة السالبة للحرية فهو الاخر لم يأخذ بعقوبة السجن وانما اكتفى بالنص على عقوبة الحبس كجزاء ضريبي، وذلك عندما نص على "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الافعال الاتية...^(١)"، كما نص على "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة...^(٢)".

يلاحظ من نصوص المواد اعلاه ان القانون الضريبي العراقي قد اخذ بالحبس كعقوبة اصلية، دون ان تلحق عقوبة اخرى بها، كما انه اعتمد على الحبس كجزاء بديل وليس اصلي في حالة ما اذا فرضت الغرامة عن طريق لجان الاستئناف على المُكلف، فإذا لم يسدد الغرامة ، فهنا لا بد من فرض عقوبة الحبس على المُكلف الذي تخلف عن تسديد الغرامة وهذا ما نص عليه القانون بقوله " تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٥ لسنة ١٩٧٥ وتعديلاته او أي نظام اخر يحل محله والمحالة اليها من قبل السلطة المالية وفرض الغرامات المنصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامة تحال القضية الى المحكمة المختصة لأبدال الغرامة بالحبس " ^(٣) .

يتبين لنا مما تقدم ان القانون العراقي وكذلك القوانين المقارنة لم تنص على عقوبة السجن وانما الحبس فقط كعقوبة سالبة للحرية، وفي هذا الصدد يثور السؤال الاتي هل يمكن توقيع العقوبة السالبة للحرية المتمثلة بالحبس المنصوص عليها في قانون الضريبي على الشخص المعنوي؟ للإجابة على هذا التساؤل لا بد من التمييز بين امكانية توقيع العقوبة على الشخص المعنوي ذاته؟ او على ممثل هذا الشخص؟ فالنسبة للفرضية الاولى يمكن القول ان فرض عقوبة الحبس على الشخص المعنوي امر يتنافى مع طبيعته اذ ليس للشخص المعنوي كيان مادي الامر، الذي يصعب معه ايداعه في الحبس كما يودع الشخص الطبيعي داخل قضان، الا ان ذلك لا يعفي الشخص المعنوي الذي يرتكب مخالفة لأحكام قانون ضريبة

(١) المادة (٥٧) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) المادة (٥٨) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) الفقرة (٢) المادة (٣٩) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

الدخل من قبل ممثله او ممن يعملون لحسابه، بيد ان قانون ضريبة الدخل لم يتطرق لهذه الحالة الامر الذي يوجب معه الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات لمعالجة ذلك، ويستفيد من احكام قانون العقوبات العراقي انه لا مجال للقول بإمكانية ايقاع عقوبة الحبس على الشخص المعنوي بل يجب الاستعاضة عن ذلك بعقوبة اخرى متمثلة بالغرامة او المصادرة او التدابير الاحترازية^(١)، اذ قرر المشرع ذلك بقوله "... لا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانوناً، فاذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة اصلية غير الغرامة ابدلت بالغرامة ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون " ^(٢)، وبالتالي اذ ما ارتكب الشخص المعنوي جريمة تزوير او غش وهي من الجرائم التي يعاقب عليها بالحبس في قانون ضريبة الدخل من خلال الشخص الذي يمثله او من قبل مديره او وكيله فلا سبيل في هذه الحالة الا في احلال الغرامة محل عقوبة الحبس، الا ان اعفاء الشخص المعنوي من عقوبة الحبس لا يعفي من يمثله من هذه العقوبة، والسند في ذلك:

- ما جاء في قانون ضريبة الدخل والذي اعتبر ان مدير الشخص المعنوي او المحاسب او موظفيه مسؤولين عن اعمال هذا الشخص المعنوي ، فهم يمثلون الشخص المعنوي، وهذا ما قرر المشرع الضريبي بقوله " يعتبر المدير او المحاسب او احد كبار موظفي الشخص المعنوي المكلف بالضريبة مسؤولاً عن جميع الاعمال والامور التي يجب القيام بها وفق احكام هذا القانون لتقدير الضريبة ودفعها" ^(٣).

- كما ان الجرائم الضريبية التي يعاقب عليها بالحبس هي جرائم تطلب خبرة ، وهي التي تتوفر بالشخص الطبيعي الذي يمثل الشخص المعنوي.

- كما ان عدم معاقبة الشخص المعنوي بالحبس ومعاقبة من يمثله يجد سنده كذلك في قانون العقوبات من خلال نص المادة (٨٠) السالفة الذكر، والذي يستفيد منها ان معاقبة الشخص المعنوي لا يمنع معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبة المقررة للجريمة في القانون ^(٤).

(١) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ١٤٩-١٥٠.

(٢) المادة (٨٠) قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.

(٣) المادة (٢٥) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٤) احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ١٥٥.

وقد ذهب القضاء العراقي في قرار له بأن (حكمت المحكمة حضورياً على المدان (س) إضافة لشركته (ص) بغرامة قدرها ألف دينار استناداً للمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل والقرار (٢٠٦) لسنة ١٩٩٤ والمادة (٨٠) عقوبات^(١).

وهذا يعني ان المحكمة لم توقع العقوبة على ممثل الشخص المعنوي بل اكتفت بالغرامة ، وليس هنالك ما يبرر هذا القرار للأسباب التي ذكرناها اعلاه ، اذ كان الاخرى بأن يعاقب الشخص المعنوي عن مخالفته لأحكام قانون ضريبة الدخل بالغرامة فضلاً عن معاقبة مرتكب الجريمة والذي يعد ممثله مسؤولاً عن ذلك بالحسب المقرر في قانون ضريبة الدخل لاعتبار ذلك رادعاً اكبر لتجنب ارتكاب مثل هذه المخالفة.

ثانياً_ الجزاءات المالية:

وهي العقوبة التي تمس الذمة المالية للمخالف دون ان تمس شخصه وقد اخذ المشرع الضريبي بالجزاءات المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي والقوانين المقارنة من خلال الآتي:

بالنسبة لموقف المشرع الضريبي المصري فقد جعلها جزاء عن مخالفة احكام القانون الضريبي بمفردها تارة، وجعلها مع عقوبة الحبس تارة اخرى وذلك حسب التفصيل الاتي:

١- الجزاءات المالية بمفردها: اذ جعل القانون الضريبي الغرامة جزاء يقع على مرتكب الافعال المنصوص عليها في القانون الضريبي كما في حالة:

- ارتكاب افعال معينة اذ عاقب مرتكبها بالغرامة وحدها والتي نص القانون عليها بقوله "يعاقب بغرامة لا تقل على الف جنيه ولا تتجاوز عشرة الاف جنيه كل من ارتكب أي من الافعال الاتية ١- الامتناع عن تقديم اخطار مزاولة النشاط ٢- الامتناع عن تقدير الاقرار الضريبي ٣- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية" ^(٢).

- كما قد قرر عقوبة الغرامة لوحدها بالنسبة للمكلف الذي ادرج مبلغ الضريبة في الاقرار الضريبي بنسبة اقل مما عليه من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً اذ عاقب بغرامة تختلف نسبتها

(١) قرار محكمة جنح الكرخ- عدد٨٨١/ج/٩٧ / تاريخ١٠/٤/ ١٩٩٤، نقلاً عن احمد حمد الله احمد الموسوي، مصدر سابق، ص ١٥٥.

(٢) المادة (١٣٥) قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

من حالة الى اخرى اذ قرر بأنه " اذا ادرج الممول مبلغ الضريبة في القرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الاتية ١-٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم ادراجه اذ كان المبلغ يعادل اكثر من ٢٠ % من الضريبة المستحقة قانوناً... " (١).

٢- الجزاءات المالية المقترنة بجزاء اخر: وهنا توقع على المُكلف عقوبة الغرامة اضافة الى عقوبة الحبس ولكوننا قد تناولنا ذلك فيما سبق عندما تكلمنا عن الجزاءات السالبة للحرية لذا نحيل اليه ذلك منعاً للتكرار.

اما عن موقف القانون الضريبي الاردني فقد نص هو الاخر على الجزاءات المالية كنوع من الجزاءات التي تفرض على المخالف بأحكام قانون ضريبة الدخل، اذ انه جعل الغرامة عقوبة لكثير من المخالفات اذ نص على ان " يعاقب بغرامة تعويضية مثل الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي او حاول التهرب او ساعد او حرض غيره على التهرب من الضريبة... " (٢).

يلاحظ ان القانون الضريبي الاردني قد توسع من حيث الاعتماد على الجزاء المالي في معاقبة من يخالف احكام القانون الضريبي أكثر من الجزاءات السالبة للحرية، وهذا من شأنه ان يحقق مصلحة الخزنة العامة اذ ان الدولة تهدف في المقام الاول من هذه الجزاءات الحصول على موارد مالية للدولة لفرض غرامات اضافة على مبلغ الضريبة من شأنه ان يعمل على تحقيق هذه الغاية.

اما بالنسبة لموقف المشرع الضريبي العراقي فقد اخذ هو الاخر بالجزاءات المالية ومنها:

- الغرامة لم يورد تعريف لها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الغرامة بل اكتفى بالإشارة اليها كجزاء مالي في حالة ارتكاب بعض المخالفات، الامر الذي يوجب معه الرجوع الى القواعد العامة للوقوف على معناها، اذ نص عليها قانون العقوبات بقوله " الزام المحكوم عليه بأن يدفع الى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم " (٣)، اما

(١) المادة (١٣٦) من القانون نفسه.

(٢) الفقرة (أ) المادة (٦٦) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٣) الفقرة (٩١) قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.

الغرامة الضريبية فيمكن تعريفها بانها مبلغ نقدي يوقع على المحكوم عليه المخالف لأحكام قانون ضريبة الدخل والذي ارتكب احد المخالفات المنصوص عليها فيه، بغض النظر عن اقترانها بجزء اخر او تفرض لوحدها.

وتقسم الغرامة حسب الجهة التي تفرضها الى غرامة صادرة من المحاكم المختصة وغرامة تصدر من لجان الاستئناف، فبالنسبة للنوع الاول من الغرامات ، لقد اقرها المشرع عندما نص على " يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد المخالفات التالية... " (١)، وتتميز هذه الغرامة بأنها تصدر من قبل المحكمة المختصة فهي تجمع بين صفتي التعويض والعقوبة (٢)، اما عن النوع الثاني للغرامة التي تصدر من لجان الاستئناف فقد اجاز لها القانون فرض غرامة تتراوح ما بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على ان لا تقل هذه الغرامة عن ٥٠٠ دينار وهذا ما نص عليه القانون بقوله " تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن (٥٠٠) دينار " (٣).

- كما اجاز القانون الضريبي اضافة نسبة مئوية كجزء على المُكلف الذي لم يدفع الضريبة خلال مدة الواحد والعشرين يوماً من تاريخ التبليغ وتقدر هذه النسبة ٥% ، والتي تتضاعف في حالة انقضاء المدة الاولى وهذا ما قدره المشرع بقوله " اذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ التبليغ وفق المادة الرابعة والاربعين يضاف اليها ٥% من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفع خلال واحد وعشرين يوماً بعد انقضاء المدة الاولى" (٤)، كما ان من حق السلطة المالية ان تفرض مبلغاً اضافياً على الضريبة يقدر بنسبة ١٠% من الضريبة المستحقة على ان لا يزيد عن (٥٠٠٠٠٠) على المُكلف الذي لم يقدم تقريراً او امتنع عن هذا التقديم لغاية ٣١/٥ كما تفرض هذه النسبة على الشخص الذي يتسبب بتأخير انجاز دخله الا اذ ثبت ان هذا التأخير كان لعذر مشروع، وهذا ما نص عليه القانون

(١) المادة (٥٦) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) احمد حمد الله الموسوي، مصدر سابق، ص ١٦١.

(٣) الفقرة (٣) المادة (٥٦) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٤) المادة (٤٥) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

بقوله " تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (١٠%) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد على (٥٠٠٠٠٠٠) خمسمائة الف دينار على المُكلف الذي لم يقدم او الذي يتمتع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٣١/٥... " (١).

- كما يعتبر من الجزاءات المالية ما نص عليه القانون بقوله " على السلطة المالية ان تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في احدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية" (٢).

اما عن اهمية الموطن الضريبي في الجزاءات الضريبية فيمكن بيانها من خلال الاتي:

- ان اختلاف الدول في شدة الجزاءات السالبة للحرية، واختلافها كذلك في مقدار الجزاءات المالية من شأنه ارباك المُكلف الضريبي، وبالتالي ان فرض الضريبة على وفق معيار الموطن يسهل على المُكلف سواء كان شخصاً طبيعياً او معنوياً الالمام بهذه الجزاءات، مما يساهم بصورة اكبر من امكانية تحقيق الغاية من هذه الجزاءات.

- ان تنفيذ الجزاءات داخل الدولة الواحدة تستلزم اجراءات ونفقات لإتمامها، فكيف يكون الحال اذا ما كان تنفيذ هذه الجزاءات يستلزم اجراءات تمتد الى دول اخرى غير دولة الموطن و الامر الذي يكلف الدولة نفقات وجهد اكبر مما لو كان الشخص متوطن في داخل الدولة، كما لو تم فرض الضريبة على اساس الجنسية وكان المتجنس متوطن في دولة اخرى، فإذا ما خالف المتجنس هذا غير المقيم فتفرض الدولة صاحبة الجنسية عقوبة عليه، والذي يستلزم لتنفيذها الرجوع الى الدولة التي يتوطن فيها، اما اذا فرضت الضريبة على وفق معيار الموطن فان الكثير من هذه الصعوبات تذلل اذ يسهل على الدولة صاحبة الموطن تنفيذ هذه الجزاءات اذ انها لا تحتاج الى مفاتيح دولة اخرى من اجل تنفيذها.

- ان فرض الضريبة وفق اكثر من معيار دون الاعتماد على معيار الموطن من شأنه ان يخلق النزاع بين الدول من حيث احقيتها في فرض الضرائب من عدمه الامر الذي

(١) الفقرة (٤) المادة (٥٦) من القانون نفسه.

(٢) المادة (٥٩) من القانون اعلاه.

ينسحب معه على احقية هذه الدول في فرض الجزاءات، وبالتالي فإن الاعتماد بصورة اصلية على معيار الموطن للأسباب التي ذكرناها من شأنه ان يقلل من هذا النزاع.

الفصل الثالث

اهمية الموطن الضريبي

على الصعيد الدولي

الفصل الثالث: أهمية الموطن الضريبي على الصعيد الدولي

تباينت التشريعات الضريبية التي بموجبها يُحدد نطاق سريان الضريبة على المُكلفين في تحديدها لمعايير الاختصاص الضريبي، ولأن الدول تسعى للحصول على أعلى إيراد ممكن من الضريبة، فهذا الأمر يجعلها بأن تضع قانونها الضريبي بطريقة تحكيمية دون الاخذ بنظر الإعتبار ما يمكن ان يلحق بالمُكلف الضريبي من أعباء إضافية.

كما قد تدفعه الى ممارسة اعمال غير قانونية، كأن يلجأ الى التهرب الضريبي بما ينعكس بصورة سلبية على حجم هذه الايرادات الأمر الذي دفع الدول الى ضرورة التعاون فيما بينها للتسيق بين أنظمتها الضريبية لتلافي ذلك.

وإذا ما كانت الاتفاقيات الضريبية ولا سيما الثنائية منها الوسيلة الابرز في توطيد التعاون بين الدول، إلا أنه توجد أساليب إذا تبعتها الدول من خلال العمل على تعديل نظامها الضريبي على نحو يساهم في التعاون بين الدول من أجل تلافي المشكلات الضريبية وتحقيق مصالح جميع تلك الدول الأطراف في مجال هذا التعاون، الأمر الذي حدا بنا الى بحث هذه الاساليب التي من شأنها العمل على تحقيق تنسيق بين الأنظمة الضريبية على المستوى الدولي.

