

ملخص البحث

تعد الجنسية احد اهم الاسس المعتمدة في سريان الضريبة على دخل الاشخاص (طبيعية كانت او معنوية) ، استناداً لفكرة المشاركة مع الدولة في تحمل الاعباء العامة في مقابل التبرير لحق الدولة في الاستقطاع الضريبي وتطبيقاً لهذا المبدأ فإنه يحق للدولة ان تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بجنسيتها بما لها من سيادة على جميع مواطنيها سواء أكانوا داخل الحدود الإقليمية للدولة ام خارجها.

المقدمة

تعد الجنسية من المبادئ المستقرة قانوناً وفقهاً والمؤثرة في العديد من الاوضاع القانونية لاتباطها بالجماعة التي يحكمها القانون في الدولة ، فالجنسية وصف للفرد المرتبط بعلاقة سياسية واجتماعية وقانونية مع دولته وهذا يؤدي الى تنوع وسعة محتواها ليشمل جوانب اجتماعية وسياسية وقانونية واقتصادية.

فمحتواها الاجتماعي يرتبط بكل الافكار والقيم والسلوكيات التي تمثل نتاج الرابطة بين الفرد والمجتمع الذي ينتمي اليه ، اما محتواها السياسي فإنه يبرز من خلال الآثار الناجمة عن توافر حالة ووصف المواطنة من خلال الحقوق المقررة له بموجب الدستور كالحقوق الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وغيرها من الحقوق والحريات المنصوص عليها بصلب الوثيقة الدستورية في مقابل الالتزامات التي تقع على عاتقه في مجتمعه.

اما بخصوص محتواها الاقتصادي فأن الجنسية لها جوانبها الاقتصادية التي بمقتضاها تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بها بما للدولة من سيادة على جميع مواطنيها سواء أكانوا داخل الحدود الإقليمية للدولة ام خارجها ، فأداء الضريبة واجب وطني قبل ان يكون غرضاً تموالياً أو أكرهاً مادياً على الاستقطاع من قبل السلطات المالية.

عليه فالجنسية هي احد الافكار التي ساهمت في التأسيس لمشروعية الاقتطاع الضريبي وبررت بالمقابل حق الدولة بهذا الاستقطاع الضريبي ، وهذا التبادل في اوجه الالتزام والحق يلزمه نظام قانوني يحكمه وينظم العلاقات الناشئة عنه ، فالنظام الضريبي يفترض فيه الالتزام بالاخذ بمدلولات هذا المبدأ وحتوياته وتطبيقاته في نطاق القوانين المنظمة للضرائب ليتحقق التطبيق المماثل لمشروعية العمل الضريبي.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى بيان الدور الذي تلعبه الجنسية في نشوء الالتزام بالدين الضريبي من جهة المكلف ابتداءً وكيفية اعتماد هذا المبدأ كأساس لنشوء حق الدولة في الجباية من جهة اخرى ، فضلاً عن بيان الالتزامات المالية التي تقع على عاتق المخاطب بهذا المبدأ واثره في القواعد القانونية التي تنص عليها القوانين الضريبية على الدخل ، الى جانب الواقع التطبيقي والمتمثل بنطاق عمل الادارة الضريبية وما ينشأ عن ذلك من مضامين اتفاق واختلاف مع محتوى الجنسية. وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع سنحاول عرضه في ثلاثة مباحث نكرس الاول منها لبيان التعريف بالجنسية من الناحية القانونية اما الثاني فنخصصه لعرض تقدير مبدأ الجنسية من الناحية الضريبية في حين نعرض الآثار القانونية لمبدأ الجنسية من الناحية الضريبية في المبحث الثالث.

المبحث الاول

التعريف بالجنسية من الناحية القانونية

ان البحث في بيان مفهوم الجنسية من الناحية الضريبية يستدعي دراسة من الناحيتين اللغوية والاصطلاحية حتى يتسنى لنا الوقوف على التعريف الدقيق لهذا المصطلح. لذا سنتناول هذا المبحث في مطلبين نكرس الاول لدراسة مفهوم الجنسية في حين نسلط الضوء في الثاني على اهمية الجنسية وانواعها.

المطلب الاول

مفهوم الجنسية

سنتناول هذا الموضوع على فرعين الاول نخصصه لبيان مفهوم الجنسية لغة اما الثاني فنبحث فيه مفهومها اصطلاحاً.

الفرع الاول

مفهوم الجنسية لغة

الجنسية لغة مشتقة من كلمة (جنس) وهي اسم مؤنث وتعني نوع أو الانتساب إلى نوع معين ويتم استخدام كلمة جنس للدلالة على معان ومقاصد مختلفة ، فقد يأتي معنى (الجنس) ويراد به الضرب من الشيء وهو اعم من النوع ومنه (المجانسة) و (التجنيس).
والجنس جمعه جنسيات وهي الصفة التي تلحق بالشخص من جهة انتسابه لشعب أو أمة وعديم الجنسية من فقد جنسيته الأصلية ولم يحصل على جنسية جديدة^(١).
وقد يطلق الجنس او الجنسية ويراد بها فروق وظائفية ونفسية تفرق بين الذكر والأنثى، وقد يطلق الجنس ويراد به اتصال شهواني بين الذكر والأنثى^(٢).

الفرع الثاني

مفهوم الجنسية اصطلاحاً

لم تتطرق التشريعات المتعلقة بالجنسية لبيان المراد بمصطلح (الجنسية) ومنها قانون الجنسية العراقي رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ وهذا لا يعد عيباً تشريعياً^(٣) الامر الذي يستدعي التوجه صوب الفقه القانوني لبيان المقصود بهذا المصطلح.

لقد اورد الفقه العديد من التعاريف التي قيلت لبيان المقصود بالجنسية وهي وان اختلفت من حيث الصياغة الا انها تلاقت من حيث المضمون والجوهر ، فقد ذهب البعض من الفقه^(٤) الى تعريف

(الجنسية) بأنها (علاقة قانونية بين الفرد والدولة تترتب عليها اثار قانونية مهمة وتستند الى وجود روابط اجتماعية وثيقة بين الفرد وشعب الدولة حيث يحدد قانون هذه الاخيرة احكامها) ، في حين عرفها اخرون ^(٥) بأنها (رابطة سياسية بمقتضاها يعتبر الفرد من العناصر المكونة للدولة) ، كما عرفها البعض الاخر من الفقه ^(٦) بأنها (العلاقة القانونية التي تربط شخصاً بدولة). كما رأى فيها البعض الآخر ^(٧) بأنها (رابطة سياسية وقانونية تنشأها الدولة بقرار منها فتجعل الفرد تابعاً لها).

اما على الصعيد القضائي فقد عرفت المحكمة الادارية العليا المصرية ^(٨) (الجنسية) بأنها (رابطة بين فرد ودولة بحيث يدين الفرد بولائه للدولة التي ينتمي اليها بجنسيته وفي المقابل يكون بل يتعين على تلك الدولة ان تحميه باسباب الحماية عليه اذا ما تعرض في دولة اخرى لاي مساس او تعد). في حين عرفتها المحكمة الدستورية العليا المصرية ^(٩) بأنها (رابطة اصلية بين الدولة والفرد يحكم القانون نشأتها ويحدد اثارها واذ تقوم في الاصل على فكرة الولاء للدولة فتتميز عن غيرها من الروابط القانونية بطابعها السياسي وتنشئها الدولة بارادتها المنفردة فتحدد بتشريعاتها الوطنية الاسس والمعايير التي يتعين تطبيقها لتحديد من يعتبر متمتعاً بها او خارجاً عن دائرة مواطينها).

