



مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي

الدكتور قيس حسن عواد

كلية القانون / جامعة الموصل

مستخلص البحث

تعد المواطنة احد أهم الأسس التي اعتمدتها الشعوب والأمم في التبرير لمشروعية فرض الضريبة، استنادا إلى فكرة المشاركة مع الدولة أو السلطة الحاكمة في تحمل الأعباء العامة، في مقابل التبرير بذات الوقت لحق الدولة في الاستقطاع الضريبي وما لها من سيادة وسلطة إجبار على مواطنيها والفئات الأخرى في إقليم الدولة مما يقدم منظورا جديدا للمواطنة ضريبيا.

المقدمة

تعد المواطنة من المبادئ المستقرة قانونا وفقها والمؤثرة في العديد من الأوضاع القانونية. وذلك لارتباطها بالجماعة التي يحكمها القانون في الدولة.

فالمواطنة وصف للفرد المرتبط بعلاقة سياسية و اجتماعية وقانونية مع دولته، وهذا يؤدي إلى تنوع وسعة محتواها ليشمل جوانب اجتماعية وسياسية وقانونية واقتصادية.

فمحتواها الاجتماعي يرتبط بكل الأفكار والقيم والسلوكيات التي تمثل نتائج الرابطة بين الفرد والدولة او المواطن ومجتمعه الذي ينتمي إليه، ومحتواها السياسي يبرز من خلال الآثار الناجمة عن توافر حالة او وصف المواطنة من خلال الحقوق السياسية التي تكون للمواطن تجاه السلطة



القائمة في الدولة من قبيل الحقوق الانتخابية في الترشيح والانتخاب في مقابل الالتزامات السياسية التي تقع على عاتق المواطن في مجتمعه. والمحتوى الأهم وفقاً لهذه الدراسة، هو المحتوى الاقتصادي فالمواطنة لها جوانبها الاقتصادية التي تفرض على من يتصف بصفة المواطنة ان يلتزم بها ويعتمدها في نشاطه الاقتصادي فأداء الضريبة واجب وطني قبل ان يكون غرضاً تموالياً او إكراهاً مادياً على الاستقطاع من قبل السلطات المالية، وهو احد الأفكار التي ساهمت في التأسيس لمشروعية الاستقطاع الضريبي إذ وجدت الأساس القانوني لالتزام الأفراد- مواطني الدولة- بأداء الضريبة وبررت بالمقابل حق الدولة في الاستقطاع الضريبي، وهذا التبادل في أوجه الالتزام والحق يلزمه نظام قانوني يحكمه وينظم العلاقات الناشئة عنه، فالنظام الضريبي يفترض فيه الالتزام بالأخذ بمدلولات هذا المبدأ ومحتوياته وتطبيقاته في نطاق القوانين المنظمة للضرائب ليتحقق التطبيق المماثل لمشروعية العمل الضريبي.

هدف البحث

تهدف الدراسة إلى البحث في مبدأ المواطنة من ناحية الالتزامات المالية التي تقع على عاتق المخاطب بهذا المبدأ من حيث تأثير المواطنة من عدمها في نشوء الالتزام الضريبي ابتداءً من جهة المكلف وكيف اعتمد كأساس لنشوء حق الدولة في الجباية من جهة أخرى، إلى جانب تبيان اثر المبدأ في القواعد القانونية التي تنص عليها القوانين الضريبية، إلى جانب الواقع التطبيقي والمتمثل بنطاق عمل الإدارة الضريبية وما ينشأ عن ذلك من مضامين اتفاق واختلاف مع محتوى المواطنة، وعلاقة ما سبق بمحور العمل الضريبي وهو مفهوم المصلحة العامة في إطار التحاسب الضريبي.



نطاق البحث، قوانين الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق وبعض الدول الأخرى.