ولأهمية الاتفاقيات الضريبية الثنائية منها أو الجماعية في توطيد التعاون بين الدول في المجال الضريبي فضلنا بحثه بمطلب مستقل عن باقي اساليب التنظيم، كما سنتناول في هذا المبحث المشاكل التي لا تقتصر على المستوى الداخلي بل تتعدى لتشمل دول أخرى وذلك من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: توطيد التعاون الضريبي الدولي

المبحث الثاني: معالجة المشكلات الضريبية الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي

المبحث الاول: توطيد التعاون الضريبي الدولي

تسعى الدول على إختلاف أنظمتها السياسية الى الحصول على إيرادات مالية ضريبية دون ان تأخذ بالاعتبار النظام الضريبي للدول الاخرى، الا ان سهولة إنتقال رؤوس الاموال وانتشار فكرة الاستثمار الاجنبي لدى الدول دفع بها الى التعاون فيما بينها لضمان التنسيق بين قوانينها الضريبية مما سهل على الدول استيفاء حقوقها الضريبية بشكل اكثر دقة ، وهذا يحتنا على دراسة اهم الاساليب التي من الممكن ان تلجأ اليها الدول في سبيل ذلك ، كما تلجأ الدول الى عقد إتفاقيات فيما بينها لتنظيم التعاون وفي هدي ذلك سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين وعلى النحو الاتي:

المطلب الاول: أساليب التنظيم الضريبي الدولي

لا يقتصر اثر الضريبة على دولة واحدة فقط، بل يمتد ليشمل دولاً اخرى، وعلى الرغم من إن فرض الضريبة يُعد تعبيراً على سيادة الدولة، إلاَّ إنَّه من الافضل ان تراعى القوانين الضريبية الوطنية الأثار التي يمكن ان تُحدثها على الصعيد الدولي والذي يكون من خلال أساليب معينة وإن كانت غير ملزمة بذلك، إلاَّ ان أخذ الدول بها يساعد على تقريب إتجاهات القوانين الضريبية للدول المختلفة وسنوضح ذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: فاعلية القوانين الضريبة والتفاعل بينها

سنتناول في هذا الفرع بيان اسلوب فاعلية القوانين الضريبية واسلوب التفاعل بين القوانين الضريبية وكما مبين في أدناه:

١. فاعلية القوانين الضريبية:

يقصد بفاعلية القوانين الضريبية مدى فهم القانون الضريبي الداخلي للضريبة الدولية، اي لا بد ان يُراعي المُشرع الوطني عند سنه للقانون الضريبي القوانين الضريبية للدول الاخرى، اي مدى تأثير الضريبة الوطنية على عناصر الانتاج الاجنبي، اذ ان النظم الضريبية في الوقت الحاضر لم تعد نظاماً مغلقة، بل تمتد لتشمل دول اخرى عن طريق حركة وانتقال رؤوس الاموال بين الدول، اذ بإمكان المكلف الضريبي تدبير اموره وذلك عن طريق البحث عن افضل القوانين الضريبية التي من شأنها التقليل من اعبائهم الضريبية واستثمار الاموال فيها ، وبالتالي فإن النظام الضريبي السائد في الدولة يعمل على جذب الاستثمار من عدمه، فالدولة التي تسعى الى جذب الاستثمار لا بد من ان تعمل على تعديل قوانينها الضريبية على نحو

يجذب رعايا الدول الاخرى لأجل الإقامة فيها لاستثمار اموالهم داخل اقتصادها ، والتعديل على هذا النحو يكون من خلال مراقبة التطورات التي تحدث في القوانين الضريبية للدول الاخرى ،والذي قد يكون من شأنها تقليل فعالية نظامها الضريبي ، وبالتالي فإن الدول التي تهدف الى جذب الاستثمار تعمل على اعطاء ضمانات اكثر من الدول الاخرى ، كأن يعدل النظام الضريبي بشكل يلائم اكثر في تشجيع الاستثمار الاجنبي داخل الدولة^(١).

ونحن نرى من اجل تفعيل دور القانون الضريبي ينبغي ان تعمل الدولة على تعديل قانونها الضريبي على نحو يجعل الاعتماد على الموطن بصورتيه الإقامة، والمركز الرئيسي للأعمال ، فاذا كانت الدولة تهدف الى جذب رؤوس الاموال الاجنبية داخل اقليمها ، فإنها تعمل على تسهيل الإقامة لغرض استثمار الاموال داخل اقليمها، كأن تعمل على زيادة الاعفاءات الضريبية التي يتمتع بها المستثمر الاجنبي ،او معاملته معاملة المستثمر الوطني داخل الدولة ، وبالعكس من ذلك فيما اذا كانت الدولة لا تهدف الى جعل اقليمها ساحة للاستثمار الاجنبي ، بل تسعى الى الحد من هذا الاستثمار ، فالأمر هنا يختلف باختلاف ميول الدولة لجذب الاستثمار من عدمه.

٢. التفاعل بين القوانين الضريبية:

على الرغم من ان القانون الضريبي يرتبط بمبدأ سيادة الدولة والتي تعني عدم خضوع الدولة لسلطة اعلى منها سواء كانت على المستوى الداخلي او المستوى الدولي فالدولة هي صاحبة السلطة على اقليمها وسكانها ومواردها ، واستقلالها عن اي سلطة خارجية وعدم خضوعها لإرادة دولة اخرى^(٢)، وبالتالي فإن سيادة الدولة تكون خارج حدود الدولة بتقرير حالة اختصاصها الضريبي على حساب العدالة التي يُقصد بها معاملة دافعي الضرائب ذوي المراكز المتماثلة معاملة ضريبة واحدة . ومبدأ العدالة هنا هو مبدأ شكلي ، طالما إنَّ للدولة إختصاص في فرض الضريبة دون الاهتمام به الذي قد لا يُراعى عند المقارنة بين شخص داخل الدولة وشخص خارجها، وهو أمر غير مرغوب به من قبل الدول الاخرى إذ من الافضل إنَّ تُراعي الدولة مبدأ العدالة عند فرض الضريبة سواء كانت الضريبة تفرض داخل الدولة او خارجها، وهو ما يمكن تحقيقه عن طريق التفاعل بين القوانين الضريبية وذلك من

(١) د. عبد الهادي مقل، الضريبة في منظور دولي، ط٢، دار النهضة العربية، ٢٠١١، ص١٢-١٣.
(٢) د. سامي جمال الدين، النظم السياسية والقانون الدستوري، بلا ط، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٥، ص٢٧.

خلال مراعاة بعض المعايير العامة والمستقرة في القانون الدولي كمعيار المعاملة بالمثل والتي لها تأثيرات اقتصادية وسياسية ، والذي قد يُوحي بوجود نظام ضريبي عالمي ، والذي يعكس من خلاله تقييم هذا النظام الضريبي او ذاك والحُكم عليه ، ومدى تأثير ذلك النظام الضريبي على الاقتصاد العالمي والوطني من خلال معرفة مدى قدرة السياسة المالية على جذب الاستثمار في بعض المناطق وما يتمخض عنه من اعادة توزيع المكاسب والثروات بين القطاعات الاقتصادية للدول ، كما إنَّ من شأن تفاعل القوانين الضريبية تجنب الازدواج الضريبي^(١)، اذ من المعلوم إنَّ الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تفرض دولتين أو أكثر على ذات الوعاء ضريبتين متشابهتين خلال مدة زمنية واحدة والذي يُكلّف بها الشخص ذاته^(٢)، نتيجة لإختلاف المعايير التي تعتمدها الدول عند فرض الضريبة، فقد تفرض دولة (أ) الضريبة على اساس الجنسية، وتفرض الدولة (ب) ضريبة استناداً الى معيار الموطن، فاذا كانت الضريبة تفرض على ذات الوعاء ويتحملها الشخص نفسه خلال مدة زمنية واحدة فنكون هنا أمام ازدواج ضريبي دولي.

وبناءً على ما تقدم، فإن اعتماد الدول على معيار الموطن والذي يكون بمقتضاه فرض الضريبة على أساس الإقامة او مركز العمل الرئيسي اي بمعناه الحُكمي او الواقعي من شأنه ان يساعد على حل العديد من المشاكل الشائكة بين القوانين الضريبية ، لا سيما ونحن في عصر قد زادت فيه حرية التنقل لرؤوس الاموال وزادت حرية التجارة بين الدول ، الأمر الذي جعل مسألة وضع سياسة مالية دولية مسألة في غاية الأهمية ، وذلك من خلال حث الدول على تبني معيار ضريبي مُحدد عند فرض الضريبة ويُفضل ان يكون معيار الموطن للأسباب التي ذكرناها سالفاً خلال بحثنا هذا.

الفرع الثاني: التنسيق والتكامل الضريبي

نتناول في هذا الفرع اسلوب التنسيق الضريبي واسلوب التكامل الضريبي وعلى النحو

الآتي:

١. التنسيق الضريبي:

(١) د. عبد الهادي مقبل، مصدر سابق، ص ١٥-١٦.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، ص ٢٨.

ويعتقد هذا الأسلوب تعمل الدول على التوحيد الاختياري لإتجاهات السياسات الضريبية الوطنية على نحو يتفق مع إتجاهات السياسة الضريبية في دول أخرى دون ان ترتبط معها في اتفاقيات مسبقة ، اي إنَّ تعمل كل دولة على مراعاة ما يسري في الدول الأخرى في مسائل ضريبية معينة دون الحاجة الى عقد اتفاقيات ضريبية بينها ، الأمر الذي يعني وجود تنسيق مقصود في السياسات الضريبية ، اي دون الحاجة الى وجود اتفاقيات بين تلك الدول لتنظيم شأن ضريبي معين ، كما هو الحال بما يتعلق بالمعاملة بالمثل بخصوص الإعفاءات الضريبية ، اي إنَّ تطبيق النص الضريبي يتوقف على جود معاملة بالمثل لدى الدول الأخرى لكي يتحقق فاعليته^(١).

وقد اخذ القانون الضريبي المصري بأسلوب التنسيق الضريبي حينما قرر اعفاء ما يحصل عليه اعضاء السلكين الدبلوماسيين والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الاجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي من مرتبات بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة وقد قرر المُشرع ما يأتي: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يُعفى من الضريبة : ما يحصل عليه اعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الاجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة"^(٢)، كما اخذ القانون الاردني بذلك عندما نص على "يُعفى من الضريبة: الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي او القنصلي غير الأردنيين الممثلين للدول الأخرى في المملكة شريطة المعاملة بالمثل"^(٣).

لقد تبنى المُشرع العراقي أسلوب التنسيق الضريبي عندما نص على: " تُعفى من الضريبة المدخولات الآتية: الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين اما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز اعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل"^(٤).

(١) د. عبد الهادي مقبل، مصدر سابق، ص ١٢٠.

(٢) الفقرة (٧) المادة (١٣) قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) الفقرة (أ/ ١٠) المادة (٤) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.

(٤) الفقرة (٤) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

ويُلاحظ إنَّ أسلوب التنسيق الضريبي هو أسلوب اختياري وليس ملزم وبالتالي يمكن للدولة العدول عنه إذا كان من جانب واحد، أو الانسحاب منه إذا كان هناك اتفاق بشأنه، كما ان التنسيق الضريبي بين الدول لا يترتب عليه المساس بسيادتها باستثناء ما تلزم به الدول نفسها بإرادتها.

أما عن أهم الأسباب التي من شأنها العمل على عدم التنسيق الضريبي بين الدول فيمكن إجمالها بالآتي:

أ- تغليب كل دولة اعتبارات مصالحها الداخلية على غيرها من الاعتبارات الأخرى، والاهتمام بدفعي الضرائب من مواطنيها ، إذ إنَّ الاهتمام بأمر الضريبة عبر الحدود لا يكون إلاَّ عرضياً، في غالب الأحيان، ولا سيما حينما تطلق التشريعات الضريبية الوطنية أو تُقيد بهدف ضمان ان هذا النشاط أو ذلك يعامل معاملة ضريبية مُماثلة بمعاملة الشركات الوطنية ،ومن ثم يحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وقديما لم يكن لهذا النوع من المستثمرين عبر الحدود وزن كبير ، ومن ثم لم يكن يُنظر للإيراد أو الخسارة المترتبة على ذلك كمشكلة لها اهمية بالغة كما هو الحال الان.

ب- إنَّ انتقال رؤوس الاموال عبر الحدود لا زال محدود النطاق على الرغم من كونه عكس من الحال في الماضي مصحوبا بشبكة من خبراء الضرائب والمحاسبين ومستشاري الاستثمار المتخصصين في دراسة النظم الضريبية بصفة منتظمة ومتابعة بهدف تعظيم الربح لصالح العملاء.

ت- إنَّ التعاون بين الشركات العابرة للحدود بشأن خلق أو تعظيم العائد غير واضح في كثير من الأحيان ولذلك فأن تأثير قرارات الشركات كان ولا يزال أبعد ما يكون عن الوضوح وهو ما إنعكس بدوره على تقدير أثر ذلك على الضرائب تقديرا صحيحا على الهياكل الاقتصادية على المستويين الوطني والعالمي^(١).

ث- يتضح مما تقدم إنَّ التنسيق الضريبي بين الدول من شأنه إنَّ يُقرب بين وجهات نظر الدول بشأن السياسات الضريبية، كأن تتفق الدول بالاعتماد على معيار الموطن الضريبي في فرض الضريبة بشرط المعاملة بالمثل، كأن تفرض مصر الضريبة على الاشخاص المتوطنين لديها من رعايا دولة العراق اذا عامل العراق رعايا مصر بذات المعاملة، وتشرط

(١) د. عبد الهادي مقبل، مصدر سابق، ص ٣٠.

كل منها عدم فرض الضريبة على رعايا دولهم اذا فرضت الدولة المقابلة ضريبة على اساس الموطن الضريبي، وذلك من شأنه الحد من اثاره المشاكل الضريبية.

٢. التكامل الضريبي:

يتضمن التكامل الضريبي الدولي اتحادا ماليا بين الدول الاعضاء في الاتفاق اذ يكون من شأن الاتحاد كسلطة مركزية تنضيم المسائل عموما للدول الاعضاء وبالتالي يقع على عاتق حكومات تلك الدول واجب تنفيذ ما يقره الاتحاد من سياسات في شأن الضريبة للدول الاعضاء وهو ما يعني ان سلطة اتخاذ القرار بالنسبة للمسائل الهامة المتعلقة بالسياسة المالية ومنها الضريبة من الدول فرادي الى الاتحاد كسلطة مركزية. ففي الاتحاد الاوربي مثلا يتم رسم وتنظيم المسائل الضريبية بين الدول الاعضاء بواسطة سلطات الاتحاد وليس بواسطة الدول الاعضاء وليس على الاخير إلا تنفيذ ما تقرره تلك السلطات من سياسات في هذا الشأن^(١)، و يبدو ذلك اكثر وضوحا في الدول الفدرالية^(٢)، اذ إن على حكومات الدول الاعضاء تنفيذ ما تتخذه السلطات الفدرالية من قرارات بشأن الضريبة ، والتكامل الضريبي يهدف الى ازالة الحواجز الضريبية لتحقيق حرية كاملة لحركة عناصر الانتاج والمنتجات بين الدول الاعضاء، وذلك لان التفاوت في الضرائب بين الدول الاعضاء يؤثر في المنافسة ، او يقلل من تفعيلها^(٣)، وهذا ما نظمتها وأكدت عليه اتفاقية روما والتي نصت على " لا يجوز لأحدى دول السوق ان تفرض على منتجات دول اخرى من الدول الاعضاء ضرائب داخلية من اي نوع تزيد على الضرائب المفروضة على المنتجات القومية المماثلة وعلى الدول الاعضاء تعديل تشريعاتها وفقا لهذا النص في ميعاد لا يتجاوز بدأ المرحلة الثانية من الفترة الانتقالية"^(٤) كما نصت ذات الاتفاقية على "لا ترد بالنسبة للبضائع المصدرة من دولة في السوق الى دولة من الدول الاعضاء اية ضرائب تزيد على الضرائب المفروضة عليها"^(٥).

(١) د. عبد الهادي مقبل، مصدر سابق، ص ١٢٢.

(٢) وهي دولة مركبة فسلطة الدولة الفدرالية تنقسم وتتوزع بواسطة الدستور بين الحكومة المركزية وحكومات اقليمية، انظر في ذلك د. شورش حسن عمر، خصائص النظام الفدرالي في العراق دراسة تحليلية مقارنة، ط٢، المركز العربي، القاهرة، مصر، ٢٠١٨، ص ٣٧.

(٣) د. عبد الهادي مقبل، مصدر سابق، ص ١٢٣.

(٤) المادة (٩٥) من اتفاقية روما الخاصة بإنشاء السوق الاوربية المشتركة سنة ١٩٥٧.

(٥) المادة (٩٦) من اتفاقية روما اعلاه.

المطلب الثاني: الاتفاقيات الضريبية لتوطيد التعاون الدولي

تُعد الاتفاقيات الضريبية الدولية مصدر هام من مصادر الضريبة الدولية الى جانب القوانين الداخلية للدول اذ تتضمن الاتفاقيات الضريبية سواء كانت اتفاقيات دولية او اقليمية احكاما واجراءات من اجل توزيع الاختصاص الضريبي للدول المتعاقدة، الامر الذي يدفعنا الى دراسة الاتفاقيات الضريبية من حيث اطارها العام واهدافها مبينين معه نماذج من هذه الاتفاقيات وذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الاول: مفهوم الاتفاقيات الضريبية

تُعد الاتفاقيات الضريبية كما ذكرنا من الاساليب الهامة التي من شأنها ان تعمل على تقريب وجهات نظر الدول بشأن فرض الضريبة، وهذه الاتفاقيات لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي والتي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فينا للمعاهدات "اتفاق دولي يعقد بين دولتين او أكثر ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة او اكثر اياً كانت التسمية التي تنطبق عليه"^(١).

يُلاحظ في هذا التعريف تعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على اتفاقيات دولية على ان تبرم هذه الاتفاقيات من قبل اشخاص القانون الدولي العام^(٢)، وعلى ان تكون هذه الاتفاقيات مكتوبة وموثقة اذ لا يُعد الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلين عن دولتين اتفاقية دولية كون هذه الاتفاقية تجسد الحقوق والواجبات بين الدول المتعاقدة.

أما عن الاتفاقيات الضريبية الدولية، فهي الاتفاقيات التي يكون موضوعها ضريبي محض، والتي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض الاحكام والنصوص الضريبية

(١) المادة (٢) اتفاقية فينا لقانون المعاهدات سنة ١٩٦٩.

(٢) ويقصد بأشخاص القانون الدولي العام كل من يوجه اليه خطاب القاعدة القانونية والتي تتمثل بالدول والمنظمات الدولية والافراد احياناً، انظر سعود بن خلف النويميس، القانون الدولي العام، ط١، مكتبة القانون المقارن والاقتصاد، الرياض، ٢٠١٤، ص١٤٩.