من كل ما تقدم يستشف لنا ان التعاريف اعلاه تكاد تتفق على ان للجنسية عنصران رئيسيان هما الاول يتجسد بالدولة التي تنفرد بانشاء رابطة الجنسية ومنحها شريطة ان تكون الاخيرة معترفاً بها بالشخصية الدولية سواء كانت دولة تامة او ناقصة السيادة. اما العنصر الثاني فيتجسد بالفرد فالجنسية تلحق بالشخص الطبيعي اي الانسان ^(١٠) ، فركن الشعب في الدولة تحدد قواعده تنظيم الجنسية فيها والتي محلها الافراد وهي وان كانت رابطة سياسية وقانونية بين الدولة والفرد الا انها تركز على فكرة الولاء والانتماء للدولة والتي تقوم بدورها على اسس روحية واجتماعية ، وبذلك الجنسية تلحق بالشخص الطبيعي بصفته الفردية ولا تلحق بمجموعات الافراد كالاسرة مثلاً لانها لاتتمتع بشخصية مستقلة.

وعليه يمكننا تعريف الجنسية بناء على ما تقدم اعلاه بأنها رابطة سياسية قانونية تربط الفرد والدولة فهي سياسية لانها تربط الفرد بوحدة سياسية وهي الدولة التي تحدد بدورها شروط منحها واكتسابها وفقدائها واثارها بما لها من سيادة على اقليمها ، وهي قانونية لانها محكومة دائماً بقواعد قانونية وتترتب عليها اثار قانونية.

اما بخصوص جنسية الشخص المعنوي فتوجد هناك معايير عدة تعتمد عليها الدول أساساً لتحديد جنسية الشركة لذلك سنشير بصورة موجزة لأهم هذه المعايير المعتمدة من قبل الفقه ^(١١) والقضاء.

- معيار محل التكوين (بلد التأسيس) : فحوى هذا المعيار أن جنسية الشخص المعنوي تتحدد تبعاً للمكان الذي تأسس فيه واستكمل فيه إجراءات تكوينه من وثائق وموافقات ذلك لان

الدولة التي تأسس فيها هي التي أخرجته إلى حيز الوجود ويعد هذا المعيار الأكثر اعتماداً من قبل الدول الانكلوسكسونية.

- معيار مركز الاستغلال : بمقتضاه تكون للشخص المعنوي جنسية الدولة التي يتم فيها مزاوله النشاط بصرف النظر عن محل التكوين ذلك أن مركز الاستغلال تتجمع فيه مصالحه الحقيقية فينشئ تبعاً لذلك رابطة حقيقية بينه وبين الدولة وإذا كان يمارس نشاطه في أكثر من دولة فإنه يتمتع بجنسية الدولة التي يوجد فيها مركز النشاط الرئيسي.
 - معيار مركز الإدارة الرئيسي : وفقاً لهذا المعيار تتحدد جنسية الشخص المعنوي بجنسية الدولة التي فيها تتولى الإدارة أعمالها بصورة رئيسية علماً أن هذا المركز يجب أن يكون محل عقل الشركة المفكر.
 - معيار الرقابة : استناداً لهذا المعيار يحمل الشخص المعنوي جنسية من يتولى الرقابة أو الإشراف عليه ويراد به (الرقابة) هنا جنسية الأشخاص الذين لهم السيطرة الفعلية.
- من كل ما تقدم يتبين لنا عدم وجود أي اختلاف بين مفهوم الجنسية من الناحية الضريبية عن مفهومها من الناحية القانونية وبالتالي سيتم اعتماد المفاهيم المعتمدة لفقهائ القانون الدولي الخاص لمفهوم الجنسية للأسباب المشار إليها في اعلاه.

المطلب الثاني

أهمية الجنسية وانواعها

سنسلط الضوء على أهمية الجنسية وانواعها في فرعين الأول نكرسه لعرض أهمية الجنسية أما الثاني فنتناول فيه انواعها.

الفرع الأول

أهمية الجنسية

للجنسية أهمية بالغة كونها الوسيلة التي يتم عن طريقها توزيع الأفراد بين مختلف دول العالم ، وتحديد الأشخاص الذين يتمتعون بالصفة الوطنية بالدولة عن غيرهم من الأشخاص^(١٢) بعبارة أخرى تحديد الشخص الوطني عن الاجنبي الذي لا يتمتع بجنسية تلك الدولة وما يترتب عن هذا منح الوطني للحقوق والحريات المحددة بموجب الدستور كالحقوق الاجتماعية والسياسية كحق الانتخاب والترشيح للمجالس البرلمانية وحق تولي الوظائف العامة.

كما يتمتع الوطني بحماية الدولة التي ينتمي إليها في حالة وجوده خارج اقليمها ولا يجوز توجيه توجيه بعض التهم كالخيانة على سبيل المثال الا للمواطنين دون غيرهم^(١٣).

والجنسية اثار قانونية هامة منها الاعتداد بها كضابط او معيار لتحديد القانون الواجب التطبيق على المنازعات المشتملة على عنصر اجنبي في مسائل الاحوال الشخصية وكذلك لتحديد المحكمة المختصة بالنظر في بعض المنازعات.

اما على الجانب الاقتصادي فللجنسية اثارها في التحصيل الضريبي اذ تعتبر احد اهم المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعية والمعنوية عن دخولهم المتحصلة في بلدهم فضلا عن المتأتية لهم من الخارج لابل في بعض الاحيان تفرض الضريبة عن دخولهم الناجمة خارج اقليم الدولة المنتمين لها لما لدولهم من سيادة وسلطان عليهم فضلاً عن ضرورة مساهمتهم في تحمل الاعباء العامة للدولة بحكم تضامنهم الاجتماعي مع مجتمعهم المنتمين اليه.

وتعد نظرية التضامن الاجتماعي الأقرب إلى تفسير الأساس القانوني للضريبة ومضمونها أن الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لا بد منها تقوم بتقديم كثير من الخدمات الاجتماعية إلى الأفراد ولتحقيق هذه الأغراض تحتاج الدولة إلى الأنفاق ولذلك فهي تفرض الضريبة على الأفراد والأموال التي تخضع لسلطتها لتساهم في أعباء التكاليف العامة فالدولة تطالب الأفراد بالضريبة بما لها من حق السيادة والأفراد يدفعون الضريبة عملاً بمبدأ التضامن الاجتماعي^(١٤).

الفرع الثاني

أنواع الجنسية

هناك نوعين رئيسيين للجنسية هما الجنسية الاصلية والجنسية المكتسبة (الطائرة) ولغرض عدم الخروج عن موضوع البحث سنحاول بشيء من الاجاز التطرق لبيان كلا النوعين:
أولاً: الجنسية الاصلية :

الجنسية الاصلية هي الجنسية التي تثبت للفرد منذ لحظة الميلاد^(١٥) ، ووجه وصفها بالاصلية لانها تلحق بالفرد عند اتصاله بالحياة بالنظر الى اصله العائلي او الاقليمي بعبارة اخرى انها تثبت على اساس الولادة من اصل وطني وتسمى ايضاً بجنسية الدم او البنوة واما على اساس الميلاد في اقليم الدولة فيطلق عليها بجنسية الاقليم^(١٦).

١. حق الدم: هو حق الفرد في ان تثبت له جنسية الدولة التي ينتمي اليها ابويه بمجرد الميلاد بصرف النظر عن مكان ولادته ، ويأخذ بالنسب من الاب عادة بوصفه رب الاسرة فمتى ما ثبتت بنوة الولد لابيه تثبت له جنسيته^(١٧) ولابد من اثبات تمتع الاب بالجنسية الوطنية وقت الميلاد فلا عبرة بجنسيته وقت الحمل او وقت ثبوت النسب كما لا عبرة بالطريق الذي اكتسب به الاب لهذه الجنسية^(١٨).