المبحث الأول

التعريف بالمواطنة ضريبيا

تتعدد الأوجه التي يمكن تناول المواطنة فيها، وخاصة في إطار الدراسات القانونية. فالرابطة القانونية والسياسية بين الفرد والمجتمع وما ينشأ عن ذلك من آثار نحو الحقوق والواجبات، يمكن تفسيرها قانونيا إلى عدة مضامين دستورية واجتماعية ومفسرة للعلاقة بين الفرد والدولة، وواحد من هذه المضامين تتمثل بالمواطنة من وجهة النظر الضريبية على اعتبار الضرائب تمثل واجبا ماديا وتكليفا قانونيا تدخل في أدائه اعتبارات وطنية واقتصادية واجتماعية تتجاوز المفهوم المعتاد للمواطنة لتأتي بإطار أوسع من مجرد العلاقة القانونية (الجنسية)، وهذا ما سيتناوله هذا المبحث في مطلبين.

المطلب الأول

المفهوم القانوني للمواطنة

المواطنة كوصف لها دلالاتها القانونية التي تنجم عن طبيعتها والآثار التي تلحق من يتصفون بها، ورغم النشأة الاجتماعية والسياسية لفكرة المواطنة ابتداء، فإن هذه النشأة وجدت توصيفها في التدخلات التشريعية ومحاولات الفقهاء القانونيين إضفاء الطابع القانوني على هذا الوصف الاجتماعي والسياسي.

ولتناول المحتوى القانوني للمواطنة لابد ابتداء من تناول التعريف اللغوي الاصطلاحي للمواطنة لتحديد الأساس الذي يتم الانطلاق منه في تناول المواطنة ضريبيا.



فقد عرف اللغويين المواطنة بكونها لفظ مشتق من الوطن، وهو المنزل الذي يتخذه الإنسان مكانا للإقامة، وهو وطن الإنسان أو محله^(١) إن هذا التعريف له مدلولات مادية مرتبطة بالمكان أو النطاق الجغرافي الذي يقيم فيه الإنسان، وبذات المعنى تدل في اللفظ الإنكليزي (Citizen ship) والمشتقة من لفظة (Citizen) أي المواطن وهو كل شخص يعيش في مكان محدد سواء مدينة أو بلدة... وكذا^(٢).

في مقابل هذا التعريف اللغوي، نجد التعريف الاصطلاحي للمواطنة قد ابرز طبيعة الرابطة القانونية بين الفرد والدولة التي يعيش فيها، فالمواطنة تمثل الحق القانوني للشخص الذي يعيش في بلد ما كي يكون مواطنا في هذا البلد^(٣).

إن هذا التعريف يعطي الأساس القانوني لوصف المواطنة، فهو حق نظمته المواثيق والشرائع والدساتير والقوانين تمنح بموجبه كل دولة مواطنيها هذا الوصف استنادا إلى جملة من الاعتبارات التي نظمته القوانين الداخلية من قبيل قوانين الجنسية والإقامة و القواعد القانونية التي تفسر مفهوم المواطن والمقيم والأجنبي.

فالمواطنة وفقا لما سبق رابطة قانونية بين الفرد والدولة التي يقيم فيها، ينشأ عنها جملة من الحقوق والواجبات، ويعبر عن الفرد بلفظة المواطن حسب الرابطة السابقة، ويعبر عن هذه الرابطة - القانونية والسياسية- بالجنسية، التي تجعل الفرد بمركز التبعية القانونية والسياسية لدولته، كوجه للتمييز عن غيره ممن لا يحمل الجنسية كالأجنبي.

إن هذا المضمون المادي والقانوني للمواطنة له مضمونه الاجتماعي كذلك الذي يتجاوز كثيرا الرابطة السياسية والقانونية - الجنسية - وخاصة في إطار القوانين الضريبية، فالضريبة ترتكز أساسا على فكرة الواجب الذي يقع



على عاتق المواطن قبل ان تكون حقا للسلطة المنفذة للقانون، والضريبة محلها المال الذي يحصل عليه الفرد او المجموعة القانونية- الشركات والأشخاص المعنوية- نتيجة لنشاط اقتصادي يخضع للتحاسب الضريبي، ولو اعتمدنا التعريف اللغوي والاصطلاحي للمواطنة لأدى إلى تصنيف نطاق الخضوع للضريبة واستبعاد العديد من الأنشطة الاقتصادية التي قد لا يمارسها المواطن او المقيم في الدولة وإنما من قبل أشخاص قانونية أجنبية عن الدولة المنفذة للقانون الضريبي. وهذا يؤدي إلى إيجاد مفهومي للمواطنة لا يتقاطعان وإنما يكملان المفهوم الأساسي للمواطنة، الأول، المفهوم الضيق الذي يقوم على الرابطة القانونية والسياسية بين المواطن ودولته وهي رابطة مباشرة وأهم وصف لها "الجنسية" التي ترتب عدة التزامات وحقوق خاصة بهذا الوصف.