كاتفاقيات التعاون في المجال التقني او العلمي او الثقافي، اذ ان موضوع الاتفاقيات الضريبية تُنظم العلاقات بين دولتين او أكثر بالنسبة لضرائب معينة كضريبة الدخل او التركات^(١).

عليه يمكن تعريف الاتفاقيات الضريبية: بأنها الاتفاقيات التي يكون موضوعها تنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين او اكثر كأن تُنظم من خلالها معايير الاختصاص الضريبي في ضريبة الدخل او التركات وغيرها.

أما عن الهدف الاساسي للاتفاقيات الضريبية سواء كانت جماعية ام ثنائية هو لتفادي حدوث المشكلات الضريبية ومنها مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وذلك عن طريق تحديد مجال اختصاص كل دولة طرف في الاتفاقية، من خلال اعطاء الحق لإحدى الدول بفرض الضريبة كأن تكون دولة اقامة المكلف او اعطاء الحق في فرض الضريبة صاحبة مصدر الدخل وبالتالي يتم القضاء عن طريق الاتفاقيات الضريبية سواء كانت جماعية او ثنائية، دولية كانت او اقليمية على مشكلة الازدواج الضريبي فضلا عن الهدف الاساسي، تهدف الاتفاقيات الضريبية الى تحقيق ما يأتي:

- أ- مكافحة التهرب الضريبي الدولي وذلك من خلال تبادل المعلومات بين الادارات الضريبية لكل من الدول المتعاقدة التي من شأن هذه المعلومات التأكد من الوعاء الضريبي للمكلفين، علاوة عن ان تقديم المعلومات تساعد على تحصيل الضرائب.
- ب- قد يكون الهدف من هذه الاتفاقيات منع التمييز بين شخص حامل جنسية الدولة وبين شخص لا يحملها، بالنسبة للحقوق والالتزامات التي تترتب على عاتق المكلف الضريبي والتي يكون على هذا الاخير ادائها والتي يجب ان لا تكون اكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.
- ت- كما تهدف الاتفاقيات الضريبية الى عدم عرقلة حركة الاستثمار بين الدول ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي كما هو الحال في اتفاقية الامم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية لسنة ٢٠٠١^(٢).

(١) بوقروة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة ٢٠٠١، ص ٣٩.

(٢) بوقروة ايمان، مصدر سابق، ص ٤.

وبالتالي فان تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة من شأنه تحقيق اهداف عدة كأن تتفق الدول فيما بينها على اعطاء الحق لدولة الموطن سواء بصورته الحكمي او الواقعي في فرض الضرائب كما لو اتفق العراق مع جمهورية مصر بإعطاء الحق في فرض الضريبة للعراق على شخص مصري الجنسية مقيم في العراق مع عدم فرض الضريبة عليه من قبل مصر الامر الذي يساعد على معالجة الكثير من المشاكل اهمها الازدواج الضريبي علاوة عن معالجة المشاكل التي تتعلق بفرض الضريبة وتنفيذ العقوبة، كما مر بنا سابقا.

وتنقسم الاتفاقيات الضريبية الى اتفاقيات جماعية واخرى ثنائية وعلى النحو الاتي:

١- الاتفاقيات الجماعية:

وهي الاتفاقيات التي تتعقد بين عدد من الدول، وهذه الاتفاقيات قد تكون عالمية معقودة بين عدد من الدول ليست في اقليم واحد، وقد تكون اقليمية معقودة بين دول تقع في اقليم واحد^(١)، ومن الامثلة على الاتفاقيات العالمية الاتفاقية المعقودة من طرف الامم المتحدة، كالنموذج الاتفاقي للأمم المتحدة حول الازدواج بين البلدان المتقدمة والنامية عام ٢٠١١، وكذا في الإطار الاقليمي توجد اتفاقيات في الشأن الضريبي كاتفاق الوحدة الاقتصادية بين الدول العربية المنعقدة عام ١٩٥٧.

٢- الاتفاقيات الثنائية:

وهي الاتفاقيات التي تتعقد بين دولتين وهو الاتفاق الاكثر شيوعاً، وما يميز هذه الاتفاقيات سهولة التوصل الى اتفاق حول الاجراءات والاساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين^(٢)، والتي من خلالها يمكن معالجة بعض المشاكل الضريبية كالازدواج الضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية كالأقامة او ممارسة نشاط معين بالبلدين معاً، الا ان تطبيق هذه الاتفاقيات يبقى محدوداً بالدولتين طرفا المعاهدة فقط، كاتفاقية العراق مع جمهورية مصر بشأن تلافي الازدواج الضريبي، واذا كانت المعاهدات الثنائية محصورة بين اطرافها الا ان المعاهدات الجماعية غالباً ما تنص على اباحة انضمام الدول اليها، وقد تبين ان الاتفاقيات الجماعية حل غير

(١) د. عصام العطية، القانون الدولي العام، ط٣، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٠، ص١١٢.

(٢) د. سهيل حسين الفتلاوي، اجهزة الامم المتحدة، ج٢، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، المملكة الاردنية،

٢٠١١، ص٣٠٧.

عملي في معالجة المشكلات الضريبية، ولعل السبب في ذلك يرجع الى التباين في الأنظمة الضريبية السائدة في الدول المختلفة والتعارض الذي يحصل نتيجة هذا الاختلاف بين مصالح هذه الدول وبالتالي فإن الاتفاقيات الثنائية هي الأكثر فعالية في الوصول الى حلول عملية لمعالجة المشكلات الضريبية كالتهرب والازدواج الضريبي^(١).

وفي هذا الصدد يثور السؤال الاتي هل ان الاتفاقيات الضريبية تطبق داخل الدولة اذا ما كان هناك تعارض بينها وبين القانون الداخلي أي انها تقدم على القانون الداخلي، للإجابة على هذا السؤال لا بد من الرجوع الى دستور كل دولة على حده:

أ- ففي بعض الدول لا تعترف بعلو الاتفاقيات الضريبية على نصوص القانون الداخلي، كما هو الامر في الولايات المتحدة، فهي لا تعلق على القانون الداخلي الا اذا قصد الكونجرس الأمريكي ذلك، ويكون العكس من ذلك فلا تسمو الاتفاقيات الضريبية على القانون الداخلي اذا لم يقصد الكونجرس ذلك، ولمعرفة هذا القصد لا بد من العودة للأعمال التحضيرية للقانون الصادر عن الكونجرس للتصديق على الاتفاقية الضريبية للتحقق من ذلك القصد^(٢).

ب- وقد ينص دستور الدولة على سمو الاتفاقيات الضريبية على القانون الداخلي كما هو الحال بالنسبة للدستور الفرنسي^(٣).

ت- هنالك بعض الدول تعطي للاتفاقيات الضريبية مكانة متساوية القانون الداخلي، كما هو الحال بالنسبة للدستور المصري والذي ينص على "رئيس الجمهورية يبرم المعاهدات ويبلغها مجلس الشعب مشفوعة بما يناسب من البيان، تكون لهل قوة القانون بعد ابرامها والتصديق وفقاً للأوضاع المقررة"^(٤)، فوفقاً لهذا النص الدستوري فإن الاتفاقية الضريبية بعد التصديق عليها ونشرها لها حكم القانون من حيث التطبيق.

(١) د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، بلا ط، الفتح للطباعة والنشر، بلا سنة نشر، ص ١٤-١٥.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، مصدر سابق، ص ٢٠.

(٣) نصت المادة ١ (٥٥) من الدستور الفرنسي سنة ١٩٥٨ على (المعاهدات او الاتفاقيات المصدق او الموافق عليها بوجه صحيح تتغلب منذ نشرها على القوانين الفرنسية)).

(٤) المادة (١٥١) الدستور المصري سنة ٢٠١٤.

ث- اما بالنسبة للدستور العراقي فقد اكتفى بالنص على "تنظيم عملية المصادقة على المعاهدات والاتفاقيات الدولية بقانون يسن بأغلبية ثلثي اعضاء مجلس النواب"^(١)، وعند العودة الى قانون المعاهدات العراقي يلاحظ على انه نص على "تقوم وزارة العدل بنشر المعاهدة وقانون التصديق عليها او الانضمام اليها في الجريدة الرسمية"^(٢)، وبذلك يتبين لنا ان الاتفاقيات الضريبية التي يصادق عليه مجلس النواب بعد نشرها مع قوانين المصادقة او الانضمام عليها تكون لها قوة القانون الاعتيادي.

ج- اما في حالة سكوت الدستور عن تقرير سمو الاتفاقيات الضريبية من عدمه، فيميز بين حالتين، حالة اذا ما كان صدور التشريع سابقاً على الاتفاقية، وحالة ما اذا كان صدور التشريع لاحقاً على الاتفاقية، ففي الحالة الاولى تطبق الاتفاقية وتهمل نصوص القانون، وذلك تطبيقاً لمبدأ نسخ القانون اللاحق للقانون السابق، اما في الحالة الثانية فيميز بين سكوت التشريع اللاحق من موقفه ازاء الاتفاقية، وبين ثبوت نية التشريع اللاحق في مخالفة الاتفاقية، ففي الحالة الاولى يفترض ضمناً ان المشرع اراد تطبيق الاتفاقية الى جانب القانون الداخلي الامر الذي ينبغي التوفيق معه بينهما، وذلك بتطبيق احكام الاتفاقية بالنسبة للدول التي تكون طرف في الاتفاقية، وتطبيق القانون الداخلي للدول التي ليست طرفاً في الاتفاقية، اما في حالة وضوح قصد المشرع في مخالفة احكام الاتفاقية، فيعمل بالقانون وتهمل احكام الاتفاقية وان ادى ذلك الى ان تتحمل الدولة المخلة بأحكام الاتفاقية المسؤولية الدولية المترتبة على هذا الاخلال^(٣).

الفرع الثاني: نماذج من الاتفاقيات الضريبية

سنتناول في هذا الفرع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية علاوة على الاتفاقية المبرمة بين دولة العراق ودولة الامارات وعلى النحو الاتي:

(١) الفقرة (٤) المادة (٦١) من الدستور العراقي ٢٠٠٥ النافذ.

(٢) الفقرة (٧) المادة (٢٧) من قانون عقد المعاهدات رقم (٣٥) سنة ٢٠١٥ المنشور في الوقائع العراقية، عدد ٤٣٨٣.

(٣) د. عصام العطية، مصدر سابق، ص ١٦٧-١٦٨.

وأولاً- الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بشأن الدخل ورأس المال وفقاً لقراءتها عام ٢٠١٤:

تهدف هذه الاتفاقية القضاء على الازدواج الضريبي فضلاً عن الحد من التهرب الضريبي والتمييز الضريبي، اما عن الاشخاص الذين تسري عليهم احكام هذه الاتفاقية فهم الذين يقيمون في أحد الدولتين المتعاقبتين او كلاهما معاً^(١)، ويقصد بالأشخاص هنا الشخص الطبيعي والشخص المعنوي وان تحديد الشخص المقيم يعتبر امراً ضرورياً لتطبيق احكام الاتفاقية اذ ان معيار الإقامة من اهم معايير الاختصاص الضريبي وفقاً لهذه الاتفاقية^(٢).

اما عن معايير الاختصاص الضريبي وفق هذه الاتفاقية والتي لها صلة وثيقة بموضوع بحثنا فنتمثل بالآتي:

١- معيار الإقامة الضريبية: تعد الإقامة الضريبية من اهم المعايير التي تعتمد عليها الاتفاقية عند فرض الضريبة، ولتحديد مكان اقامة كل شخص فقد جرت العادة ان يترك لكل دولة الحرية في وضع الشروط اللازمة لاعتبار الشخص مقيم على اقليمها لغرض اخضاعه للضريبة، وقد نصت الاتفاقية النموذجية على اعتبار الشخص مقيم في دولة متعاقدة بقولها " اي شخص يخضع وفقاً لأنظمة تلك الدولة للضريبة فيها بسبب سكنه او اقامته او محل ادارته او اي معيار اخر ذي طبيعة مماثلة " ^(٣).

يلاحظ من خلال هذا النص ان الاتفاقية قد اقرت بأحقية كل دولة بتحديد معنى الإقامة الضريبية الا انها وضعت بعض المعايير التي من خلالها يمكن تحديد مكان الإقامة كوجود مسكن للشخص الطبيعي في اقليم الدولة، ووجود مقر ادارة بالنسبة للشخص الاعتباري.

وعلى وفق هذه الاتفاقية تعد الإقامة شرط اساسي لتطبيقها، وبالتالي فان الشخص الذي لا يقيم في احد الدول المتعاقدة لا يمكنه الاستفادة من احكامها، والسؤال الذي يطرح في هذا المقام هو كيف يمكن تحديد دولة الإقامة في حالة استيفاء الشخص شروط الإقامة في كلتا الدولتين المتعاقبتين، وهو امر مهم اذ ان الشخص في هذه الحالة سوف تخضع دخوله للضريبة في كلتا الدولتين مما يعرضه للازدواج الضريبي، الامر الذي عالجته الاتفاقية حسب

(١) المادة (١) من الاتفاقية ص ٢٣.

(٢) بوقروة ايمان ، مصدر سابق، ص ٥٤.

(٣) الفقرة (١) المادة (٤) من الاتفاقية.

الترتيب الاتي: اذ نصت الاتفاقية النموذجية على " عندما يعد فرداً وفقاً لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقبتين فأن وضعه يتحدد كالآتي:

أ- يعد مقيماً فقط في الدولة التي يتوافر له سكن دائم فيها، فأن توافر له سكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقبتين فيعد مقيماً فقط في الدولة المتعاقدة التي تكون فيها علاقاته الشخصية والاقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية).

ب- إذا لم يكن ممكناً تحديد الدولة المتعاقدة التي فيها مركز مصالحه الحيوية او لم يتوفر له سكن دائم في اي من الدولتين المتعاقبتين، فيعد مقيماً فقط في الدولة المتعاقدة التي فيها سكنه المعتاد.

ت- إذا كان له سكن معتاد في كلتا الدولتين المتعاقبتين او لم يكن له سكن معتاد في اي منهما، يعد مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون مواطناً فيها.

ث- اذا كان مواطناً في كلتا الدولتين المتعاقبتين او لم يكن مواطناً في اي منهما، تقوم السلطتان المختصتان في الدولتين المتعاقبتين بتسوية المسألة بالإتفاق المشترك^(١)؛ يلاحظ من خلال النص اعلاه ان الاتفاقية النموذجية قد جعلت المسكن الدائم المعيار الالهم لتحديد مكان الإقامة في احد الدول المتعاقدة، ولفظ المسكن الدائم هنا جاء مطلقاً وبالتالي فلمسكن سواء كان مملوكاً للمقيم او مستأجر يعتبر مسكن دائم، بشرط ان يقيم فيه بصفة دائمة، لذلك لا يعد المنزل الذي يتخذه الشخص للإقامة فيه فترة اجازته مسكن دائم لغرض الإقامة الضريبية.

اما اذا كان للشخص مسكن دائم في كلتا الدولتين، فالشخص يعتبر مقيماً في الدولة التي يوجد فيها مركز مصالحه الحيوية، اي الدولة التي تربطه فيها علاقات اقتصادية وشخصية، وفي حالة تعذر تحديد مركز المصالح الحيوية للشخص، ولم يكن له مسكن دائم في اي من الدولتين فيكون مكان الإقامة اي الركن المادي للموطن في الدولة التي يقطن فيها الشخص بصورة اعتيادية وليست دائمية، ولم تحدد الاتفاقية المدة اللازمة لتحقيق السكن المعتاد، الامر الذي اغفلته الاتفاقية ، والذي ينبغي مراجعته كي لا يصيب احكامها الغموض او النقص، اما اذا تعذر تحديد مكان الإقامة بالاعتماد على المسكن الدائم او المسكن المعتاد يلجأ الى الجنسية لتحديد مكان اقامة الشخص، اي يعتبر الشخص مقيم لأغراض الضريبة في

(١) الفقرة (٢) المادة (٤) من الاتفاقية.

الدولة التي يحمل جنسيتها، اما اذا لم يتم التوصل الى تحديد الاختصاص الضريبي باستخدام المعايير السابقة ، كأن يحمل المكلف جنسية كلتا الدولتين يتم طرح المسألة على الجهات المختصة للوصول الى اتفاق مشترك.

٢. معيار مصدر الدخل:

على وفق هذا المعيار يكون الحق في فرض الضريبة على دخل الشخص غير المقيم في الدولة في حالة تحقق هذا الدخل على اقليمها، ويوجد مصدر الدخل بصورة عامة في الدولة التي يمارس فيها الشخص نشاطا يدر عليه ربحا اذ يعتبر البلد مصدر الدخل بالنسبة لفئة الاجور في الدولة التي يمارس فيها نشاطها، ويعد هذا المعيار الأبرز بعد معيار الإقامة، اذ حاولت الدول المتقدمة الدفاع عن معيار الإقامة لاعتماده في فرض الضريبة تماشياً مع مصالحها، كون هذه الدول هي المصدرة لرؤوس الاموال، اما الدول النامية فقد دافعت عن معيار مصدر الدخل كونها الدول المستقبلية لرؤوس الاموال^(١).

٣. معيار المنشأ الدائمة:

يقصد بالمنشأ الدائمة" المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كلياً او جزئياً"^(٢)، يعد مفهوم المنشأة الدائمة من المفاهيم التي تناولتها الاتفاقية ويسمح بفرض الضريبة فقط من قبل الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي المالكة للمنشأة الدائمة ويستلزم لوصف المنشأة بالدائمة حسب التعريف اعلاه ان تتصف الانشطة التي تمارسها المنشأة بالدوام، ويشمل مصطلح المنشأة الدائمة حسب ما نصت عليه الاتفاقية بـ

أ- مركز الادارة.