وقد اعتمد المشرع العراقي في قانون الجنسية المرقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ على حق الدم في منح الجنسية العراقية للمولد حديثاً اعتماداً على جنسية والديه حين نص على (يعتبر عراقياً من ولد لأب

عراقي أو لام عراقية^(١٩) ، وقد تمنح الجنسية بناء على النسب من جهة الام فقط لاعتبارات وطنية خالصة تتعلق بحماية ابناء الاوam الوطنية ولكن غالباً ما تعزز هذه الحالة باعتبار اخر أو ان يكون ميلاد المولود على اقليم الدولة ، وبهذا الخصوص نص قانون الجنسية العراقي على (لوزير أن يعتبر من ولد خارج العراق من أم عراقية وأب مجهول أو لا جنسية له عراقي الجنسية إذا اختارها خلال سنة من تاريخ بلوغه سن الرشد إلا إذا حالت الظروف)^(٢٠).

٢. حق الاقليم: هو حق الفرد في اكتساب جنسية الدولة التي ولد على اقليمها سواء أكان اقليمها البري أو البحري أو الجوي دون النظر للاصل العائلي الذي ينحدر منه وبهذا الخصوص فقد اعتبر المشرع العراقي في قانون الجنسية كل من ولد في العراق من أبوين مجهولين عراقياً عندما نص على (يعتبر عراقياً من ولد في العراق من أبوين مجهولين ويعتبر اللقيط الذي يعثر عليه في العراق مولوداً فيه ما لم يقدّم الدليل على خلاف ذلك)^(٢١) فهنا المشرع اعتبر واقعة ولادة المولود في العراق هي اساس منحه الجنسية وان كان لايعرف ابويه وجهالة الوالدين تعني انتفاء ثبوت نسب المولود لهما.

ثانياً: الجنسية المكتسبة (الطارئة) :

الجنسية المكتسبة هي التي تثبت للفرد في تاريخ لاحق لواقعة الميلاد فالدولة قد تضيف جنسيتها لاسباب متعددة على افراد لم يتيسر لهم اكتساب جنسية التأسيس او جنسيتها الاصلية ويمكن اجمال اهم تلكم الاسباب بالاتي:

١. اكتساب الجنسية بالتجنس: يقصد بالتجنس كسب الجنسية كسباً لاحقاً على واقعة الميلاد بناء على طلب المقترن بشروط تحددها الدولة والتي لها حرية تقدير الموافقة عليه^(٢٢) وقد اعتمد قانون الجنسية العراقي التجنس كسبب لاكتساب الجنسية العراقية وفق شروط محددة واستثنى من ذلك الفلسطينيين فقط لمنحهم حق العودة الى فلسطين^(٢٣).

٢. اكتساب الجنسية عن طريق التجنس: نص قانون الجنسية العراقي رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ الى حالة اكتساب الجنسية عن طريق التجنس القائمة على اساس الميلاد في العراق والاقامة المعتادة فيه اذ جاء فيه^(٢٤) (لوزير أن يعتبر عراقياً من ولد في العراق وبلغ سن الرشد فيه من أب غير عراقي مولود فيه أيضاً وكان مقيماً فيه بصورة معتادة عند ولادة ولده ، بشرط أن يقدم الولد طلباً بمنحه الجنسية العراقية).

٣. اكتساب الجنسية عن طريق الزواج: يعتبر زواج الاجنبي من عراقية سبباً من اسباب اكتساب الجنسية العراقية اذ جاء في القانون (لوزير أن يقبل تجنس غير العراقي المتزوج من امرأة عراقية الجنسية إذا توافرت فيه الشروط الواردة في المادة (٦) من هذا القانون على أن لا تقل مدة الإقامة

مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي العراقي

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الأول / السنة التاسعة ٢٠١٧

المنصوص عليها في الفقرة (ج) من البند (أولا) من المادة (٦) من هذا القانون عن خمس سنوات مع بقاء الرابطة الزوجية) (٢٥).

المبحث الثاني

تقدير مبدأ الجنسية من الناحية الضريبية

قبل البحث في تقدير مبدأ الجنسية باعتباره احد اهم المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة على دخل الاشخاص طبيعية كانت ام معنوية لابد من الاشارة الى مضمون هذا المبدأ من الناحية الضريبية. يرجع هذا المبدأ في اصوله من الناحية الضريبية الى النظرية الشخصية التي نادى بها الفقيه الايطالي (مانسيني) في القرن التاسع عشر والقائلة بامتداد سلطة الدولة على جميع رعاياها حيثما وجدوا ، وعليه فالشخص الذي يتمتع بجنسية دولة ما يخضع لقوانينها سواء تواجد على اقليمها او خارجه^(٢٦).

وتطبيقاً لهذا المبدأ فإنه يحق للدولة ان تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بجنسيتها بما لها من سيادة على جميع مواطنيها سواء أكانوا يقيمون داخل حدود تلك الدولة او خارجها ، وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع سنحاول عرضه في مطلبين نكرس الاول لبيان مسوغات الاخذ بمبدأ الجنسية اما الثاني فنخصصه لدراسة الانتقادات الموجهة له.

المطلب الاول

مسوغات الاخذ بمبدأ الجنسية

استند انصار مبدأ الجنسية او كما يطلق عليه البعض بمبدأ التبعية السياسية الى عدة مبررات يمكن اجمالها بالاتي:

١. ان الاساس الذي يستند اليه المبدأ هو ما تتمتع به الدولة من سلطة على جميع مواطنيها سواء أكانوا متواجدين على اقليمها او خارجه^(٢٧) بعبارة اخرى ان حق الدولة في فرض الضريبة وبالتالي حقها في تشريع القوانين الضريبية من اجلى مظاهر سيادتها ولما كانت سيادة الدولة لا تتعدى اقليمها فقد ظهر مبدأ الجنسية او التبعية السياسية كمبدأ عام لسريان الضريبة على الدخول المتحققة للمكلف الوطني في الخارج.

فالمواطن الذي يتمتع بجنسية احدى الدول يتمتع بالحقوق التي توفرها له الدولة كالحماية والرعاية والتعليم والتأمين الصحي فضلاً عن الضمان الاجتماعي ، وبالمقابل فإنه يخضع للواجبات والالتزامات التي تفرضها عليه الدولة وفي طليعتها الضريبة شأنه شأن واجب الخدمة العسكرية^(٢٨).

٢. يمكن ان يساهم هذا المبدأ في الحد من هجرة رؤوس الاموال الوطنية الى الخارج وهذا يعتمد على السياسة الاقتصادية التي تتخذها الدولة بهذا الخصوص^(٢٩) فإذا استتشف للدولة قيام بعض افرادها بالاستثمار خارج اقليمها يمكنها ان تحد من ذلك باعتماد هذا المبدأ وذلك من خلال خلق ازدواج ضريبي مقصود^(٣٠).

٣. أن المكلف الوطني يتمتع بحماية مزدوجة لشخصه وأمواله من خلال ما توفره له دولته من حماية وطمأنينة فضلاً عما توفره له من تسهيلات ومساعدات لازمة لتنمية أمواله فيصبح من حقها أن تلزم مواطنيها ممن يتمتع بقدرة ضريبية لعلها يدل عليها كسبه لأحد الدخول مهما كان نوعه بدفع الضريبة^(٣١).