ب- فرع.

ت- مكتب.

ث- مصنع.

ج- ورشة.

ح- منجم او بئر نפט او غاز او محجر او أي مكان اخر لاستخراج الموارد الطبيعية. ٣-

يعد موقع بناء او انشاء او مشروع تركيب منشأة دائمة فقط إذا استمر لمدة تزيد على

اثني عشر شهراً " (٣).

(١) بوقروة ايمان، مصدر سابق، ص ٦٦.

(٢) الفقرة (١) المادة (٥) من الاتفاقية.

(٣) الفقرة (٢-٣) المادة (٥) من الاتفاقية.

- كما ان الاتفاقية نصت على حالات لا تعتبر فيها منشأة دائمة وبالتالي لا يتحقق الاختصاص الضريبي ضمنها وهي:
- أ- استخدام المرافق فقط لغرض تخزين السلع او البضائع التي يملكها المشروع او عرضها او توريدها.
- ب- الاحتفاظ بمخزون من السلع والبضائع التي يملكها المشروع او عرضها او توريدها فقط.
- ج- الاحتفاظ بمخزون من السلع او البضائع التي يملكها المشروع فقط لغرض المعالجة من قبل مشروع اخر.
- د- الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء سلع او بضائع او جمع معلومات للمشروع.
- هـ- الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغايات القيام بأي انشطة ذات طبيعة تحضيرية او مساعدة للمشروع.
- و- الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي مزيج للأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية (أ) الى (هـ). بشرط ان يكون النشاط الكلي للمقر الثابت للعمل الناتج عن هذا المزيج ذا طبيعة تحضيرية او مساعدة.^(١)

ومن الجدير بالذكر ان الاتفاقية النموذجية هذه قد نصت على بعض الاحكام ومن هذه الاحكام عدم التمييز والذي يعني عدم اخضاع مواطنون دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الاخرى لأية ضرائب او التزامات تختلف عن تلك التي يخضع لها مواطنو تلك الدولة بشرط ان تكون الظروف نفسها^(٢).

وبما انه موضوع بحثنا يتعلق بتحديد الاختصاص الضريبي للدولة من اجل فرض الضريبي لذا سوف نكتفي بما بيانه من مواضيع تتعلق به، والتي حددها كما بينا اعلاه ومن ضمنها معيار الإقامة والتي تمثل التصور الواقعي للموطن، اذ ان هذه الاتفاقية قد قررت فرض الضريبة وجعلته من اختصاص الدولة التي يقيم فيها المكلف الضريبي، وبالتالي نرى ان هذه الاتفاقية قد برزت معيار الموطن من خلال ضابط الإقامة.

ثانياً- اتفاقية جمهورية العراق وحكومة الامارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يخص الضريبة على الدخل ورأس المال سنة ٢٠١٧ والمصادق عليها بالقانون العراقي رقم ١٠ لسنة ٢٠١٩.

(١) الفقرة (٤) المادة (٥) من الاتفاقية..

(٢) المادة (٢٤) من الاتفاقية.

ابرمت هذه الاتفاقية لغرض تعزيز العلاقات الاقتصادية والاستثمارية بين العراق والامارات، وتطبق هذه الاتفاقية على الاشخاص الذين يقيمون في العراق او الامارات او كلتا الدولتين، وهذا ما نصت عليه الاتفاقية بقولها " تطبق هذه الاتفاقية على الاشخاص المقيمين في احدى الدولتين المتعاقدتين او كلتاهما"^(١)، اما عن الضرائب التي تشملها الاتفاقية فهي ضريبة الدخل والضريبة على رأس المال^(٢).

وبخصوص معايير توزيع الاختصاص الضريبي والذي يمثل موضوع بحثنا ، فهو يشبه الى حد ما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، اذ ان الدولة التي لها حق في فرض الضريبة هي الدولة التي يقيم فيها المكلف الضريبي، فأذا كان المكلف مقيم في العراق يكون الاختصاص للعراق وليس لدولة الامارات ، ويعتبر الشخص مقيم في العراق لأغراض هذه الاتفاقية أي شخص يخضع للضريبة حسب قوانين جمهورية العراق بسبب مقر اقامته او سكنه او ادارته او أي معيار اخر يحدده القانون الضريبي العراقي وهذا ما نصت عليه الاتفاقية بقولها: " يعني مصطلح مقيم بالنسبة لجمهورية العراق أي شخص حسب قوانينها يخضع للضريبة فيها، بسبب مقر سكنه او اقامته او مقر ادارته واي معيار اخر ذي طبيعة مماثلة، بالنسبة لدولة الامارات العربية المتحدة الفرد الذي يكون محل اقامته في دولة الامارات العربية المتحدة واي شركة تؤسس هنالك"^(٣)، وفي حالة كون الشخص مقيم في الدولتين معاً فالاتفاقية وضعت ضوابط معينة لتحديد اقامة الشخص ،اذ جعلت مكان اقامة الشخص في الدولة التي يكون له فيه سكن دائم، فأذا لم يكن للشخص مسكن دائم في العراق والامارات، فمكان اقامته يتحدد في الدولة التي يكون له مصالح رئيسية فيها، فأذا كانت له مصالح رئيسية في العراق اعتبر الشخص مقيماً في العراق، والعكس صحيح فأذا كانت له مصالح في الامارات اعتبر الشخص مقيماً في الامارات ، اما ان لم يكن له مصالح رئيسية في العراق لا في الامارات، فإن مكان اقامته تتحدد في الدولة التي له فيها سكن معتاد بيد ان هذه الاتفاقية لم تحدد كما هو الحال عليه في الاتفاقية النموذجية المدة اللازمة لاعتبار السكن معتاد، الامر الذي يضيف على احكام هذه الاتفاقية الغموض في هذا الشأن، اما ان لم يكن للشخص مسكن معتاد في كلا الدولتين المتعاقدتين، فهو يعتبر مقيماً في الدولة التي يحمل جنسيتها، أي ان

(١) المادة (١) من الاتفاقية.

(٢) المادة (٢) من الاتفاقية.

(٣) الفقرة (١) المادة (٥) من الاتفاقية.

هذه الجنسية جعلت وسيلة لتحديد اقامة الشخص، اما اذا كان الشخص يحمل جنسية العراق وجنسية الامارات معاً، او كان لا يحمل جنسية أي من الدولتين، وتعذر تحديد مكان اقامة الشخص بالاعتماد على الضوابط السابقة فيتم اللجوء في هذه الحالة الى الاتفاق المشترك بين الدولتين لتحديد الدولة التي يعتبر مقيم فيها^(١).

كما ان من المعايير التي نصت عليها الاتفاقية هو معيار المنشأ الدائمة، ولتشابه ما جاء في هذه الاتفاقية مع ما تقضي به اتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، لذا نكتفي بما بحثناه بما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية منعا للتكرار.

(١) الفقرة (٢) المادة (٥) من الاتفاقية.

المبحث الثاني: معالجة المشكلات الضريبية

يعد الموطن الضريبي معياراً من المعايير المهمة بتصوره الواقعي والحكمي في معالجة المشكلات التي يتعرض لها النظام الضريبي للدولة، وهذه المشكلات قد لا يقتصر مداها على الحدود الداخلية للدولة، بل قد يتعدى ذلك لتصبح مشكلة ضريبية دولية، فالموطن الضريبي في حالة الاتفاق عليه بين الدول كمعيار لفرض الضريبة له أهمية في معالجة المشكلات الضريبية على نحو أكثر مما لو كانت الضريبة تفرض اعتماداً على معيار آخر، الأمر الذي ينبغي معه بيان أهم المشكلات الضريبية من ناحية، وكذلك بيان الدور الذي من الممكن أن يقوم به الموطن الضريبي في معالجة هذه المشكلات من ناحية أخرى وذلك من خلال المطالبين الآتيين:

المطلب الأول: أهمية الموطن الضريبي في معالجة مشكلة الأزواج الضريبي

يعد تعدد المعايير التي تعتمدها الدول عند فرض الضريبة سبب من أسباب انتشار مشكلة الأزواج الضريبي الدولي، فضلاً عن الأزواج الداخلي، وعليه لا بد من بيان مفهوم الأزواج الضريبية، وكيفية معالجته من خلال اعتماد الموطن الضريبي وذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: تعريف الأزواج الضريبي

أورد فقهاء المالية العامة تعريفات عدة للأزواج الضريبي، إذ يقصد بالأزواج الضريبي تعرض المكلف الضريبي سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً لدفع ضريبة لأكثر من مرة واحدة عن نفس المادة الخاضعة للضريبة خلال مدة زمنية واحدة^(١)، كما يعرف بأنه (فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته في المدة ذاتها)^(٢).

ومن خلال التعريفات اعلاه يشترط لتحقيق الأزواج الضريبي توافر عدد من الشروط والتي تتمثل بالآتي:

(١) د. سعيد محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، ط١، دار دجلة، عمان، ٢٠١١، ص١٢٧. ينظر أيضاً هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج١، ط٢، مطبعة التعليم العالي، بغداد، بلا سنة نشر، ص١٨٠.

(٢) د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، مصدر سابق، ص٢٨.

أولاً- ان تكون الضريبة من نوع واحد

ويقصد بذلك ان تكون الضريبة التي فرضت على المكلف في اول مرة هي ذاتها التي تفرض على المكلف في المرة الثانية، اي ان يدفع المكلف اكثر من ضريبة واحدة على وعاء المال نفسه الخاضع للضريبة على الرغم من ان الواقعة المنشئة للضريبة هي ذاتها ولم تتحقق الا لمرة واحدة، وبخلاف ذلك اذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة وفرضت الضريبة مرة اخرى تبعاً لذلك على ذات المكلف فلا نكون امام ازدواج ضريبي، اذ انه من المنطق ان يخضع المكلف للضريبة بعدد المرات التي قام بالفعل المنشئ لها^(١)، كما ان دفع المكلف الضريبة على دخله الناتج من ملكية عقار ، وضريبة اخرى على دخله الناتج من نشاط صناعي او تجاري، لا يحقق الازدواج الضريبي لاختلاف نوع الضريبة في كل منهما، في حين ان الشخص قد يدفع ضريبتين متشابهتين على ذات المال كأن يدفع ضريبة على الدخل الناتج من راس المال، وضريبة اخرى على راس المال نفسه ولكونها منخفضة السعر يتم سدادها من الدخل ، ففي هذه الحالة نكون امام ازدواج اقتصادي وليس ازدواج قانوني، كون الدخل يكون محمل بعبء الضريبتين من الناحية الفعلية^(٢).

ثانيا- وحدة المادة الخاضعة للتكليف الضريبي

يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة، ان يكون المال الخاضع للضريبة هو ذاته في الضريبتين، ومن ثم فاختلف المال الخاضع للضريبة يؤدي الى انتهاء حالة الازدواج الضريبي، كأن يدفع المكلف الضريبي ضريبة عن دخله الناتج له من عمله كموظف، و يدفع ضريبة اخرى على ثروته فهنا نكون امام اختلاف في المال الخاضع للضريبة وبالتالي فلا نكون بصدد ازدواج ضريبي^(٣).

ثالثاً- ان يكون المكلف القانوني بالضريبتين واحد

ويقصد بذلك ان يكون المكلف الذي تفرض عليه الضريبتين شخصاً واحداً ، اي ان يكون المكلف القانوني هو الذي يتحمل الضريبة مرتين او اكثر من ذلك، ووحدة المكلف

(١) د. فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، بلا ط، منشورات الحلبي الحقوقية،

بيروت، عمان، ٢٠٠٣، ص ٢٥٣.

(٢) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق ص ١٦٧.

(٣) د. بلال صلاح الانتصاري، مصدر سابق، ص ٣١٣.

الضريبي لا تثير اي خلاف فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعية، على العكس من ذلك فيما يتعلق بالأشخاص المعنوية، كما هو الحال عند فرض الضريبة على الشركة المساهمة ككل باعتبارها شخصاً معنوياً، ثم فرضت ضريبة على توزيعات هذه الشركة لمساهميها، فالازدواج الضريبي هنا لا يتحقق من الناحية القانونية على الرغم من وحدة المال الخاضع للضريبة اذ ان المكلف بدفع الضريبة على الارباح هي الشركة في حين ان المكلف بدفع الضريبة بعد توزيعها هم الاشخاص المساهمون في الشركة، الا ان الازدواج الضريبي يتحقق من الناحية الاقتصادية فقط لتحمل المساهمين العبء الضريبي في الحالتين^(١).

رابعاً- وحدة المدة الزمنية

لكي تحصل ظاهرة الازدواج الضريبية لابد من ان تكون المدة نفسها التي تفرض عنها الضريبة اكثر من مرة، فالضريبة التي يدفعها المكلف سنة (٢٠١٨) لا يطالب بها سنة (٢٠١٩) فاذا دفع المكلف الضريبة عن ارباحه اكثر من مرة واحد خلال سنة ٢٠١٨، ا فانه يكون في حالة ازدواج ضريبي، اما اذا دفع ضريبة عن ارباحه خلال عام ٢٠١٨ ثم دفع نفس الضريبة خلال عام ٢٠١٩ فلا نكون امام ظاهرة الازدواج الضريبي لأختلاف المدتين، ويعتبر شرط وحدة المدة الزمنية شرطاً مستقلاً بالنسبة لشرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة ، اذ ان اختلاف المدة لا يؤدي الى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة وخاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال^(٢).

انواع الازدواج الضريبي:

ينقسم الازدواج الضريبي الى ازدواج ضريبي مقصود واخر غير مقصود، كما ينقسم الى ازدواج ضريبي وطني وازدواج ضريبي دولي وحسب التفصيل الآتي:

١- الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود

(١) د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، ص ١٥٨.

(٢) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٢٢٩.

أ- الأزواج الضريبي المقصود: ويقصد به الأزواج الذي يعتمد المشرع الضريبي احداثه، والجدير بالذكر ان الصورة الغالبة للأزواج الضريبي المقصود هو الأزواج الضريبي الداخلي^(١)، لتحقيق اهداف يسعى المشرع الى تحقيقها منها:

- زيادة حصيلة الضرائب لتغطية عجز مالي حكومي.
- رغبة المشرع في تقليل الاستثمار في مجال معين.
- تحقيق موارد مالية لسلطتين مختلفتين، كمل لو فرضت الدولة على الدخل ضريبتين احدهما لسد حاجة نفقات الحكومة المركزية والثانية لمقابلة نفقات السلطة المحلية.

ب- الأزواج الضريبي غير المقصود: وهو الأزواج الذي يحدث دون ان تتجه اليه نية المشرع، فالمشرع لا يتعمده ولكنه يتولد نتيجة عدم التناسق بين القوانين الضريبية، كما انه قد يحدث نتيجة فرض ضرائب جديدة دون مراعاة للضرائب القائمة، كما قد يحدث الأزواج الضريبي نتيجة عدم تحديد الاختصاص الضريبي بين السلطات، وفي الغالب يكون الأزواج الضريبي الدولي أزواج ضريبي غير مقصود اذ انه يحدث نتيجة اختلاف الدول في الاسس التي تعتمدها عند فرض الضرائب، الا انه في حالة نادرة يكون الأزواج الضريبي الدولي أزواج مقصود، كما لو ان الدولة ارادت احداث هذا الأزواج للحد من هجرة رؤوس الاموال خارج الدولة^(٢).

٢- الأزواج الضريبي الداخلي والأزواج الدولي:

أ- الأزواج الضريبي الداخلي: ويراد به الأزواج الذي ينشأ في نفس الاقليم او في داخل الدولة الواحدة ويتخذ الأزواج الضريبي الداخلي صور معينة:

- الأزواج الضريبي الذي ينشأ في الدول الاتحادية وينتج عند قيام السلطة الواحدة بفرض ضريبتين على نفس المال أحدهما تفرضها السلطة المركزية والآخرى تفرضها السلطة المحلية.

(١) د. حسين عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة دراسة مقارنة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٣، ص ٤٤٠.

(٢) د. محمد دويدار، نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، بلا ط، دار الجامعة، بيروت، ١٩٩٩، ص ١٠٨. ينظر أيضاً د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٧٠.

- كما قد ينشأ الازدواج الضريبي في الدولة البسيطة اذ تفرض الحكومة المركزية الضريبة على مال معين ثم تفرض الهيئة المحلية الضريبة على ذات المال، وذلك بسبب وجود التعارض والاختلاف في التشريع الضريبي داخل الدولة الواحدة، او بسبب تعمد المشرع الى احداث هذا الازدواج في فرض ضريبتين او اكثر على المال ذاته (١).

ب- الازدواج الضريبي الدولي: فيتحقق بعد توافر الشروط المطلوبة للازدواج السالف ذكرها، ولكن بين دولتين، والسبب في حدوث الازدواج الضريبي الدولي تطبيق الدولة لقوانينها الضريبة خارج حدودها الإقليمية، اذ ان الدول قد تختلف في الاساس الذي تعتمده في فرض الضريبة الواحدة، كما لو فرضت ضريبة في العراق اعتماداً على معيار الجنسية، وفرضت الاردن على ذات الوعاء ضريبة على اساس معيار التبعية الاقتصادية، فهنا يتحقق الازدواج الضريبي الدولي، لان المكلف الضريبي يتعدد التزامه بدفع الضريبة لأكثر من جهة دولية عن ذات المادة (٢).

الفرع الثاني: معالجة مشكلة الإزدواج الضريبي

قبل البدء في بيان اهم الحلول التي يمكن من خلالها معالجة الإزدواج الضريبي لا بد من بيان الأسباب التي تخلق حالة الإزدواج الضريبي، وكذلك بيان الآثار التي تترتب على الإزدواج الضريبي وذلك من خلال النقاط الآتية:

اولاً- اسباب الإزدواج الضريبي: تختلف اسباب الازدواج الضريبي الداخلي عن اسباب الإزدواج الضريبي الدولي كما سنوضحه بالآتي:

١- يمكن اجمال اسباب انتشار الإزدواج الضريبي الداخلي بالآتي:

١- اسباب مالية: يعد ازدياد النفقات العامة سبب يدفع الدولة الى اللجوء للازدواج الضريبي ليتسنى لها تحقيق اهدافها، خصوصاً المالية منها، وكان الاجدر بالدولة ان تلجأ الى زيادة حصيلتها الضريبية من خلال رفع سعر الضريبة بدلاً من فرض ضرائب اضافية على ذات الأوعية.

(١) د. عبد الامير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية دراسة مقارنة، ط١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٧، ص ٥١.

(٢) د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ٩٨.

ب- اسباب تشريعية: يعد عدم التنسيق بين القوانين الضريبية سبب في انتشار الإزدواج الضريبي ففي بعض الأحيان تصدر القوانين الضريبية المتعارضة فيما بينها وتتسبب في خضوع بعض الأموال لأكثر من ضريبة واحدة في ذات الوقت، كما ان عدم التنسيق بين الادارات الضريبية في الدولة الواحدة من شأنه التسبب في احداث الازدواج الضريبي (١).

٢- اما بالنسبة للإزدواج الضريبي الدولي فيعود السبب في حدوثه الى اختلاف التشريعات الضريبية فيما بين الدول، واستقلال كل منها عن الاخر لعدم تواجد سلطة عليا تنظم هذه التشريعات الضريبية ومن هذه الاسباب كذلك:

١- تقدم وسائل المواصلات، الامر الذي يترتب عليه سهولة تنقل الأيدي العاملة ورؤوس الاموال بين الدول.

ب- ظهور المشاريع الضخمة التي تمارس نشاطها بين أكثر من دولة الامر الذي يجعلها محل لفرض أكثر من ضريبة مما يسبب معه حدوث الازدواج الضريبي (٢).

ومن الجدير بالذكر ان الازدواج الضريبي ينتج عنه اثار سلبية تتمثل في عرقلة العمل وضعف النشاط الاقتصادي، وبالتالي يحدث عقبة امام العلاقات الاقتصادية بين الدول مما يؤثر على حركة الاستثمار الدولي، كما ان زيادة العبء يبعث ببعض المكلفين للتهرب من دفع الضريبة مما يؤثر بشكل مباشر على حصيله الإيرادات الضريبية التابعة للدولة، كما ان من اثار الازدواج الضريبي الاخلال بمبدأ العدالة الضريبية، من حيث انه يوزع العبء الضريبي توزيعاً غير عادل (٣).

ثانياً - معالجة الازدواج الضريبي

تختلف معالجة مشكلة الإزدواج الضريبي الداخلي عن الازدواج الضريبي الدولي بما يأتي:

١- معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الداخلي: تتعمد الدول احداث الازدواج الضريبي المقصود، والذي تسعى من خلاله الى تحقيق اهداف معينة، يأتي في مقدمتها زيادة

(١) د. عبد الله الحرتسي حميد، مصدر سابق، ص ٧٣.

(٢) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٢٣٥.

(٣) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٧٣.

الحصيلة الضريبية او معالجة بعض المشكلات الاقتصادية كالتضخم، وبالتالي لا مجال للتكلم عن تلافيه اذ انه لا يعتبر مشكلة، اما فيما يخص الازدواج الضريبي لغير المقصود، فيمكن تجنب حدوثه بحسب في ما اذا كان ناشئاً عن وجود سلطة مركزية واخرى متمثلة بوحدات الحكم المحلي، فيمكن تجنب الازدواج في مثل الحالة من خلال تحديد الاختصاص المالي لكل منهما^(١)، كأن يحدد اختصاص كل سلطة في فرض ضريبة معينة لا تشاركها السلطة الاخرى في هذا النوع من الضرائب، كذلك يمكن تلافى الازدواج الضريبي عن طريق تقسيم الايراد الضريبي بين السلطات فمثلاً يكون نصيب السلطة المركزية ٧٥% ويكون نصيب السلطة المحلية ٢٥% عوضاً عن تخصيص نوع معين من الضريبة لكل سلطة^(٢). اما في حالة نشوء الازدواج الضريبي في داخل حدود اختصاص السلطة الواحدة، والذي يكون نتيجة اختلاف او تعارض بين قوانين الدولة، فيمكن تلافى هذا الازدواج من خلال العمل على تنسيق القوانين الضريبية من خلال اجراء التعديلات اللازمة له^(٣).

ومن الامثلة التي اتخذها القانون العراقي لمعالجة الازدواج الضريبي الداخلي ما نص عليه قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فقد نص على اجراءات من شأنها التقليل او التفايدي من مشكلة الازدواج الضريبي بقوله: " تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع اي شيء منه الى اصحاب الاسهم وتعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين ماليا عن قطع الضريبة ودفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضية وكافة الامور المطلوب القيام بها عملاً بأحكام هذا القانون"^(٤)، كما نص على: " يقدر دخل المشاركة جملة ويقسم على الشركاء حسب حصصهم ويفرض الضريبة عليه بعد اضافته الى دخل كل منهم من المصادر الاخرى على ان تثبت المشاركة بالوثائق او السجلات القانونية او المستندات التي تقتنع بها السلطة المالية"^(٥).

٢- معالجة الإزدواج الضريبي الدولي:

(١) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٢٢١.

(٢) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٧٤.

(٣) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٢٣٥.

(٤) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٥) الفقرة (١) المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ.

ان معالجة الازدواج الضريبي الدولي يمكن ان يتم من خلال العمل على اعفاء الايرادات الضريبية المستثمرة في الخارج، اذ ان الاعفاء الضريبي من شأنه معالجة مشكلة الازدواج الضريبي^(١) كالإعفاء الذي نص عليه التشريع الضريبي المصري بقوله: "يعفى من الضريبة ٦- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على اعفائها"^(٢).

ومن الامثلة على الاعفاء المقرر لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي في القانون الاردني ما نص عليه المشرع الاردني بقوله "يعفى من الضريبة : ٨- الدخل الذي يحققه المستثمر غير الاردني المقيم من مصادر خارج المملكة والناشئة عن استثمار رأسماله الاجنبي والعوائد والارباح وحصيلة تصفية استثماراته او بيع مشروعه او حصصه او اسهمه بعد اخراجها من المملكة وفق احكام قانون الاستثمار او اي قانون اخر يحل محله"^(٣)، اما في التشريع الضريبي العراقي فقد نص على "تعفى من الضريبة: ١٤- العملات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفى المصارف العراقية من الضريبة على العملات المترتبة في بلدانها بتأييد المصرف العراقي المختص"^(٤).

الا انه لا يمكن لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي بالاعتماد على الاجراءات الداخلية لكل دولة فحسب، والتي تتوافق مع مصالحها دون الاكتراث في الغالب لمصالح الدول الاخرى، بل يكون من خلال عقد معاهدات تمثل الدول تعمل على التنسيق بين التشريعات الضريبية اذ ان المتعارف عليه ان تقوم كل دولة بوضع قانون يخدم مصالحها دون مراعاة مصالح الدول الاخرى وذلك لعدم وجود سلطة عليا تنسق المواقف بين الدول^(٥).

فالحل الامثل لمعالجة الازدواج الضريبي يكون من خلال محورين أحدهما يكون على المستوى الداخلي والاخر يكون على المستوى الدولي:

-
- (١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الانظمة الضريبية العربية دراسة مقارنة، ط١، دار الحامد، عمان، الاردن، ٢٠٠٧، ص٩٢.
 - (٢) الفقرة (٦) المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
 - (٣) الفقرة (١) المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
 - (٤) الفقرة (١٤) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
 - (٥) د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الاعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، بلاط، دار الحامد، عمان، الاردن، ٢٠٠٧، ص١٤٢.

أ- على المستوى الداخلي يكون من خلال عدة اجراءات تتخذها الدولة في مكافحة الازدواج الضريبي منها تنسيق قوانينها الضريبية وتعديلها على نحو يمنع الازدواج الضريبي كأن تعدل قانونها الضريبي من ناحية معايير الاختصاص باعطاء الدولة التي يقيم عليها حاملي جنسيتها الحق في فرض الضريبة واعفاء حاملي جنسيتها من الخضوع للضريبة إذا كانوا مقيمين في دولة اخرى.

ب- على المستوى الدولي: يكون من خلال عقد معاهدات دولية تعمل على خلق التنسيق بين التشريعات الضريبية بشكل واسع والعمل على اعطاء الحق لدولة الموطن في فرض الضريبة، وذلك باعطاء دولة الإقامة للشخص الطبيعي او المعنوي والتي تمثل التصور الواقعي للموطن، او الدولة التي يكون على اقليمها موقع العمل الرئيسي الذي يمثل التصور الحكمي للموطن الضريبي والذي من شأنه العمل على منع الازدواج الضريبي، فكما مر بنا ان من اهم اسباب الازدواج الضريبي هو اختلاف معايير الاختصاص الضريبي بين الدول في فرض الضريبة، فاذا ما تم الاتفاق على المستوى الدولي يتحدد باختصاصه دولة الموطن في فرض الضريبة فيمكن ان يشكل ذلك نقطة حاسمة من اجل القضاء على اهم اسباب حدوث الازدواج اما عن الاسباب في اعطاء دولة الموطن الحق في فرض الضريبة دون دولة الجنسية على اعتبار ان دولة الموطن هي الدولة التي يستفاد من خدماتها المكلف اكثر من حامل الجنسية فهو يتفق كثيراً مع مبدأ التكافل الاجتماعي بين الدولة والمواطن وبالتالي يمكن تحقيق اهداف الدولة بطريقة اكثر سهولة.

المطلب الثاني: معالجة مشكلة التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من ابرز المشكلات التي يمكن ان تواجه النظام الضريبي لكل دولة، والذي له دور بارز في خفض إيرادات الخزينة العامة، والذي من شأنه العمل على اضعاف الخدمات العامة التي تؤديها الدولة للمواطنين، ولاسيما في الدولة التي يكون اعتمادها الاكبر على ما تتحصله من الإيرادات الضريبية، ولأهمية هذه المشكلة لا بد لنا من توضيح المقصود بالتهرب الضريبي، وما هو الدور الذي يمكن ان يلعبه الموطن الضريبي في معالجتها وذلك من خلال الفرعيين الآتيين:

الفرع الاول: مفهوم التهرب الضريبي

سنبين في هذا الفرع بيان معنى التهرب الضريبي، وكذلك بيان انواعه والاسباب المؤدية اليه وذلك من خلال النقاط الاتية:

اولاً- معنى التهرب الضريبي: يقصد بالتهرب الضريبي قيام المكلف الضريبي بالتخلص من دفع الضريبة ومحاولة الفرار منها وعدم تنفيذ الالتزام القانوني الذي يوجب دفعها^(١)، مستخدماً في ذلك الطرق غير المشروعة، وتختلف ظاهرة التهرب الضريبي عن نقل العبء الضريبي والتي لا تعمل على ضياع أي مبلغ من المبالغ المستحقة للخزانة العامة، فكل ما في نقل العبء الضريبي هو نقل عبء دفعها من قبل المكلف القانوني الى شخص اخر يلتزم بدفعها، في حين ان التهرب الضريبي يعمل على ضياع حقوق الخزانة العامة^(٢).

ويختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي، والذي يقصد به قيام الشخص باعتماد اساليب وطرق تكون مشروعة قانونياً لغرض التقليل من مبالغ الضريبة التي تفرض عليه او من اجل تلافي الخضوع لها عن طريق استغلال الثغرات الواردة في القانون^(٣)، كما ويختلف التهرب عن التجنب الضريبي من حيث ان التجنب الضريبي عمل يقوم به المكلف وذلك بدفع الضريبة عن طريق ترتيب شؤونه بشكل برىء غير مخالف للقانون حتى يتمكن من دفع ضريبة اقل او عدم دفعها اطلاقاً مستخدم طرق يسمح بها القانون للوصول الى ذلك، في حين ان التهرب الضريبي عمل يقوم به المكلف بشكل احتيالي خلافاً لأحكام القانون من اجل

(١) د. بشار حسين العجل، الخراج والضريبة المعاصرة في الفقه الاسلامي دراسة مقارنة، بلاط، دار الكتب العلمية، بيروت، ٢٠١٧، ص٢٤٧-٢٤٨. ينظر ايضاً د. عبد المنعم محمد داود، الجرائم الضريبية والجمركية، بلاط، مركز البحوث والمراجع الضريبية والجمركية، بلا سنة نشر، ص١٥١. ينظر ايضاً سامح عاشور، المدونة في الضرائب الشاملة ومشكلاتها العملية، ج٢، الشرق الأوسط للإصدارات القانونية، ٢٠١٧، ص٦٠٩.

(٢) د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، ط١، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٣، ص١٥٤.

(٣) طارق حمدي حمدان ابو سنينة، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، ٢٠٠٨، ص٣٣.

تحقيق غايته في تقليل مبلغ الضريبة المفروضة عليه او عدم دفعها، فالتهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون ويتم ملاحقة صاحبه (١).

وعلى الرغم من ان التجنب الضريبي لا يعد جريمة يعاقب عليها القانون الا انه يؤثر في النهاية على الحصيلة الضريبية الامر الذي ينعكس سلباً على الخزنة العامة، والحل الذي يمكن من خلاله معالجة التجنب الضريبي هو تعديل القوانين الضريبية على نحو يمنح المكلف الضريبي من ان يتجنب الخضوع للقانون حتى لو كان بصورة مشروعة.

ثانياً: اسباب التهرب الضريبي: يرجع حدوث التهرب الضريبي الى العديد من الاسباب بعضها يعود الى المكلف الضريبي نفسه والبعض الاخر يتعلق بالإدارة الضريبية في حين ان قسم من هذه الاسباب تحدث بسبب القانون الضريبي ذاته وحسب التفصيل الاتي:

١- الاسباب العائدة للمكلف الضريبي ذاته

تتمثل الاسباب التي تدفع المكلف الضريبي الى التهرب من دفع الضريبة شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة المفروضة عليه كذلك الشعور بعدم الانتماء اي تردي العلاقة القائمة بين المكلف والادارة الضريبية تجعل المكلف اكثر ميلا الى التهرب من دفع الضريبة (٢) ، في حين ان زيادة الوعي الضريبي لدى المكلف تحد من ميوله نحو التهرب من الضريبة (٣) اذن الوعي الضريبي يزداد عندما يقتنع المكلف ان الدولة تحسن استخدام اموالها العامة في الوجه الذي يخدم المجتمع ، اما اذا شعر المكلف باستخدام الاموال العامة بطريقة لا تخدم المجتمع او ان الدولة لا تقدم خدمات للفرد تتناسب مع ما يدفعه من ضرائب لها فإنه يميل الى التهرب من اداء الضريبة (٤) .

٢- الاسباب الادارية

(١) رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الاباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الاجنبية والعربية مع اشارة خاصة للتشريع المصري، بلاط، بلا دار نشر القاهرة، مصر ٢٠١١، ص ٢٣.

(٢) هاوكار رمضان عيسى، تحليل اسباب واثار التهرب الضريبي ومعالجته في النظام العراقي ، بحث منشور في مجلة جامعة دهوك، المجلد ٢٠ ، العدد ٢ ، ٢٠١٧، ص ١٤٤.

(٣) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ٢٢٣.

(٤) د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، ط١، مركز الدراسات العربية، مصر، ٢٠١٥، ص ١٢.

تعد الادارة الضريبية الجهة المسؤولة عن تحصيل الضرائب والتي قد يشوب عملها العديد من التجاوزات ، فالإدارة الضريبية تعتمد على اكثر من طريقة في تحصيل الضريبة كاعتمادها على الاقرار الضريبي في تقدير الضريبة والذي قد لا يكون مبني على اسس صحيحة حتى وان توخى المكلف الدقة العالية عند تقديم هذه التقارير فقد لا تكون مقبولة بالنحو الذي قدمها لتلك الدوائر الامر الذي يسهل على المكلف الضريبي التهرب من دفعها^(١) كما ان ضعف الجهاز الاداري وعدم توافر العناصر الفنية في الدولة وتخلف نظم المعلومات وعدم توافر البيانات والاحصائيات اللازمة كلها تدفع المكلف الى التهرب من دفع الضريبة .

كما ان من الاسباب الادارية الاخرى هي ضعف الرقابة و المتابعة والذي يعمل على تقصير العاملين في اداء عملهم^(٢) كذلك يعد الفساد الاداري والمالي في الادارة الضريبية الذي بدوره يمنع الكثير من الاموال الدخول الى الخزنة العامة مما يؤثر على امكانياتها المالية كما هو الحال في العراق اذ يعد الفساد المالي والاداري من الاسباب الرئيسية التي تعمل على تهرب الكثير من الاموال التي من الممكن ان تدخل الخزنة العامة لو كانت الادارة الضريبية تتمتع بالنزاهة^(٣).