المطلب الثاني

معوقات الاخذ بمبدأ الجنسية

على الرغم من المبررات التي ساقها أنصار مبدأ الجنسية ألا انه تعرض لعدة انتقادات يمكن عرضها بالاتي: ان هذا المبدأ لا يتفق مع الاساس القانوني لفرض الضريبة الضريبية بمفهومه الحديث وهو التضامن الاجتماعي الذي يوجب التضامن فيما بين الأفراد بحكم كونهم أعضاء في الجماعة في تحمل النفقات التي تمكن الدولة من تحقيق سيادتها والقيام بواجباتها^(٣٢). ألا انه يمكن دحض هذا الانتقاد بالقول انه لا يوجد تعارض بين فرض الضريبة استناداً لمبدأ الجنسية والتضامن الاجتماعي لان الفرد الذي يحمل جنسية إحدى الدول يبقى مرتبطاً بمجتمعها برابطة الجنسية التي يحملها وان كان مقيم خارج إقليمها. يحول هذا المبدأ فيما لو طبق وحده دون بقية المبادئ الاخرى المعتمدة لفرض الضريبة على الدخول دون فرض الضريبة الوطنية على المقيمين في الدولة او ممن تولد لهم دخل في اقليم الدولة من غير الوطنيين على الرغم من استفادتهم من خدماتها ومرافقها العامة وما توفره لهم من حماية مزدوجة لشخصهم وأموالهم من خلال ما توفره لهم دولة الإقامة من حماية وطمأنينة فضلاً عما توفره لهم من تسهيلات ومساعدات لازمة لتنمية أموالهم وإقامتهم في إقليمها ، بسبب عدم تمتعهم بجنسيتها وبالتالي افلات رؤوس اموالهم من الخضوع لضريبة الدخل.

١. عدم استطاعة الإدارة الضريبية في تقدير الضريبة وتحصيلها بالنسبة للمواطن الذي يحمل جنسية الدولة ويحصل على دخل من خارجها لعدم تمكنها من متابعة نشاطات مواطنيها في الدول المجاورة وضعف قدرتها على حصر قيمة أرباحه على وجه الدقة^(٣٣) إلا انه يمكن الرد على ذلك بأن مثل هذه الصعوبات يمكن ان تنشأ ايا كان المعيار المطبق اذ يمكن ان تبرز هذه الصعوبات في ظل تطبيق معياري الإقامة والموطن في الاحوال التي يتأتى فيها الدخل خارج الاقليم بالنسبة للشخص المقيم او الذي يرتبط بالدولة برابطة التوطن , كما يمكن ان تبرز الصعوبات ذاتها اذا كان المعيار المطبق هو الاقليمية في الاحوال التي يحصل فيها شخص غير مقيم على دخل في اقليم دولة ما تطبق مبدأ او معيار الاقليمية.

٢. ان الدولة ومثلما نوهنا انفاً لا تستمد سلطتها في فرض الضريبة من فكرة السيادة انما من المفهوم الحديث للاساس القانوني الراجح في تسويغ فرض الضريبة وهو التضامن

الاجتماعي فهو يحتم على كل الأشخاص الذين يكونون أعضاء في الجماعة الوطنية التضامن فيما بينهم في تحمل الأعباء العامة^(٣٤).

٣. انه يؤدي إلى ازدواج ضريبي بالنسبة للمواطنين الذين يكسبون دخولهم من خارج حدود دولتهم الامر الذي لا يتفق مع العدالة^(٣٥)، الا انه يمكن الرد على ذلك بالقول بأن ظاهرة الازدواج الضريبي لا يمكن ان تنسب الى معيار بذاته فهذه الظاهرة تنشأ نتيجة اختلاف المعايير المطبقة بين دول متعددة او نتيجة اسباب اخرى كتعدد المعايير التي تأخذ بها الدولة كأساس لفرض الضريبة.

من كل ما تقدم يتبين لنا انه على الرغم من الانتقادات التي وجهت لمبدأ الجنسية (التبعية السياسية) الا انه لما يزل يطبق على مستوى التشريعات الضريبية باعتباره احد اهم المعايير او المبادئ التي تعتمد كأساس لفرض الضريبة على دخل الاشخاص لان هذا المبدأ مرتبط بالمكلف الضريبي الوطني من جانبين الاول الرابطة التي بينه وبين الدولة والمتمثلة برابطة الجنسية ، اما الثاني فهو سلطان الدولة وسيادتها على مواطنيها سواء كانوا داخل اقليم الدولة وخارجها.

المبحث الثالث

الاثار القانونية لمبدأ الجنسية من الناحية الضريبية

لقد اثرت الجنسية في التشريعات القانونية لمعظم دول العالم فقد اقرت المواثيق الدولية والدساتير الوطنية هذا المبدأ وظهر اثره في العديد من النصوص والقواعد القانونية في التشريعات الوطنية ومنها التشريعات الضريبية اذ اعتمدت هذا المبدأ من خلال جملة من المبادئ والقواعد التي اصبحت اسس ثابتة لا يخلوا منها اي قانون ضريبي بغض النظر عن الوعاء الضريبي الذي ينظمه القانون.

ولتسليط الضوء حول هذا الموضوع ارتأينا عرضه في مطلبين الاول نخصه لبيان المساواة القانونية امام الضرائب اما الثاني فنتناول فيه حقوق المكلف والتزاماته.

المطلب الاول

المساواة القانونية امام الضرائب

لا شك في أن حق المساواة بصفة عامة يعد أهم المبادئ الإنسانية التي تحرص الأمم والشعوب على التمسك به، ومن الأسس الجوهرية التي استند لها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان ودعمه في مختلف نواحي الحياة ، فلا ينبغي أن تقوم في المجتمع البشري أي فوارق نابعة من اختلاف الأصل أو الجنس أو الدين ويعتبر حق المساواة من أهم الحقوق الإنسانية والصقها بالإنسان وأقدمها ، وأكثرها أصالة على الإطلاق ، فهذا الحق هو أساس كل الحقوق ، وهو أساس مرتبط بالوجود الإنساني ارتباطا لا يقبل الانفكاك ، فان الغاية من وجود الإنسان لا تستقيم ولا تتحقق إلا بتمكينه من ممارسة حق بالمساواة.

يعد مبدأ المساواة من المبادئ الدستورية التي اقرتها كافة الدساتير العالمية ومنها دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ الذي نص (العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي الاقتصادي أو الاجتماعي) ^(٣٦) والمساواة هنا امام القانون عامة ، وبما ان القانون الضريبي هو احد فروع القانون فالمساواة بين المكلفين بمقتضى احكامه أي ان يكون جميع المكلفين متساوون في المعاملة أمام القانون بدون اية تفرقة او تمييز على اساس الطبقات او الطوائف أو الاعراف ... الخ ، وبهذا فان المساواة امام الضرائب تشمل تساوي جميع المكلفين امام اعباء الضرائب (ممن ينجم او ينشأ لهم دخلاً خاضعاً للضريبة بموجب القانون) وهناك نظريات عديدة ارتبطت بهذا الموضوع مثل نظرية المساواة في التضحية ونظرية الحد الأدنى للتضحية ، فضلاً عن المقدرة التكليفية ^(٣٧).

ولا يؤثر هذا المفهوم في المساواة وجود بعض الاستثناءات الهادفة الى استبعاد فئات معينة من اداء الضريبة اما لاسباب سياسية القائمة على مبدأ المعاملة بالمثل كأعفاء موظفي الأمم المتحدة

الذين يعملون في مختلف الأقطار الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة وإعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين^(٣٨)، أو لاهداف اقتصادية ذات منحى تشجيعي تنموي كتشجيع الاستثمارات الوطنية أو لجذب الاستثمارات الأجنبية الى داخل البلد ، أو لاهداف اجتماعية من قبيل دعم الأنشطة التي لا تهدف الى تحقيق الربح كالمؤسسات الدينية والرياضية والانسانية... الخ^(٣٩).

ان المساهمة القانونية امام الضرائب تعني المساهمة بحصة عادلة تمثل نصيب الفرد في تحمل العبء العام لكن تحديد العدالة في الحصة المقررة قد تتفاوت بين مرحلتين اوجد افكارها الفقه المالي ، اما الاولى فهي المساواة النسبية في اداء الضرائب اذ يجب ان يتحمل الجميع الضريبة بسعر نسبي واحد دون تمييز بين المكلفين من حيث مقدار الدخل وطبيعة العوامل المؤدية للحصول عليه والتكاليف التي انفقت في سبيل ذلك^(٤٠)، ولكن نتيجة لكثرة الانتقادات التي وجهت الى المساواة النسبية كونها لا تحقق سوى العدل دون العدالة والمساواة النظرية دون المساواة الحقيقية فقد ظهرت المرحلة الثانية المتمثلة بالمساواة الأفقية او ما يطلق عليه معيار المقدرة التكلفية^(٤١)، الذي يتحدد بعوامل عديدة منها العوامل الاقتصادية المحيطة بالمكلف فضلاً عن العوامل الاجتماعية المتمثلة بالاعباء الشخصية والعائلية وهو ما ساهم بدوره بظهور مبدأ التصاعد الضريبي (السعر الضريبي التصاعدي).

من كل ما تقدم يتجلى لنا ان مساواة المكلفين امام الضرائب يقتضي فرض الضريبة على سائر الأموال أي كل مال أو دخل مهما كان صاحبه ومصدره فكل مكلف يجب أن يؤدي نصيبه من الضريبة وهذه هي العدالة الضريبية (النسبية) ألا انه ترد عليه بعض الاستثناءات أيضاً تقتضيها في الغالب عدالة فرض الضريبة ومنها الإعفاء لتحقيق الحد الأدنى من المعيشة أو ما يعرف بـ(حد الكفاف) والإعفاء لمراعاة الأعباء العائلية أي ضرورة مراعاة الأعباء والأوضاع الشخصية للمكلفين وهذا ما يسمى مالياً بـ(شخصية الضريبة).

المطلب الثاني

حقوق المكلف والتزاماته

يمكن تتبع اثر الجنسية بشكل جلي عند تناول حقوق المكلف المقررة قانوناً وواجباته من خلال الترسخ لقواعد مهمة ابرزت تلحم الحقوق والواجبات ومن ابرز هذه الآثار التي يمكن اعتبارها نتائج لمبدأ المواطنة ضريبياً حق المكلف في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة والالتزام بأداء الضريبة وستتناول دراستهما في فرعين مستقلين وعلى النحو الآتي:

الفرع الاول

حق الافراد في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة

يعد التحصيل الضريبي بقصد التمويل المادي لاحتياجات الدولة الهدف الاقدم للسلطة العامة، لذا فإن محاولة الادارة المنفذة لهذا الهدف في معرفة نوع الدخل المتحقق ومقداره كان اولوية مهمة ، لذا كان لابد من اعفاء جزء من دخل المكلف من الخضوع للضريبة والا تحقق الضرر لدى الفرد في عدم العيش الكريم وممارسة حياته ويسمى هذا الجزء من الدخل بالحد الأدنى للمعيشة ، فما هو المقصود به؟

الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو حد الكفاف ويقصد به كما عرفه بعض الفقه (٢) (مستوى المعيشة اللازم للقيام بأود الأفراد وحفظ الكفاية الإنتاجية للمجتمع، أو بعبارة أدق ذلك الحد الذي يجب ألا تمسه الضرائب وإلا قلت معه مقدرة الأفراد ورغبتهم في العمل والادخار).

فالتعريف اعلاه اعتبر ذلك الحد بأنه المعبر عن مستوى النفقات الدنيا للعيش، وهي النفقات الضرورية التي تتجسد في الاستهلاك الأساسي الأدنى للسكان والتي ترتبط بالدخل الحقيقي للفرد.

في حين عرفه اخر (٣) بأنه (أن يترك حدا معينا من الدخل دون أن تصل إليه الضريبة ، هذا الحد الأدنى هو الذي يلزم لمعيشة المكلف ومعيشة أسرته، وهو بهذا المعنى يقتضي أن يعفى هذا الحد من الدخل من كل ضريبة تفرض عليه).

من خلال هذه التعاريف يتضح أن الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو ذلك المستوى من النفقات اللازم لمعيشة المكلف وافراد أسرته والذي ينبغي أن يبقى في منأى عن الخضوع لاي ضريبة دخل لاعتبارات اقتصادية وإدارية واجتماعية.

فالاعتبارات الاقتصادية تتطلب التمييز في المعاملة الضريبية وفقا لمصادر الدخل ، كما أن الاعتبارات الإدارية تتمثل في ضرورة إعفاء الدخل البسيطة لتخفيض الأعباء عن النظام الضريبي، لأن حصيلة الضرائب من الدخل الضعيفة ستكون قليلة جدا، لا تبرر الإجراءات التي تتبع في تحصيلها وما تتكلفه من نفقات إدارية ، وأخيرا تبقى الاعتبارات الاجتماعية والإنسانية والتي ينبغي أخذها في الاعتبار بالدرجة الأولى، لأن الضريبة ينبغي ألا تمس الحد الأدنى من الدخل اللازم لكل فرد في إطار التضامن الاجتماعي والعدالة الضريبية والاجتماعية.

لهذا جرت العادة أن تعطي التشريعات الضريبية هذا النوع من الإعفاء لمقابلة الحد الأدنى اللازم لتكاليف معيشة المكلفين على أساس اعتبار هذا الإعفاء ضروري لكي يستطيع المكلف أن يواكب الحياة ومتطلباتها ، بمعنى أنه لا يمكن للمكلف أن يعيش دون مستوى هذا الدخل.

غير أن ما يمكن ملاحظته بهذا الصدد هو أن مستوى المعيشة ليس مسألة مطلقة ، وإنما هو مسألة نسبية ، لأنه يختلف من دولة إلى أخرى، كما أنه يختلف من وقت إلى آخر، وليس من السهل

إطلاقاً تحديد ما يعتبر مستوى معيشياً معقولاً، لذا يجدر بالسلطات المالية مراعاة الحيطنة التامة في تقدير الطاقة الضريبية لأنه قد تؤدي المغالاة في تقدير تلك الطاقة وبالتالي المغالاة في فرض الضرائب إلى المساس بحد الاستهلاك الضروري^(٤٤).

وبهذا الخصوص فقد اعتمد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على تقرير سماعات عدة تقتضيها في الغالب عدالة فرض الضريبة ومنها الإعفاء لتحقيق الحد الأدنى من المعيشة أو ما يعرف بـ (حد الكفاف) والإعفاء لمراعاة الأعباء العائلية أي ضرورة مراعاة الأعباء والأوضاع الشخصية للمكلف لذاته ولعائلته (الزوجة والأولاد)^(٤٥).

الفرع الثاني

الالتزام بأداء الضريبة

لم يقتصر قانون ضريبة الدخل بالنص على حقوق وضمنات المكلف باعتباره احد اطراف العلاقة الضريبية بل فرض التزامات قانونية يتوجب عليه الالتزام بها وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالادارة الضريبية^(٤٦)، يمثل الالتزام بأداء الضريبة المضمون المادي لمفهوم الالتزامات في مبدأ الجنسية ، اذ لابد من اداء الضريبة لاعتبارات قانونية ترجع الى الالتزام بالوامر والنواهي والاحكام القانونية في اطار النظام القانوني العام للدولة ، والالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة الا وهي الدفع النقدي.

وتنص معظم التشريعات الضريبية^(٤٧) على حق الخزنة العامة في تتبع اموال المدين بصفته ديناً ممتازاً وله اولوية على سائر الدائنين وذلك حفاظاً على حقوق الدولة من الضياع في حين لم ينطرق المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ فلم يقرر حق امتياز لدين الضريبة على اموال المدينين والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة أو الأموال الملتزمين بتوريدها للخزنة بحكم القانون ، الا ان القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١^(٤٨) نص على أن لدين الضريبة حق امتياز على جميع الديون الأخرى الممتازة العادية المستحقة باستثناء المصروفات القضائية التي أنفقت لمصلحة الدائنين في حفظ أموال المدين وبيعها وتوزيعها ، وتجبي الضريبة وفقاً لقانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٦٥) لسنة ١٩٧٧^(٤٩) الذي أوجب قبل البدء بإجراءات الحجز التنفيذي توجيه إنذار إلى المكلف المدين بالضريبة بضرورة تسديد الدين المترتب في ذمته خلال مدة عشرة أيام.