٣- الاسباب المتعلقة باقتصاد الدولة

تلعب الظروف الاقتصادية دوراً بارزاً في الحد من التهرب الضريبي او زيادته، سواء كانت تلك الظروف متعلقة بالمكلف الضريبي او الظروف الاقتصادية العامة في الدولة، فبالنسبة للظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف الضريبي، فكلما كان المكلف على درجة عالية من الرفاهة والغنى، زاد دخله، كلما قلت محاولته للتهرب من دفع الضريبة بينما اذا كان العكس من ذلك اي ضعف المركز المالي للمكلف الضريبي زادت الفرصة في محاولته التهرب من دفع الضريبة ، كما ان الظروف الاقتصادية للدولة تلعب دوراً مهماً في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي فاذا كانت الدولة تعيش في حالة رخاء على نحو يؤدي الى زيادة دخول الافراد والذي يعمل على قدرة الافراد في دفع الضرائب وعدم محاولة التهرب من دفعها ، اما اذا كانت الدولة

(١) د. فوزي عطوي ، مصدر سابق، ص ٢٧٧.

(٢) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٨٤.

(٣) هوكار رمضان عيسى، مصدر سابق، ص ٤٢.

تعيش في حالة كساد فان الأفراد في هذه الحالة تقل دخولهم وبالتالي يصبحون اكثر حساسية
ازاء الضرائب الامر الذي يزيد من ميلهم في التهرب من دفعها^(١).

٤- الاسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي

يعد التشريع الضريبي احد الاسباب التي قد تؤدي الى التهرب من دفعها لا سيما اذا
كان هذا التشريع يحتوي على العديد من الثغرات التي تتيح للمكلف فرصة التهرب من تسديد
الضريبة المفروضة عليه ، كما ان كثرة التعديلات على القانون الضريبي من شأنها ان تزيد
في نسبة التهرب من اداءها بالنسبة للمكلفين اذ ان كثرة التعديل تجعل امر مواكبتها
صعباً بالنسبة للمكلفين بدفعها وكذلك بالنسبة للإدارة الضريبية فكثرة التعديلات تجعلها في
حالة ارباك يدفعها الى الخطأ في احتساب الضريبة فيما اذا كانت ملغاة او معدلة او نافذة^(٢)

كما ان سوء التشريع او عدم مراعاة التشريع لمقدرة المكلف الضريبي تكون سبب مهماً
في التهرب من دفع الضريبة^(٣).

كل هذه الاسباب قد تساهم في زيادة ظاهرة التهرب الضريبي والتي لها اثر عكسي على
امكانية الدولة في تحصيل الضرائب اذ انه كلما زاد التهرب الضريبي قل ايراد الخزنة العامة
وبالتالي يكون له تأثير مباشر على امكانية الدولة.
ثالثاً- انواع التهرب الضريبي:

ينقسم التهرب الضريبي الى تهرب ضريبي داخلي اي ما يحدث داخل الحدود الداخلية
للدولة، وتهرب ضريبي دولي والذي يتعدى الحدود الإقليمية للدولة ولكل منهما مفهومه الخاص
به، وعلى نحو التفصيل الاتي:

١- التهرب الداخلي: يقصد بالتهرب الضريبي الداخلي تملص المكلف من عبء الضريبة
داخل حدود الدولة دون ان يتعدى حدودها مستغلاً بذلك الثغرات الموجودة في القانون

(١) طارق حمدي حمدان ابو سنية ، مصدر سابق ، ص ٣٧ وينظر ايضا د. بشار حسين الحجل ، مصدر
سابق ، ص ٢٥٠.

(٢) هاشم منصور الهاشم، الجمارك الاردنية (دراسة توثيقية)، ط١، دار الخليج للنشر والتوزيع، عمان،
الاردن، ٢٠١٩، ص ٦٤.

(٣) د حسن محمد القاضي، الادارة المالية العامة، بلا ط، الاكاديميون للنشر والتوزيع، ٢٠١٢، ص ٦٠.
وينظر ايضا د قيس حس عواد البدراني ، مصدر سابق ، ص ٢٢٤

الضريبي، او قد يكون التهرب بطرق اخرى كما لو لم يقدم الاقرار الضريبي عن دخله (١)، والتهرب الضريبي الداخلي هو تهرب ضريبي قانوني واقتصادي، اي ان الممارسات التي يقوم بها المكلف تكون خارجة عن اطار القانون، فهو عمل غير مشروع، يكون نطاقها بين الافراد والسلطة، ويحدث التهرب الضريبي الداخلي بغض النظر عن جنسية المكلف سواء كان من رعايا الدولة او من غير رعاياها (٢).

٢- التهرب الضريبي الدولي: هو شكل من اشكال التهرب الضريبي الداخلي الا انه لا يقتصر على الحدود الإقليمية للدولة بل يتعداها، فالمكلف الضريبي هنا يستفيد من مبدأ سيادة الضريبة، فالمكلف يستطيع ان يستغل امواله في دولة تفرض ضرائب بسيطة بالنسبة للدول الاخرى، وبالتالي فان المكلف الضريبي يستغل لاستثمار امواله الدولة الأكثر ملائمة لظروفه، كما ان اتفاقيات الازدواج الضريبي قد تساعد المكلف الضريبي على التهرب من اداء الضريبة كما في حالة ان ينقل امواله الى دولة تقرر امتيازات واعفاءات اكثر من الدول الاخرى، وبالتالي يكون قد تخلص من عبء دفع الضريبة ولو بصورة جزئية وليست كلية، والتهرب الضريبي الدولي يختلف عن التهرب الضريبي الداخلي اذ انه احادي المفهوم، اذ انه لا توجد تشريعات ضريبية على المستوى الدولي وان كانت هناك بعض الاتفاقيات التي ترمي الى ان تكون تشريع دولي (٣).

ويترتب على التهرب الضريبي اثار سلبية اذ لم يتم من معالجته وهذا ما سوف نتناوله في الفرع التالي.

-
- (١) د. عبد المنعم محمد داود، التهرب الضريبي الابعاد التشريعية والقضائية في ظل قانون الضريبة الموحدة، بلا ط، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، الاسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٣٣.
- (٢) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٨، ص ٩.
- (٣) زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢، عدد ١، ٢٠١١، ص ٤٢٠.

الفرع الثاني: اثار التهرب الضريبي ووسائل معالجته

للتهرب الضريبي تأثيراً سلبياً على نواحي متعددة في الدولة الا ان هذه الآثار من الممكن تلافيها اذ ما تم التعامل معها وفق وسائل معينه تلجأ اليها الدولة للحد من هذه الآثار وهذا ما سنحاول بيانه في النقاط الآتية:

اولاً- اثار التهرب الضريبي:

يترتب على التهرب الضريبي اثار في النواحي الاقتصادية والمالية والاجتماعية وحسب التوضيح الآتي:

١- إثر التهرب الضريبي على مالية الدولة: يترتب على التهرب الضريبي اثار مالية تتمثل بالأضرار بالخزانة العامة للدولة اذا ان حصيله الضرائب تقل نتيجة لهذا التهرب، مما يؤثر على الموارد المالية للدولة فتبدأ الدولة في سبيل تغطية نفقاتها الى فرض ضرائب جديدة او رفع سعر الضريبة السارية، الامر الذي يعمل على زيادة العبء على المكلفين الملتزمين بأداء الضريبة^(١)، كما ان التهرب الضريبي يلجأ الدولة في سبيل تغطية نفقاتها الى الاقتراض الحكومي وما يصاحبه من مخاطر من ارتفاع الاسعار والتضخم، كما ان القروض الخارجية قد تصاحبها ضغوط سياسية تهدد الاستقلال الاقتصادي والسياسي للدولة وما يترتب عليه من اخلال بالعدالة الاجتماعية اذ لا بد في سبيل سداد هذه القروض من الحصول على موارد مالية والذي تلجأ اليه الدولة في سبيل ذلك الى اصحاب الدخل المحدودة، كما ان التهرب الضريبي يحمل الدولة العديد من النفقات التي يستلزمها مكافحة التهرب الضريبي لا حاجة لها اذا لم يكن هناك تهرب ضريبي^(٢)

٢- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: يؤثر التهرب الضريبي على الاستثمار اذ ان قلة الحصيله الضريبية بسبب التهرب منها من شأنه العمل على اضعاف القدرة الاستثمارية للدولة، كما ان التهرب الضريبي يشجع المكلفين على التوجه لاستثمار اموالهم في المشاريع

(١) شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص٧٥.

(٢) د. خالد سعد زغول حلمي، مصدر سابق، ص٩٧، ينظر ايضا د.. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص١٨٦.

التي يكون فيها التهرب الضريبي اكثر امكانية، ولو كانت هذه المشاريع ليست لها اهمية في المجتمع^(١).

كما ان التهرب الضريبي يساعد على زيادة النقد المتاح لدى المكلفين المتهربين من اداء الضريبة، مما يدفعهم على زيادة نفقاتهم الاستهلاكية في شراء السلع الاجنبية الامر الذي من شأنه التأثير على الصناعة الوطنية^(٢).

٣- الاثر الاجتماعي للتهرب الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي اخلاص بمبدأ العدالة الاجتماعية اذ ان الدولة تهدف من خلال فرض الضرائب تحقيق العدالة في توزيع الثروات وذلك من خلال فرض ضرائب عالية على اصحاب الدخل المرتفعة وتقليلها بالنسبة لأصحاب الدخل المنخفضة مراعاة للمقدرة المالية للمكلف ومحدودية دخله، وبالتالي فأن تهرب اصحاب الدخل العالية من اداء الضريبة المفروضة عليهم، يعرقل هدف الدولة في تحقيق العدالة الاجتماعية في التخفيف من التفاوت الطبقي بين فئات المجتمع^(٣).

كما ان التهرب من اداء الضريبة من شأنه العمل على التهرب من الضرائب الاخرى بالنسبة للمكلف الواحد والمكلفين الاخرين، فتفسد الاخلاق لعدم قيام الاشخاص بالتزاماتهم تجاه الدولة، مما يؤثر على الثقة الممنوحة للجهاز الضريبي، وبالتالي يدفع بالمكلفين الاخرين الى التهرب من اداء الضريبة نتيجة عدم الثقة بالإدارة الضريبية^(٤).

ثانياً- معالجة مشكلة التهرب الضريبي

مما لا شك فيه ان من مصلحة كل دولة القضاء على التهرب الضريبي، سواء كان هذا التهرب الضريبي داخلي او دولي، وللموطن الضريبي اذ ما اعتمد كمعيار اساسي لفرض الضريبة اهمية في الحد من التهرب الضريبي، اذ ان اعتماد الموطن الضريبي يسهم وبشكل اكثر فائدة في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي والتي يمكن بيان اهمها بالاتي:

(١) معاشو مليكة، اليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية،

جامعة د. طاهر مولاي، سعيدة، ٢٠١٦، ص ٣٢.

(٢) د. لرانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٨٧.

(٣) طارق حمدي حمدان ابو سنيينة، مصدر سابق، ص ٣٧،

(٤) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٨٨.

- ١- يعد من الوسائل التي يمكن من خلالها معالجة التهرب الضريبي تبسيط النظام الضريبي عن طريق تسهيل الاجراءات الضريبية وجعل صياغة القانون الضريبي بأسلوب اكثر دقة وكذا بساطة على نحو يمكن للمكلفين فهمها (١).
- ٢- العمل على استقرار التشريع الضريبي، بمنع كثرة ادخال التعديلات المتلاحقة عليه، الامر الذي من شأنه ان يسهل على المكلف استيعاب القوانين الضريبية وتحديد التزامهم بشكل اكثر دقة.
- ٣- الاقتصاد في الانفاق العام وتجنب الاسراف، وذلك عن طريق الاستفادة من الضرائب في المشاريع التي تعود بالفائدة الاكبر على المجتمع (٢). اذ ان المكلف الضريبي اذا كان متوطن في الدولة يشعر بأهمية الضريبة التي يدفعها مقابل ما تقدم له الدولة من خدمات مهمة، اكثر مما لو كان الشخص غير متوطن والذي يكون غايته تتمثل في الحصول على منافع من هذه الدول بأقل ضريبة ممكنة، فالمتوطن في الغالب يستفيد من الضريبة التي يدفعها وذلك عن طريق الخدمات التي توفرها له الدولة المتوطن فيها.
- ٤- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المواطنين عن طريق الوسائل كافة، من حيث بيان ما قد يترتب على التهرب الضريبي من مخاطر قد تؤدي الى تراكم الالتزامات المالية على الدولة، وتوعيتهم بأهمية الضريبة من اجل قيام الدولة بوظائفها الاساسية (٣)، اضافة الى اشعارهم بالمسؤولية تجاه دولهم علاوة على ان التهرب الضريبي يعد فعلاً مخالفاً للأخلاق وشرف المواطنة، ويعد نشر الوعي الضريبي في الدولة اذا تم حصر المكلفين بأداء الضريبة داخل حدودها اكثر سهولة مما لو كان المكلفين باداء الضريبة موزعين على اكثر من دولة وبالتالي يصعب تنمية الوعي الضريبي على النحو المطلوب.
- ٥- اختيار موظفي الضرائب على قدر عالي من الكفاءة والخبرة والنزاهة، والعمل على تحسين مستوى اجورهم على نحو يضمن عدم تواطؤهم مع المكلفين واهدار المال العام (٤).

(١) د. خالد سعد زغلول حلمي، مصدر سابق، ص ٩٩.

(٢) د. رانيا محمود عمارة، مصدر سابق، ص ١٨٨.

(٣) د. رائد ناجي احمد الجميلي، التهرب الضريبي مع اشارة الى موطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠، ص ٢٤٤.

(٤) د. ياسر حسن بهنس، مصدر سابق، ص ١٦.

٦- تفعيل نظام الرقابة بشكل أكثر دقة على نحو يمنع حدوث المخالفات ومنها التهرب الضريبي، بالإضافة الى ذلك يكون على الدولة فرض جزاءات رادعة على كل مكلف يتهرب من اداء الضريبة^(١).

ان هذه الرقابة والعقوبات التي تفرضها الدولة تكون اكثر فعالية بالنسبة للمكلفين الذين يتواجدون في اقليمها، اذ ان الدولة تستطيع ان تقر من خلال تشريعها الضريبي وسائل رقابة لا تمتد الى الدول الاخرى بل تنطبق على الاشخاص الموجودين على اقليمها، كما ان الدولة تستطيع تنفيذ العقوبات التي يقرها القانون على مواطنيها بشكل اكثر دقة فيما لو كانوا مقيمين على اقليم دولة اخرى.

اما بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي فيمكن معالجته عن طريق اتفاقيات دولية واسعة تشمل العديد من الدول من شأنها ان تسهل عمل الرقابة الضريبية خارج حدود الدولة وتسهيل اجراءات الرقابة الضريبية في سبيل حصول الادارة الضريبية على المعلومات المالية العائدة للمكلفين بسهولة، وجباية الضرائب المستحقة عليهم ومحاسبة المتهربين من دفع الضريبة^(٢)، ومن الجدير بالذكر ان صدور قانون فاتكا يمثل عصر جديد للنظام الضريبي الدولي، والذي بموجبه يلزم المؤسسات غير الامريكية بتقديم تقارير عن حسابات واصول مالية للمواطنين والاشخاص المقيمين في الولايات المتحدة الامريكية، والذين يملكون حسابات واصول مالية خارج الولايات المتحدة الامريكية، وذلك منعاً من التهرب الضريبي، ويكون الاتفاق مع الادارة الضريبية الامريكية من خلال ثلاث اليات، اما عن طريق اتفاق فردي مباشر مع المؤسسة المالية الاجنبية في سبيل تقديم التقارير، دون ان تتدخل دولتها في ذلك، وبالتالي تصبح المؤسسة ممثلة لقانون فاتيكا، وقد يكون الاتفاق مع الدولة والتي تكون هي ملتزمة تجاه الادارة الضريبية الامريكية، من خلال انشاء ادارة مخصصة لتلقي كافة قرارات المؤسسات المالية المختلفة وتبليغها للإدارة الضريبية الامريكية، ام الشكل الثالث للاتفاق فيتمثل في اقتصار دور الدولة على توجيه وتمكين المؤسسات المالية المعنية الواقعة في نطاق اختصاصها المكاني بإبلاغ الادارة الضريبية الامريكية بالمعلومات الخاصة بحسابات

(١) سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد ٨، عدد ٢٤٤، ٢٠١٣، ينظر ايضاً د. سعيد محمد العبيدي، مصدر سابق، ص ١٥٠.

(٢) هاوكار رمضان عيسى، مصدر سابق، ص ١٤٧.

المواطنين والشركات الامريكية لديها، وبذلك تلتزم الدول بسن التشريعات ووضع التعليمات التي تسهل عمل المؤسسات من القيام بدورها المترتب على هذا الالتزام^(١).