كما ان دين الضريبة يعتبر دين محمول بمعنى انه يجب على المكلف ان يسعى من تلقاء نفسه الى الوفاء بذلك الدين في المواعيد المحددة بموجب القانون وعدم انتظار ان تقوم الادارة الضريبية بمطالبته بذلك الدين كما يعتبر دين الضريبة واجب الاداء رغم المنازعة في صحته او في مقداره اذ يجب على المكلف ان يبادر اولا بتنفيذ الالتزام بتاريخ استحقاقه فيقوم بالوفاء بالضرائب المستحقة

مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي العراقي

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية
العدد الأول / السنة التاسعة ٢٠١٧

عليه ويجوز له ان يطعن بعد ذلك في صحة فر الضريبة او في تقدير مبلغها وذلك وفقاً لقاعدة (الدفع ثم المعارضة)^(٥٠).

وقد منحت العديد من التشريعات الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي الدين الضريبي بطائفة من الامتيازات يمكن اجمالها بالاتي:

١. امتياز دين الضريبة فلهذا الدين امتياز بحكم القانون يتصدر ما عداها من ديون وفقاً للقاعدة المشار اليها انفاً ، اذ ان امتياز دين الضريبة يعد أبلى دليل على ذاتية القانون الضريبي إذ أن النصوص التي قررت امتياز المبالغ المستحقة للخزانة العامة وردت مبعثرة في عدة تشريعات مختلفة وبالرغم من ذلك فقد تمتعت هذه النصوص بذاتية موضوعية خاصة بسل أن بعض هذه النصوص ورد في صلب القانون المدني ومع ذلك فقد جاءت النصوص التي قررت امتياز المبالغ المستحقة للخزانة بأحكام تختلف تمام الاختلاف عن الأحكام التي القوانين المدنية لحقوق الامتياز العامة منها والخاصة.

٢. سلطة الحجز الاداري الاحتياطي وهو عبارة عن حجز تحفظي على أموال المكلف (المدين بالضريبة) توقعه الإدارة الضريبية وتبقي من ورائه الحفاظ على حقوق الخزانة العامة المعرضة للضياع ، يراد به تحقيق غايتين رئيسيتين الاولى أن هذا الحجز يمثل إجراءً تحفظياً تلجأ إليه الإدارة الضريبية للمحافظة على أموال المكلف التي تمثل وعاء الضريبة وضمان الوفاء بديونه ومنها دين الضريبة من محاولات إخفائها أو تهريبها ، اما الثانية فهو وسيلة لإجبار المكلف وإرغامه على أداء المستحقات الضريبية المترتبة عليه وهو ما يهمننا في هذا المقام ، وقد اشار قانون ضريبة الدخل العراقي الى هذا الاجراء حين نص على (للووزير او من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول صاحبها إخفاءها او تهريبها او تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها)^(٥١).

٣. تقييد انتقال المكلف وذلك بمنعه من السفر خارج العراق ويتخذ هذا الاجراء للحيلولة دون هروب المكلف م دفع الضريبة وقد نص المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل على هذا الاجراء عندما نص على (اذا اقتنعت السلطة المالية بان احد الاشخاص يحاول السفر الى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة...فلها ان نطلب الى الجهات المختصة تأخيرها 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)^(٥٢) كما لم يقتصر القانون بالنص على منع المكلف من السفر بل اورد الحظر ايضاً حتى على الواسطة التي تنقل المكلف.

٤. خول القانون السلطة المالية الحق في ان تطلب ايقاف اجراء المعاملات التي يقوم بها المكلف في دوائر الدولة الاخرى بشرط ان يكون لها علاقة بالضريبة^(٥٣).

الخاتمة

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم (مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي العراقي) توصلنا في خاتمة البحث الى عدد من الاستنتاجات و آخر من التوصيات نحاول اجمالها بالاتي:

١. أولاً: الاستنتاجات :
 ٢. ان المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ اخذ بفكرة التبعية السياسية (مبدأ الجنسية) استناداً لاحكام الفقرة (١) من المادة (٥) منه من خلال فرضه الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه اضافة لمبدأ الإقامة.
 ٣. يرتكز (مبدأ الجنسية) على أن لكل دولة الحق في فرض الضريبة على مواطنيها جميعاً دون غيرهم من رعايا الدول الأخرى بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاوله نشاطهم بصفتهم أعضاء متضامنين وعليهم تأدية الضريبة حتى لو لم يتواجدوا على إقليمها ولكن بمجرد ارتباطهم بهذا الرابط (رابطة الجنسية) يكونوا ملزمين بأداء الضريبة ولو كانوا في بلد أجنبي.
 ٤. تمثل الجنسية اساساً مهما في احداث مشروعية قانونية وقبول اجتماعي لفرض الضريبي من السلطة التنفيذية ، وبذات الوقت لتبرير التزام المكلفين بأداء الضريبة ويبرز ذلك في اطار التطور الاجتماعي والتأريخي والفكري للنظم المالية من خلال نظرية التضامن الاجتماعي.
 ٥. تعرض هذا المبدأ حاله حال بقية المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة على دخل الاشخاص الى العديد من سهام النقد الا ان تلك الانتقادات لم تمنع العديد من التشريعات الضريبية من اعتماده لقيامه على رابطة الهوية السياسية للمكلف.
 ٦. يساهم مبدأ الجنسية من الناحية الضريبية على احقية المكلف بالابقاء على جزء من دخله خارج نطاق فرض الضريبة وبما يكفل له الحياة الكريمة له وللمن يعيله ضمن ما يعرف بالاغفاء لحد الكفاف او لمواجهة الاعباء المعيشية وبالتالي الحفاظ على جزء من دخله لمواجهة متطلبات الحياة الضرورية .
 ٧. تلجأ العديد من التشريعات الضريبية ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي الى تضمين الدين الضريبي بالعديد من الضمانات لضمان استيفائه وبالتالي نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزانة العامة ، بمعنى ادق احاطة الدين الضريبي بالعديد من الامتيازات لضمان استيفاء الدولة لدين الضريبة ، فدين الضريبة ينشأ عند تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة وإذا نشأ دين الضريبة كان واجب الأداء وذلك بعد صدور قرار تحديده بذمة المكلف.

ثانياً: التوصيات :

١. معالجة حالة ازدواج الجنسية خاصة بعد اجازتها بموجب احكام الفقرة (رابعاً) من المادة (١٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ فبهذه الحالة ستفرض الضريبة على المكلف المتجنس بجنسيتين احدهما عراقية اخرى اجنبية مرتين استناداً لمبدأ الجنسية الاولى بموجب التشريع العراقي باعتباره مواطناً عراقياً والاخرى باعتباره مواطناً في تلك الدولة الامر الذي سيؤدي الى ازدواج ضريبي لا محالة هذا على افتراض تطبيق مبدأ الجنسية لوحده دون غيره اما بحالة تطبيق المبادئ الاخرى كمبدأ الإقامة والاقليمة فأن النتائج ستكون غير مقبولة اطلاقاً ، لذا نرتأي اعادة النظر بحكم الفقرة (رابعاً) من المادة (١٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ من خلال الغاء حالة ازدواج الجنسية وان كان لابد منها ، فهنا يأتي دور الدولة في تفادي هذه الظاهرة من خلال عقد الاتفاقيات الدولية والثنائية منها على وجه الخصوص فالتعاون الدولي الإقليمي يمكن أن يساهم في التخفيف من حدة هذه الظاهرة التي تؤدي إلى إعاقة حرية تداول رؤوس الأموال وتقيد التجارة العالمية مما يؤثر سلباً على توزيع الموارد الإنتاجية في العالم توزيعاً امثل.
٢. العمل على تعميق مفهوم الوعي الضريبي من خلال الاداء الحكومي في تحسين كمية ونوعية الخدمات المقدمة والتي تشعر المواطن بضرورة المشاركة مع الدولة في تحمل اعبائها العامة.
٣. بما ان اداء الضريبة يعد التزاماً دستورياً وقانونياً فهو يحتم على كل الأشخاص الذين يكونون أعضاء في الجماعة الوطنية التضامن فيما بينهم في تحمل الأعباء العامة وبخلافه لابد من تشديد العقوبات المقررة في التشريع الضريبي العراقي للمتهربين من ادائها لتحقيق الردع الخاص والعام فضلاً عن زيادة الضمانات اللازمة لتأمين تحصيل الدين الضريبي للحفاظ على إيرادات الدولة المتأتية من هذا المورد المالي.