اما عن دور الموطن الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي فيبرز بشكل كبير اذ ما اعتمد كمعيار اساسي لفرض الضريبة بتصوره الواقعي المتمثل بالإقامة والحكمي المتمثل بمحل العمل الرئيسي، فكما هو معلوم لكي تحصل الدولة على مستحقاتها الضريبية لابد لها من ان تحصل على معلومات حقيقية بخصوص دخل المكلف او المال الذي يخضع للضريبة وبالتالي فإن فرض الضريبة على شخص متوطن في الدولة يسهل من ذلك بخلاف فيما لو كانت الدولة تفرض ضريبة على شخص يحمل جنسيتها مقيم في دولة اخرى الامر الذي معه عليها الحصول على المعلومات المطابقة للحقيقة بخصوص دخل المكلف، اذ ان كل دولة تفرض الضريبة على مواطنيها دون ان تضطر الى تتبع مستحقاتها المالية في الدول الاخرى ويكون ذلك من خلال اتفاق الدول على جعل الموطن الضريبي المعيار الذي تفرض عليه الدولة فكل دولة تفرض الضريبة على مواطنيها فقط.

(١) د. اسامة محمد الفولي، حدود السرية المصرفية في ظل النظام الضريبي الدولي الجديد، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، ص ١٣٥-١٣٩.

الخاتمة

ختاماً لهذه الدراسة التي بحثنا فيها موضوع (دور المواطن في معالجة المشكلات الضريبية-دراسة مقارنة-) لمعرفة ما هو الدور الذي يلعبه المواطن بوصفه معيار من معايير الاختصاص الضريبي، ولعرفة مدى اهتمام القوانين الضريبية بهذا المعيار، وما مدى تعاون الدول فيما بينها من اجل تحديد الاختصاص الضريبي لدولة دون الاخرى في فرض الضريبة، اذ ان هذه الدراسة تمحضت عنها جملة من النتائج والتوصيات التي نأمل ان يؤخذ بها للحد من المشكلات الضريبية وكما يأتي:

النتائج:

- ١- اختلفت التشريعات في تحديد المعنى العام للموطن اذ اعتبرت بعض التشريعات كالقانون الفرنسي المواطن بأنه المكان الذي يمارس فيه الشخص عمله الرئيس، في حين ان بعض الدول كما هو الحال بالنسبة للقانون المدني العراقي والقانون المدني المصري اذ جعلوا تحديد المعنى العام للموطن بمحل اقامة الشخص.
- ٢- يقوم المواطن بمعناه العام على ركنين، الركن المادي المتمثل بالإقامة الفعلية، والركن المعنوي توافر نية البقاء في الدولة التي يقيم فيها الشخص، كما ان القانون المدني العراقي افترض اقتران الركن المعنوي بالركن المادي عندما اعتبر المواطن المكان الذي يقيم فيه الشخص عادةً.
- ٣- لم يعرف القانون الضريبي المواطن الامر الذي يجب معه الرجوع الى القواعد العامة بالقدر الذي يجب معه الرجوع الى القواعد العامة بالقدر الذي ينسجم مع القانون الضريبي وطبيعته، وبالتالي فإن المواطن الضريبي يقصد به المركز الرئيسي لنشاط الشخص، او مكان اقامته، اذ لا يمكن اقتصار مفهوم المواطن الضريبي على فكرة واحدة.
- ٤- حددت التشريعات الضريبية شروط معينة لاعتبار الشخص مقيم على اقليمها، فقد فرق القانون الضريبي بين اقامة الشخص العراقي، والعربي، والاجنبي، ووضع لكل منهم شروط معينة يجب توافرها لاعتبارهم مقيمين على اقليم الدولة العراقي.

٥- اعطى المشرع الضريبي العراقي امتيازات اقل مما اعطها للعربي لاعتباره مقيم في الاقليم الدولة العراقية، اذا اوجب على العراقي لكي يعتبر مقيم ان يكون قد سكن العراق لمدة لا تقل عن اربعة اشهر، اما بالنسبة للعربي فقد اعتبر مقيم في العراق مهما كانت مدة سكناه.

٦- تباينت التشريعات الضريبية في موقفها في تحديد الشخص المعنوي الخاضع بصفته هذه للضريبة، اذ حدد القانون العراقي الشخص المعنوي بشركات الاموال دون شركات الاشخاص، وقد انفرد بتسمية شركات الاشخاص بالمشاركة تميزا لها عن شركات الاموال، في حين كان موقف القانون الضريبي المصري موقف مختلف عن القانون الضريبي العراقي، اذ جعل شركات الاموال وشركات الاشخاص اشخاص اعتبارية، كما انه لم يحدد الاشخاص الاعتبارية على سبيل الحصر، الامر الذي يترتب عليه ازدياد الاشخاص المعنوية بصفتها هذه للخضوع للضريبة، اما القانون الضريبي الاردني فكان موقفه مماثلاً لموقف القانون الضريبي العراقي، الا انه اضاف شركة التوصية بالاسم الى شركات الاموال لاعتبارها شخص معنوي خاضع للضريبة.

٧- يترتب على اعتبار الشركة شخصاً معنوياً ان الضريبة تفرض على ارباح الشخص المعنوي مجتمعاً قبل ان توزع على الشركاء، بينما الشركة التي لا تعتبر شخص معنوي وفق القانون الضريبي تفرض الضريبة على ارباح كل شريك على حدة بعد توزيعها على اصحابها.

٨- قد يكون الموطن الضريبي موطناً عاماً ترة، وقد يكون موطناً خاصاً ترة اخرى، وقد يكون عاماً وخاصاً معاً، اذ يكون موطناً عاماً في حالة اقامة الشخص في اقليم الدولة، وقد يكون موطناً خاصاً اذا مارس الشخص عملاً يخضع للضريبة، وقد يكون الموطن الضريبي موطناً عاماً وخاصاً في ذات الوقت اذا كان الشخص مقيماً ويمارس عملاً يخضع للضريبة في ذات الوقت، كما قد يكون الموطن الضريبي موطن حكومي او موطن واقعي، ويقصد بالموطن الحكومي الموطن الذي يمارس فيه الشخص عمله الرئيسي، اما الموطن الواقعي فيتحقق بمجرد الإقامة الفعلية، وقد يكون الموطن الضريبي موطن دولي بالنسبة للأشخاص الاجانب اذ انه ينظم العلاقة بينه وبين اقليم الدولة التي يقيم فيها، في حين انه يعد موطن ضريبي داخلي بالنسبة للشخص الوطني لأنه ينظم علاقته بمكان محدد من اقليم الدولة.

٩- قرر المشرع الضريبي للمكلف بدفع الضريبة العديد من الحقوق والضمانات والتي من شأنها ان تزيد ثقته بالإدارة الضريبية ، مما يساهم في الحد من المشاكل ومنها التهرب الضريبي.

١٠- ان فرض الضريبة وفق معيار الموطن بصورتيه الحكمية او الواقعية من شأنه تسهيل مهمة الادارة الضريبية في تحديد المكلف الضريبي سواء كان شخصاً طبيعياً او شخصاً معنوياً، فكما مر بنا خلال بحثنا اختلاف الدول في تحديد الشخص المعنوي الخاضع للضريبة بصفته هذه، ومن ثم ان اختلاف المعايير من شأنه ان يخلق مشكلة الازدواج الضريبي.

١١- للموطن الضريبي اذ ما اعتمد كمعيار لفرض الضريبة اهمية على الصعيد الداخلي اذ ان تحصيل الضريبة مر بالعديد من الاجراءات، منها تحديد السعر الضريبي والذي قد يكون سعراً نسبياً او سعراً تصاعدياً، وتقدير الضريبة وتحصيلها الخ..، اذ ان اهمية الموطن في كل مما تقدم تبرز وذلك على اساس ان هذه الاجراءات تحتاج نفقات، ووقت اذ ما تمت على اقليم الدولة الواحدة، فكيف الحال اذا ما احتاج الامر القيام بها على اقليم دولة اخرى، وبالتالي ان فرض الضريبة على اساس الموطن من شأنه تقليل هذه النفقات واختصار للإجراءات التي من شأنها سرعة حصول الدولة على ايراداتها الضريبية.

١٢- تعددت الاسباب التي من شأنها خلق منازعات ضريبية، اذ قد يكون السبب في خلق المنازعات الضريبية التشريع الضريبي ذاته من خلال ما يعترضه من غموض او نقص، كما ان من اسباب المنازعات الضريبية الاسباب الادارية، اذ ان السلطة التقديرية للإدارة التي يمنحها القانون، قد تكون سبب في المنازعات اذا ما استغلت لتحقيق غايات شخصية، كما ان الفساد الاداري من خلق منازعات ضريبية اذ يعد المجال الضريبي مجالاً رحباً للفساد الاداري، لا سيما في الدول التي تتمتع بها الادارة الضريبية بسلطة تقديرية واسعة.

١٣- على الرغم من اختلاف القوانين الضريبية للدول في ما بينها من حيث طرق الطعن، الا انها اتفقت على سلوك الطعن الاداري ابتداءً، اي الاعتراض على قرار الادارة الضريبية، سواء كان ذلك امام الادارة الضريبية مباشرة او من خلال لجنة تشكل لهذا الغرض.

١٤- ان المشرع الضريبي العراقي ومن خلال قانون ضريبة الدخل محل بحثنا لم يوفر ضمانات تتعلق بأنشاء قضاء ضريبي مختص بنظر الطعون الضريبية، كما فعل القانون المصري والاردني، كما انه لم يعهد بهذه المهمة الى القضاء الاعتيادي او الاداري، فهو على الرغم من انه الغى الحظر على المحاكم من سماع الدعاوي الضريبية بموجب قانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥، الا ان ذلك لم يطبق على ارض الواقع.

١٥- اخذ القانون الضريبي العراقي كما هو الحال عليه في القوانين المقارنة بالعقوبات السالبة للحرية كجزاء للمخالفات الضريبية، الا انها لم تأخذ بعقوبة السجن وانما اکتفت بعقوبة الحبس، كونها تهدف للحصول الى ايرادات مالية .

١٦- انعقاد الكثير من الاتفاقيات الضريبية التي اعتمدت على معيار الموطن بصورته الواقعية (الاقامة) كمعيار للاختصاص الضريبي، اذ تعد هذه الاتفاقيات اسلوب من اساليب التعاون الضريبي بين الدول، علاوةً عن الاساليب التي تتبعها الدول لتوطيد هذا التعاون كالتنسيق والتفعيل بين القوانين الضريبية كتفعيل التعامل بالمثل والذي اخذت به القوانين الضريبية، اذ اخذ القانون الضريبي العراقي في اعفاء فئات من المكلفين بالضريبة من ادائها والذين يعتبرون من رعايا الدول الاخرى، كالممثلين الدبلوماسيين، بشرط المعاملة بالمثل.

١٧- تعد مشكلة التهرب الضريبي، والازدواج الضريبي من اهم المشاكل الضريبية، والتي لا يقتصر اثارها على المستوى الداخلي للدولة بل تمتد لتشمل دول اخرى، ويعد عدم التنسيق بين القوانين الضريبية في ما يتعلق بعدم تحديد معايير الاختصاص الضريبي على نحو يراعي فيه قوانين الدول الاخرى من اهم اسباب خلق هذه المشاكل.

التوصيات:

١- على الدول ان تعدل قوانينها الضريبية على نحو يجعل من الموطن الضريبي المعيار المعتمد لفرض الضريبة، والموطن الضريبي الذي نقترح اعتماده هنا، متمثل بمكان الاقامة ، علاوةً الدولة التي يوجد فيها العمل الرئيسي.

- ٢- تعديل الفقرة (١٠) المادة (١) وذلك باعتبار الشخص العراقي مقيم في العراق وان لم يسكن في العراق المدة التي اشترطتها وهي مدة الاربعة اشهر في حالة توافر عذر مشروع لمرض او قوة قاهرة .. الخ .
- ٣- تعديل كذلك الفقرة (١٠) المادة (١) على نحو يفهم معه معنى التغيب المؤقت، وما هو الحد المعقول الذي يعتبر فيه التغيب مؤقت، وعدم ترك الامر مرهوناً بيد السلطة المختصة لكي تقرر ما يعد تغيب مؤقت من عدمه.
- ٤- ضرورة تعديل ما يتعلق بمزايا الشخص العراقي وجعله اعلى او على الأقل اسوة بمزايا رعايا الاقطار العربية، اذ اشترط قانون ضريبة الدخل لاعتبار العراقي مقيم في العراق ان يسكن فيه مدة لا تقل عن اربعة اشهر، في حين ان العربي اعتبره مقيم في العراق مهما كانت مدة سكناه.
- ٥- نقترح على الدولة لزيادة ايراداتها من خلال زيادة الاسعار الضريبية بدلاً من فرض ضرائب اضافية على ذات الاوعية مما يتسبب في خلق مشكلة الازدواج ضريبي.
- ٦- تعديل المادة (٤٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي وذلك فيما يتعلق صحة الاخطار وان كان هناك خطأ في اسم المكلف، اذ كيف يكون للإدارة الضريبية ان تجعل التبليغ منتجاً لاثاره القانونية في حين ان التبليغ وصل للمكلف وهو لا يحمل اسمه بل اسم غيره، الامر الذي يدفعه الى عدم تسديد دين الضريبة لاعتقاده انه غير المقصود به، مما يكون سبب في خلق المنازعات بين الادارة الضريبية والمكلف.
- ٧- نقترح على المشرع الضريبي العراقي تفعيل وسيلة التبليغ الالكتروني اسوةً بالمشرع الضريبي المصري، والمشرع الضريبي الاردني، تماشياً مع التطورات التي تشهدها وسائل الاتصالات الحديثة، والذي من شأنها جعل اجراءات الضريبية تجري على وجه الاستعجال.
- ٨- انشاء قضاء ضريبي مستقل، تختص به جهات مختصة ، من اجل الرقابة على الادارة الضريبية وللقضاء على الفساد الاداري، او العهد بذلك للقضاء الاداري او الاعتيادي كما فعل المشرع الضريبي الاردني والمصري، وتفعيل ما جاء في قانون رقم ٣ لسنة ٢٠١٥، في ما يتعلق بإلغاء الحظر على المحاكم في ما يتعلق بسماع الدعاوي الضريبية.

٩- نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية على تحديد مكان الإقامة وفق معايير معينة ومن ضمن هذه المعايير معيار السكن المعتاد، إلا أن هذه الاتفاقية كما هو الحال في الاتفاقية المعقودة بين العراق والامارات لم تحدد المدة اللازمة لاعتبار السكن معتاد الامر الذي يخلق تنازع بين الدول المتعاقدة بخصوص ذلك، الامر الذي يجب معه ان تحدد هذه الاتفاقيات المدة اللازمة لاعتبار السكن معتاد، كي لا يشوب احكامها الغموض او النقص.

المصادر

أولاً: الكتب

- ١- ابراهيم سيد احمد، الشركات التجارية في القانون السعودي، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، مصر، ٢٠١٥.
- ٢- احمد حمد الله احمد الموسوي، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، ط١، دار نيبور، الديوانية، ٢٠١٤.
- ٣- اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، بلا ط، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١.
- ٤- د. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، بلا ط، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١١، ص ٢٠١.
- ٥- انور العمروسي، الموسوعة الوافية في شرح القانون المدني، ط٥، دار العدالة، القاهرة، ٢٠١٥.
- ٦- د. بدر الدين عبد المنعم شوقي، أحكام الجنسية والموطن (دراسة مقارنة)، ط١، بلا دار نشر، ٢٠١٠.
- ٧- د. بشار حسين العجل، الخراج والضريبة المعاصرة في الفقه الاسلامي دراسة مقارنة، دار الكتب العلمية، بيروت، ٢٠١٧.
- ٨- د. بلال صلاح الانصاري، احكام الزكاة والضرائب وتطبيقاتها المعاصرة دراسة تأصيلية مقارنة بين الشريعة والقانون، ط١، مركز الدراسات العربية، ٢٠١٥.
- ٩- د. جابر ابراهيم الراوي، مبادئ القانون الدولي الخاص في الموطن ومركز الاجانب واحكامها في القانون العراقي والمقارن، مطبعة دار السلام، بغداد، ١٩٧٢.
- ١٠- د. جلال مطاوع ابراهيم، د. محمد هاشم الحمودي، د. محمود عباس الحمودي، د. محمد عبد العظيم، د. احمد ابو الوفا رمضان، المحاسبة الضريبية، ضريبة الاشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية، القاهرة، ٢٠١٧.
- ١١- د. جمال محمد معاطى موافى، المنازعات الضريبية، بلا ط، مطبعة سامي، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٧.
- ١٢- د. حامد زكي، القانون الدولي الخاص المصري، ط١، مطبعة نوري، القاهرة، ١٩٣٦.
- ١٣- حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط١، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨.