الهوامش

- (١) محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي : مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٣ ، ص ١١٣ .
- (٢) ابن منظور : لسان العرب ، المجلد (١٣) ، بلا مكان طبع ، بيروت ، لا سنة طبع ، ص ٤٥١ .
- (٣) الا ان الملاحظ على التشريعات المتعلقة بالجنسية انها اوردت الحالات التي بمقتضاها يعتبر الشخص مواطناً بعبارة اخرى الشروط القانونية الواجب توافرها لاضفاء صفة المواطنة على الشخص فعلى سبيل المثال لا الحصر نصت المادة (٣) من قانون الجنسية العراقي النافذ (يعتبر عراقياً أ. من ولد لأب عراقي أو لام عراقية ب. من ولد في العراق من أبوين مجهولين ويعتبر اللقيط الذي يعثر عليه في العراق مولوداً فيه ما لم يقدّم الدليل على خلاف ذلك) ، اما على نطاق التشريعات المقارنة فقد نصت المادة (١) من قانون الجنسية اللبناني رقم (١٥) لسنة ١٩٢٥ على (يعد لبنانياً كل شخص مولود من اب لبناني وكل شخص مولود في اراضي لبنان...) ، وكذا الحال في المادة (٣) من قانون الجنسية الاردني رقم (٦) لسنة ١٩٥٤ والمصري رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٥ بموجب المادة (١) منه والمادة (١) من قانون الجنسية القطري رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٥ .
- (٤) د.محمد السيد عرفة : الوجيز في الجنسية المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ ، ص ٥ وبنفس الصياغة عرفه د.عصام الدين القسبي: القانون الدولي الخاص المصري ، مطبعة النسر الذهبي ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص ١٣٢ .
- (٥) د.محمد الروبي : الجنسية ومركز الاجانب في القانون المقارن ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص ٢١٣ وايضا د.عكاشة محمد عبد العال : الوسيط في احكام الجنسية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٢ ، ص ٩٣ .
- (٦) د.محمد عبد المنعم عبد الرياض : مبادئ القانون الدولي الخاص ، ط ٢ ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، ١٣٩٢هـ ، ص ٢٣ .
- (٧) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : احكام الجنسية والمواطن (دراسة مقارنة) ، ط ١ ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٠ ، ص ٦٤ .
- (٨) ينظر قرار المحكمة الادارية العليا في الطعن المرقم ١٩٦٠ لسنة ٤٧ ق جلسة ٢٠٠٠/١١/٦ .
- (٩) ينظر قرار المحكمة في الطعن المرقم ٨ لسنة ٨ ق دستورية في الجلسة المؤرخة في ١٩٩٢/٣/٧ .
- (١٠) لقد ثار الخلاف حول اعضاء الجنسية على الشخص المعنوي او الاعتباري فالبعض ينكر عليه ذلك والآخر يقرر له الحق في منح الجنسية وان كان الرأي الراجح يميل الى الاعتراف له بالتمتع بالجنسية وفق الشروط المحددة بموجب القانون لمزيد من التفصيل ينظر:
- د.عز الدين عبد الله: القانون الدولي الخاص ، ط ١١ ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، القاهرة ، ١٩٨٩ ، ص ٨٣٠ ود.هشام صادق ، الجنسية والمواطن ومركز الاجانب ، المجلد ١ ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٧ ، ص ٥٨ .

- (١١) ينظر: د.فؤاد عبد المنعم رياض: مبادئ القانون الدولي الخاص في القانونين اللبناني والمصري ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٦٩ ، ص ٤٦ وما بعدها و د.عكاشة محمد عبد العال : مصدر سابق ، ص ١٢١ و د.هشام علي صادق و د.عكاشة محمد عبد العال و د.حفيظة السيد الحداد ، الجنسية ومركز الاجانب ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ ، ص ٩٨ .
- (١٢) د.احمد مسلم : موجز القانون الدولي الخاص المقارن ، ط ١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٢٣٠ و د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : مصدر سابق ، ص ٦٧ .
- (١٣) د.هشام صادق : مصدر سابق ، ص ٦٠ و د.احمد قسمت الجداوي: القانون الدولي الخاص (نظرية الجنسية) ، بلا مكان طبع ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٣٥ .
- (١٤) وتعد نظرية التضامن الاجتماعي الأقرب إلى تفسير الأساس القانوني للضريبة ومضمونها أن الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لا بد منها تقوم بتقديم كثير من الخدمات الاجتماعية إلى الأفراد ولتحقيق هذه الأغراض تحتاج الدولة إلى الأنفاق ولذلك فهي تفرض الضريبة على الأفراد والأموال التي تخضع لسلطتها لتساهم في أعباء التكاليف العامة فالدولة تطالب الأفراد بالضريبة بما لها من حق السيادة والأفراد يدفعون الضريبة عملاً بمبدأ التضامن الاجتماعي.
- د.حسن عداي الدجيلي: شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، ط ١ ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٨ ، ص ٩-١٠ .
- (١٥) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : مصدر سابق ، ص ٧٣ .
- (١٦) د.ابراهيم احمد ابراهيم : القانون الدولي الخاص (الجنسية) ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٢٢ .
- (١٧) د.فؤاد عبد المنعم رياض : المصدر السابق ، ص ٤١ .
- (١٨) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : المصدر السابق ، ص ١١٠ .
- (١٩) الفقرة (أ) من المادة (٣) من قانون الجنسية رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ النافذ .
- (٢٠) المادة (٤) من قانون الجنسية رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ النافذ .
- (٢١) الفقرة (ب) من المادة (٣) من قانون الجنسية رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ النافذ .
- (٢٢) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : المصدر السابق ، ص ١٤٠ .
- (٢٣) المادة (٦) من قانون الجنسية رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ النافذ .
- (٢٤) المادة (٥) من قانون الجنسية رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ النافذ .
- (٢٥) المادة (٧) من قانون الجنسية رقم (٢٦) لسنة ٢٠٠٦ النافذ .
- (٢٦) د.يونس البطريق : في المالية الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٦ ، ص ٧٦ و عبد الحسن هادي صالح : اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٣ .
- (٢٧) د.عادل الحياوي : الضريبة على الدخل العام ، مؤسسة الاهرام ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ١٣٨ .
- (٢٨) د.عادل الحياوي : مصدر سابق ، ص ١٣٩ .