- ١٤- د. حسن محمد القاضي، الادارة المالية العامة ، بلا ط، الاكاديميون للنشر والتوزيع
٢٠١٢ .
- ١٥- د. حسين خلافة، الاحكام العامة في قانون الضريبة، بلا ط، مطبعة البيان العربي،
القاهرة، ١٩٦٦ .
- ١٦- د. حسين عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة دراسة مقارنة، ط١، منشورات
الحلبي الحقوقية، ٢٠١٣ .
- ١٧- د. خالد سعد زغلول حلمي، ابراهيم الحمود، الوسيط في المالية العامة، ط٢، بلا دار
نشر، ٢٠٠٢ .
- ١٨- د. خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي دراسة تطبيقية في
القانون الكويتي والقانون المقارن، ط١، مجلس النشر العلمي، الكويت، ٢٠٠٧ .
- ١٩- خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي الاصول الاجرائية وطرق الطعن (دراسة
مقارنة) ط١، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، لبنان، ٢٠١٣ .
- ٢٠- د. دروري لحسن، د. لقلطي الاخضر، اساسيات المالية العامة، بلا ط، دار حميثر
للنشر، ٢٠١٨ .
- ٢١- د. رانيا محمود عمارة، المالية العامة الايرادات العامة، بلا ط، مركز الدراسات العربية،
مصر، ٢٠١٥ .
- ٢٢- د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط١، العاتك لصناعة
الكتاب، القاهرة، بلا سنة طبع.
- ٢٣- د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري (دراسة تحليلية
لاهم الاحكام بعدم الدستورية واثارها) بلا ط، مصر، ١٩٩٧ .
- ٢٤- د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الاباحة والحظر في التشريع المقارن
والمصري، دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات
الضريبية الاجنبية والعربية مع اشارة خاصة للتشريع المصري، بلا ط، القاهرة، مصر
٢٠١١ .
- ٢٥- د. رمضان صديق، انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية
والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، بلا سنة طبع.
- ٢٦- د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، بلا ط، الفتح للطباعة والنشر، بلا سنة
طبع .
- ٢٧- د. زكريا محمد بيومي، موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية الدولية، ط٢، مطبعة
الكاتب الكبرى، بلا سنة طبع.

- ٢٨- زياد بن ناصر المدرع، تقييم الحصص في شركات المساهمة على ضوء احكام نظام الشركات السعودي، ط١، دار الكتاب الجامعي، الرياض، السعودية، ٢٠١٧.
- ٢٩- د. سامي جمال الدين، النظم السياسية والقانون الدستوري، بلا ط، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٥، ص٢٧.
- ٣٠- سعود بن خلف النويميس، القانون الدولي العام، ط١، مكتبة القانون المقارن والاقتصاد، الرياض، ٢٠١٤.
- ٣١- د. سعيد محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، ط١، دار دجلة، عمان، ٢٠١١.
- ٣٢- د. سمير عالية، هيثم سمير عالية، الوسيط في شرح قانون العقوبات، ط١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، ٢٠١٠.
- ٣٣- د. سهير السيد حسن، الاقتصاد المالي، بلا ط، بلا دار نشر، ٢٠٠٢.
- ٣٤- د. سهيل حسين الفتلاوي، اجهزة الامم المتحدة، ج٢، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، المملكة الاردنية، ٢٠١١.
- ٣٥- د. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة النفقات العامة- الايرادات العامة- الميزانية العامة، بلا ط، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠٠٩.
- ٣٦- د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٨.
- ٣٧- د. شورش حسن عمر، خصائص النظام الفدرالي في العراق دراسة تحليله مقارنة، ط٢، المركز العربي، القاهرة، مصر، ٢٠١٨.
- ٣٨- د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجة الفنية والاقتصادية وفقاً لآخر التعديلات القانونية، بلا ط، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥.
- ٣٩- د. صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية دراسة تحليلية في ضوء اراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة والاتفاقيات الدولية، بلا ط، دار علام للأصدارات القانونية، مصر، ٢٠١٩.
- ٤٠- د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٢.
- ٤١- د. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة(مدخل لدراسة اصول الفن المالي لمالية الاقتصاد العام، بلا ط، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٤٢- د. عادل احمد حشيش، التشريع الضريبي المصري المعاملة الضريبية المقررة لدخول الاشخاص الطبيعيين والدخول الناتج عن الارباح الخاصة بالأشخاص الاعتبارية، بل ط، دار الجامعة الجديد، الاسكندرية، ٢٠١٥.

- ٤٣- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، دار حامد، عمان، ٢٠٠٧.
- ٤٤- د. عامر محمود الكسواني، الجنسية والمواطن ومركز الأجانب، ط١، دار الثقافة، عمان، ٢٠١٠.
- ٤٥- د. عباس العبودي، شرح احكام الجنسية العراقية، رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٦ والمواطن ومركز الأجانب، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥.
- ٤٦- د. عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والاجور والمخصصات دراسة قانونية مقارنة، ط١، مكتبة زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦.
- ٤٧- د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة قانونية مقارنة)، ط١، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، بيروت، لبنان، ٢٠١٦.
- ٤٨- د. عبد الامير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية دراسة مقارنة، ط١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٧.
- ٤٩- د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الاعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، بلا ط، دار الحامد، عمان، الاردن، ٢٠٠٧.
- ٥٠- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب المباشرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٥.
- ٥١- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٨٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، بلا ط، العاتك لصناعة الكتاب، بيروت، ٢٠١٣.
- ٥٢- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الانظمة الضريبية العربية دراسة مقارنة، ط١، دار الحامد، عمان، الاردن، ٢٠٠٧.
- ٥٣- عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، بلا ط، دار النهضة، ثروت، ٢٠٠٧.
- ٥٤- د. عبد الحميد أبو الهيف، القانون الدولي الخاص في أوروبا ومصر، مطبعة السعادة، ١٩٢٧.
- ٥٥- د. عبد الرسول عبد الرضا الأسدي، القانون الدولي الخاص، ط١، دار السنهوري، بغداد، ٢٠١٥.
- ٥٦- عبد الله الحرثسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، ط١، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- ٥٧- د. عبد المنعم محمد داود، التهرب الضريبي الابعاد التشريعية والقضائية في ظل قانون الضريبة الموحدة، بلا ط، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، الاسكندرية، ٢٠٠٢.

- ٥٨- د. عبد المنعم محمد داود، الجرائم الضريبية والجمركية مركز البحوث والمراجع الضريبية والجمركية، بلا ط، الاسكندرية، لا سنة طبع.
- ٥٩- د. عبد الهادي مقل، الضريبة في منظور دولي، ط٢، دار النهضة العربية، ٢٠١١.
- ٦٠- د. عرفان فوزي محمد، الضريبة على ايرادات المهن الحرة، الاحكام، المشكلات، مقترحات التطور، ط١، القاهرة، ٢٠١٤.
- ٦١- د. عصام العطية، القانون الدولي العام، ط٣، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٠.
- ٦٢- د. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، بلا ط، مكتبة عين الشمس، القاهرة، ١٩٨٨.
- ٦٣- د. غالب علي الداودي، ود. حسن محمد الهداوي، القانون الدولي الخاص الجنسية والمواطن، مركز الأجانب وأحكامه في القانون العراقي، ج١، ط٣، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٦٤- د. فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، بلا ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، ٢٠٠٣.
- ٦٥- د. قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، بلا ط، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠١٠.
- ٦٦- د. ماهر عبد شويش الدرة، الاحكام العامة في قانون العقوبات، ط٢، بلا دار نشر، ٢٠١١.
- ٦٧- د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، بلا ط، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، ٢٠١٨.
- ٦٨- د. محمد جلال حسن المزوري، القانون الدولي الخاص في الجنسية ومركز الاجانب، ط١، مطبعة يادكار، السليمانية، ٢٠١٨.
- ٦٩- د. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، ط١، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٣.
- ٧٠- د. محمد دويدار، نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، بلا ط، دار الجامعة، بيروت، ١٩٩٩.
- ٧١- د. محمد سلمان سلامة، الادارة المالية العامة، ط١، دار المعتز، الاردن، ٢٠١٥.
- ٧٢- د. محمد طه بديوي د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف، مصر، ١٩٥٩.
- ٧٣- محمد عزمي البكري، موسعة الفقه والقضاء والتشريع في القانون المدني الجديد، المجلد ١، ط٣، دار محمود للنشر والتوزيع، ٢٠١٨.

- ٧٤- د. محمد كمال فهمي، اصول القانون الدولي الخاص الجنسية- الموطن- مركز الاجانب- مادة التنازع، ط١، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٦.
- ٧٥- محمود سلامة، حسين نصار، محسن كامل، المدونة في الضرائب الشاملة ومشكلاتها العملية، ج٢، الشرق الأوسط للإصدارات القانونية، ٢٠١٧.
- ٧٦- د. محي محمد سعيد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية، بلا ط، مطبعة الاشعاع الفنية، بلا سنة طبع.
- ٧٧- د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري ضرائب الدخل حتى عام ١٩٩٦، ط٢، دار المعرفة الجامعية، مصر، ١٩٩٧.
- ٧٨- د. مصلح تركي حمدان، الوسيط في النظام القانوني لمجلس ادارة الشركات المساهمة العامة (دراسة مقارنة)، ط١، دار الخليج، عمان، الاردن، ٢٠١٧.
- ٧٩- د. ممدوح عبد الكريم حافظ، القانون الدولي الخاص وفق القانون العراقي والمقارن، ط١، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٧٣.
- ٨٠- هاشم منصور الهاشم، الجمارك الاردنية (دراسة توثيقية)، ط١، دار الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١٩.
- ٨١- د. هشام خالد، الموطن الدولي(دراسة مقارنة)، بلا ط، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠١٥.
- ٨٢- هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، بلا ط، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩.
- ٨٣- هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج١، ط٢، مطبعة التعليم العالي، بغداد، بلا سنة طبع.
- ٨٤- هشام عبد الحميد الجميلي، الموسوعة الضريبية الحديثة في الضرائب على الدخل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ضوء الفقه والقضاء والتشريع، ط١، حيدر جروب، ٢٠١٥.
- ٨٥- د. ياسر حسن بهنس، الجرائم الضريبية، ط١، مركز الدراسات العربية، مصر، ٢٠١٥.
- ٨٦- د. يونس احمد بطريق، المالية العامة، بلا ط، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٤.

ثانياً: الرسائل و الأطاريح:

الرسائل:

- ١- اغيث ميكه، حميدوش ثنينه، اشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات ادارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٢- بهلوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الاجراءات الجبائية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠١٧.
- ٣- بوقروة ايمان، كيفية تقاضي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥ اسكيفة، ٢٠١٠.
- ٤- حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية واثرها في التحصيل، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٨.
- ٥- خلاف علاء الدين، حمودة وحيدة، اجراءات التحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ٨ ماي ١٩٤٥، ٢٠١٥.
- ٦- خيرى ابراهيم مراد، المعامله الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ السنة ١٩٨٢ المعدل، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤.
- ٧- رائد ناجي احمد الجميلي، التهرب الضريبي مع اشارة الى موطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.
- ٨- ريا سامي سعيد الصفار، دور الموطن في الجنسية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
- ٩- سامح خالد عبد الله معالي، معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٥.
- ١٠- سولاف فيصل خضير، الضمانات الدستورية للمكلف بدفع ضريبة الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، الجامعة المستنصرية، ٢٠١٤.
- ١١- طارق حمدي حمدان ابو سنيينة، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة

- تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، ٢٠٠٨.
- ١٢- طارق عبد الله عيسى المجاهد، ضوابط تحديد الاختصاص القضائي الدولي للمحاكم المدنية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٩٦، ص ٥٨.
- ١٣- كحيل وليد، النظام القانوني لشركة التوصية البسيطة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضير، بسكرة، ٢٠١٧.
- ١٤- معاشو مليكة، اليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. طاهر مولاي، سعيدة، ٢٠١٦.
- ١٥- ينظر شهلاء جمعة منجي النصاروي، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.

الاطاريح:

- ١- جهاد مغاوري شحاتة محمد، دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١٣.
- ٢- رائد ناجي احمد، القضاء الضريبي ومجالاته في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤.
- ٣- رحاب محمد الهادي بن نوبة، الضمانات القانونية للإدارة الضريبية والممول -دراسة مقارنة بين التشريع المصري والليبي، اطروحة دكتوراه، مقدمة الى كلية الحقوق جامعة القاهرة، ٢٠١٥.
- ٤- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، ٢٠١٣.
- ٥- عبد السيد اسماعيل نصر شريف، ذاتية التجريم والعقاب في الجرائم الضريبية تأصيلاً وتحليلاً، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠١٢.
- ٦- محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي العراق (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بيروت العربية، ٢٠١٥.

البحوث:

- ١- امل جبر ناصر، الاقرار في التشريعات الضريبية، بحث منشور في مجلة جامعة ذي قار، مجلد ١٢، عدد ٤، ٢٠١٧.
- ٢- د. اسامة محمد الفولي، حدود السرية المصرفية في ظل النظام الضريبي الدولي الجديد، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية.
- ٣- زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢، ع ١، ٢٠١١.
- ٤- سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد ٨، ع ٢٤، ٢٠١٣.
- ٥- سهاد محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق)، بحث منشور في مجلة الاقتصاد الخليجي، مجلد ٢٧، عدد ١٩، ٢٠١٠.
- ٦- د. عباس مفرج الفحل ، الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي دراسة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والقوانين الضريبية المقارنة، بحث منشور في مجلة
- ٧- عبد الستار حمد نجاد، تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل انموذجاً، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٣، العدد ١٠، ٢٠١٧.
- ٨- معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مجلد ٢، عدد ٥، ٢٠١٣.
- ٩- هاوكار رمضان عيسى، تحليل اسباب واثار التهرب الضريبي ومعالجته في النظام العراقي ، بحث منشور في مجلة جامعة دهوك، المجلد ٢٠، العدد ٢، ٢٠١٧.
- ١٠- يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل اثر التغيرات في الاسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي للمدة (١٩٩٥-٢٠١٠)، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٥، عدد ١٠، ٢٠١٣.

الداستير والقوانين:

الداستير:

- ١- الدستور الفرنسي سنة ١٩٥٨.

- ٢- الدستور الاردني سنة ١٩٥٢ النافذ.
- ٣- الدستور العراقي سنة ٢٠٠٥ النافذ.
- ٤- الدستور المصري لسنة ٢٠١٢ النافذ.

القوانين:

- ١- القانون المدني الفرنسي لسنة ١٨٠٤.
- ٢- القانون المدني الإيطالي لسنة ١٩٤٣.
- ٣- القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨.
- ٤- القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.
- ٥- قانون المرافعات المصري رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨.
- ٦- قانون المرافعات العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩.
- ٧- قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.
- ٨- قانون الجنسية المصري رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٥.
- ٩- قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧.
- ١٠- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- ١١- قانون اقامة الاجانب في مصر رقم ٨٩ لسنة ١٩٨٦.
- ١٢- قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧.
- ١٣- قانون استيفاء وصرف اجور لتبليغ الاشخاص الخاضعين للضريبة العراقي رقم ٩ لسنة ٢٠٠٢.
- ١٤- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ١٥- قانون الجنسية العراقي رقم ٢٦ لسنة ٢٠٠٦.
- ١٦- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
- ١٧- قانون عقد المعاهدات العراقي رقم ٣٥ لسنة ٢٠١٥.
- ١٨- قانون التعديل الاول لقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوي، رقم ٣ لسنة ٢٠١٥.
- ١٩- قانون اقامة الاجانب رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧.

الاتفاقيات:

- ١- اتفاقية روما الخاصة بإنشاء السوق الاوربية المشتركة سنة ١٩٥٧.
- ٢- اتفاقية فينا لقانون المعاهدات سنة ١٩٦٩.

٣- الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية بشأن الدخل ورأس المال وفقاً لقراءتها
عام ٢٠١٤.

٤- اتفاقية جمهورية العراق وحكومة الامارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي
ومنع التهرب المالي فيما يخص الضريبة على الدخل ورأس المال سنة ٢٠١٧ والمصادق
عليها بالقانون العراقي رقم ١٠ لسنة ٢٠١٩.

Summary

Tax is one of the topics that every country is interested in because of its impact on its public revenue. As by increasing it and not evading it. Public revenues increase. And that any evasion of the performance reduces the public revenues of the state. Therefore every country has worked to determine its tax jurisdiction. By imposing the tax on the taxpayer according to criteria determined by emission from its sovereignty that it enjoys in the tax field, even if that would affect other countries.

However, the development witnessed by the world and the consequent ease of moving funds and people to invest in the territory of another country the with countries adherence to imposing the tax the taxpayer on according to criteria that serve their interests led to the occurrence of tax problems that are not limited to the region of one country but extend to other countries which imposes with it that states unite in order to coordinate their tax laws in away that makes jurisdiction to impose the tax on the state in which the person resides, whether it is a natural or legal person according to the realistic perception of the citizen or the country in which the main work place is located in accordance with the legal perception of the citizen as the tax domicile means the place where the person resides, whether permanently or temporarily, or the place where the main place of work is located.

It is worth nothing that determining the tax competence in accordance with the criterion of domicile on the image that we mentioned would work to address many of the problems that raise internally when applying the tax law in order to collect the tax, since obtaining the tax debt must determine who is responsible

for paying it and determine its price and appreciation on the right interface and the consequent necessity of reporting the payment of the tax which may be the reason for creating disputes between the tax administration and the person charged with paying the tax which may amount to a penalty being imposed on the offending person, so imposing the tax based on the habitat standard would facilitate this to hold and reduce its expenses.

Also, the importance of the tax home is not confined internally, but extends to international level, which calls on states to consolidate cooperation among them, whether through specific methods such as coordination between their tax laws or by concluding bilateral or collective agreement to adopt the tax home standard, which is it would address many tax problems that affect all countries such as double taxation and tax evasion.

The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education
and Scientific Research
University of Anbar
Faculty of Law and Political Science



THE ROLE OF THE DOMICILE IN ADDRESSING TAX PROBLEMS

" A comparative study "

A message submitted by the student

Marwa Mwafak Bata'a Farhan Al-kubaisi

To the council of the college of law and political science- anbare university it is
part of they requirements for a master's degree in public law

Supervised by

Moataz Ali Sabbar Al- fahadawi

Assistant professor of financial law

2020 A.D

1441 A.H