- (٢٩) حبيب جدي: دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الاموال الاجنبية في الدول الاخذة بالنمو ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٢٦٥ ود.يونس البطريق: اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٥ ، ص ٢١٦.
- (٣٠) الازدواج الضريبي المقصود هو الازدواج الذي اتجه قصد المشرع وارادته الى احداثه رغبة منه في تحقيق بعض الاغراض الخاصة والمنسجمة مع سياسة الدولة الاقتصادية والتي منها:
- زيادة الحصيلة الضريبية بهدف تغطية العجز المالي ، الرغبة في عدم رفع سعر الضريبة تقادياً لاثارة الجمهور ضد ما يرتبه ذلك من اعباء تثقل كواهلهم وذلك من خلال توزيعها بين ضريبتين ، الرغبة في التمييز في المعاملة المالية لمستوى الدخل عبر فرض ضريبة تصاعدية اضافية على الدخل العام فضلاً عن الضرائب المفروضة على فروع الدخل المختلفة.
- ينظر د.رفعت المحجوب : المالية العامة ، ج ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ١٥٤ ود.فوزي عطوي: المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٦٠ و د.رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، مؤسسة العائك للطباعة ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ٩٨.
- (٣١) د.مجدي محمود شهاب : الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٨ ، ص ١٦٥.
- (٣٢) د.عادل الحباري : المصدر نفسه ، ص ١٤٠.
- (٣٣) د. عبد الحسن هادي صالح : مصدر سابق ، ص ١٢.
- (٣٤) د. محمد بدیع بدوي : دراسات في المالية العامة ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ١٠٨.
- (٣٥) د. يونس البطريق : النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص ٢٥٥.
- (٣٦) المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.
- (٣٧) د.فوزي فرحات : التشريع الضريبي العام ، ط ٣ ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠١١ ، ص ٢٥ و د.رائد ناجي احمد : مصدر سابق ، ص ٨٠.
- (٣٨) د. رشيد الدقر: النظرية العلمية للضرائب ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، بلا سنة طبع ، ص ٣٩ ود.عبد القادر حلمي : المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٣٥.
- (٣٩) د.فوزي فرحات : مصدر سابق ، ص ٢٠.
- (٤٠) د.احمد خلف حسين الدخيل : المالية العامة من منظور قانوني ، مطبعة جامعة تكريت ، تكريت ، ٢٠١٣ ، ص ١٢٤.
- (٤١) د.سوزي عدلي ناشد : اساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ١٩٤.
- (٤٢) د.عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧١ ، ص ١٧٣ و د.غازي عبد الرزاق النقاش : المالية العامة ، دار وائل ، عمان ، ٢٠٠٣ ، ص ٢١٣.
- (٤٣) د.حامد عبد المجيد دراز : مبادئ الاقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٢ ، ص ٢١٢.

مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي العراقي

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الأول / السنة التاسعة ٢٠١٧

(٤٤) د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ٢٠٠١ ، ص ١٢٢ .

(٤٥) المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، والمادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم ١٤٤ لسنة ١٩٥٩ التي نصت على (تفرض الضريبة على الربح الحقيقي أو المحدد بصورة مقطوعة بعد أن ينزل منه لكل شخص طبيعي...) ، والمادة (١٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فضلاً عن ذلك فإن المشرع المصري كان قد اعفى المكلف الذي يقل مجموع صافي دخله السنوي عن (٥٠٠٠ جنيه) من الخضوع للضريبة استناداً لاحكام المادة (٧) من نفس القانون ، والفقرة (١) من المادة (٥) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة ٢٠١٠ التي نصت على (يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي) والمادة (٦) منه الخاص بسماع عائلة المكلف .

(٤٦) د. طارق الحاج: المالية العامة ، ط ٢ ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٩ ، ص ٦٧ .
(٤٧) المادة (٨٩) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ و المادة (٣٢٦) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة ٢٠١٠ والمادة (١٠٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المصري .

(٤٨) المادة (١٣٧٠) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ .
(٤٩) المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .
(٥٠) د. فوزي فرحات: مصدر سابق ، ص ٦٥-٦٦ ود. شريف مصباح: ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، ط ١ ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٤ ، ص ٢١ وما بعدها .

(٥١) المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

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

(٥٣) المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

المصادر

أولاً: المعاجم:

١. محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي : مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٣ .
٢. ابن منظور : لسان العرب ، المجلد (١٣) ، بلا مكان طبع ، بيروت ، بلا سنة طبع .

ثانياً: الكتب والمؤلفات الفقهية:

١. د. ابراهيم احمد ابراهيم : القانون الدولي الخاص (الجنسية) ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٨ .
٢. د. احمد خلف حسين الدخيل : المالية العامة من منظور قانوني ، مطبعة جامعة تكريت ، تكريت ، ٢٠١٣ .
٣. د. احمد قسمت الجداوي: القانون الدولي الخاص (نظرية الجنسية) ، بلا مكان طبع ، القاهرة ، ١٩٨٨ .
٤. د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ٢٠٠١ .
٥. د. بدر الدين عبد المنعم شوقي : احكام الجنسية والموطن (دراسة مقارنة) ، ط ١ ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٠ .
٦. د. حامد عبد المجيد دراز : مبادئ الاقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٢ .
٧. د. حسن عداي الدجيلي: شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، ط ١ ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٨ .
٨. د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، مؤسسة العاتك للطباعة ، القاهرة ، ٢٠١٢ .
٩. د. رشيد الدقر: النظرية العلمية للضرائب ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، بلا سنة طبع .
١٠. د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، ج ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ .
١١. د. سوزي عدلي ناشد : اساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٩ .
١٢. د. شريف مصباح: ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، ط ١ ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٤ .
١٣. د. طارق الحاج: المالية العامة ، ط ٢ ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٩ .
١٤. د. عبد القادر حلمي : المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ .
١٥. د. عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧١ .

مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي العراقي

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الأول / السنة التاسعة ٢٠١٧

- ١٦.د.عز الدين عبد الله: القانون الدولي الخاص ، ط ١١ ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، القاهرة ، ١٩٨٩ .
- ١٧.د.عصام الدين القصبي: القانون الدولي الخاص المصري ، مطبعة النسر الذهبي ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .
- ١٨.د.عكاشة محمد عبد العال : الوسيط في احكام الجنسية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٢ .
- ١٩.د.غازي عبد الرزاق النقاش : المالية العامة ، دار وائل ، عمان ، ٢٠٠٣ .
- ٢٠.د.فؤاد عبد المنعم رياض: مبادئ القانون الدولي الخاص في القانونين اللبناني والمصري ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٦٩ .
- ٢١.د.فوزي فرحات : التشريع الضريبي العام ، ط ٣ ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠١١ .
- ٢٢.د.فوزي عطوي: المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٣ .
- ٢٣.د.محمد الروبي : الجنسية ومركز الاجانب في القانون المقارن ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ٢٤.د.محمد السيد عرفة : الوجيز في الجنسية المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .
- ٢٥.د. محمد بديع بدوي : دراسات في المالية العامة ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٦ .
- ٢٦.د.هشام صادق ، الجنسية والمواطن ومركز الاجانب ، المجلد ١ ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٧ .
- ٢٧.د.هشام علي صادق ود.عكاشة محمد عبد العال ود.حفيظة السيد الحداد ، الجنسية ومركز الاجانب ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ .
- ٢٨.د.يونس البطريق: اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٥ .
- ٢٩.د.يونس البطريق : في المالية الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٦ .
- ٣٠.د.يونس البطريق : النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ .

ثالثاً: الرسائل والاطاريح:

- ١.حبيب جدي: دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الاموال الاجنبية في الدول الاخذة بالنمو ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٢ .
- ٢.د.عادل الحياوي : الضريبة على الدخل العام ، مؤسسة الاهرام ، القاهرة ، ١٩٦٨ .
- ٣.عبد الحسن هادي صالح : اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٣ .

Abstract

The nationality is one of the main bases adopted in the tax on persons entered in to force (whether natural or moral) based on the idea of sharing with the state to bear public burdens in exchange for the justification of the right of the state in the tax deduction and the application of this principle, it is right for the state to imposed the tax on the income of any persons who has its nationality , with all its sovereignty over all its citizens , whether they are inside the territorial borders of the state or outside

The principle of nationality in the Iraqi tax legislation

B Y

A.P.Dr. Thu- Alfakar Ali Al-Saedy