أما المفهوم الواسع للمواطنة، فهو ينشئ رابطة قانونية كذلك بين الأشخاص القانونية - الطبيعية والمعنوية - تحدد قوانين الدولة طبيعية هذه الرابطة وحدودها وآثارها وفقا لاعتبارات سياسية واجتماعية واقتصادية تحقق بموجبها فكرة المواطنة وتطبق على العديد من الحالات التي يخاطبها القانون الضريبي.

إن هذا المفهوم يبين إن الاحاطة بتعريف محدد للمواطنة يصعب تحقيقه لكون المواطنة فكرة متعددة الأوجه وهي ان فسرت التزم مواطني الدولة باداء الضرائب التزم فان تفسير أداء الضرائب من الأجانب يلزم اعتماد مفاهيم أوسع لبيان مشروعية الالتزام الضريبي على اقل تقدير.

المطلب الثاني

دور المواطنة في نشوء التكليف الضريبي



يتكون كل نظام ضريبي من مجموعة عناصر تهدف إلى تحقيق الأغراض التي تسعى النظم السياسية القائمة إلى تحقيقها، وتخطط لهذه الأهداف السياسية الضريبية التي تعد حجر الزاوية والمحدد لتوجهات السلطة السياسية، وهذه العناصر تتمثل بـ الإدارة الضريبية والأشخاص القانونيين المكلفة بإداء الضريبة والمقصود بذلك الأشخاص الطبيعية - الأفراد - والمعنوية المخاطبة بنص القانون الضريبي والمتحملة أداء الضريبة، والرابط بين هذين العنصرين هو القانون الضريبي.

إن هذا الاستقرار في صورة النظام الضريبي استدعى مراحل زمنية عديدة حتى وصل إلى الصورة المعتادة في أي نظام ضريبي لأي دولة، وهذا يستدعي التساؤل حول دور المواطنة في نشوء هذه الصورة المنظمة وإمكانية التأثير فيها.

أولاً: دور المواطنة في نشوء الضرائب والالتزام بأدائها في النظم المالية الغربية

إن أهم الخصائص التي تتميز بها الضرائب كتنظيم مالي هو خاصية الجبرية والإكراه، وخاصية الارتباط بالسلطة ووجودها، فالضريبة استقرت في أذهان دافعيها بأنها جبرية ولا مجال لعدم دفعها إلا بالخروج عن الإطار القانوني، والضريبة قديمة قدم السلطة الحاكمة للمجتمع أي مجتمع - بغض النظر عن بساطة أو تعقيد السلطة^(٤).

والضريبة وإن بدأت طوعية فلأسباب اجتماعية وعرفية، ثم تحولت تدريجياً إلى صورة الإكراه والإجبار سواء على الشعوب المغلوبة في الحروب - العصور الرومانية - أو على مواطني تلك السلطة بعد ازدياد الحاجة إلى الموارد المالية لسد متطلبات السلطة، وهنا استقر الأمر على الجبرية المطلقة للضريبة ولعصور عديدة، وكان المبرر لهذه الجبرية في



معظم الأحوال اللجوء إلى المواطنة وواجب المواطن على اختلاف النظم السياسية والاجتماعية الغربية. إذ نجد أن اللجوء إلى الضريبة كان أساس الربط بين الضريبة والمواطنة، إذ أصبح أول واجب لأي مواطن دفع الضريبة من ماله الخاص كجزء من تحمله العبء العام. وقد فسرت المقدرة التكاليفية بأنها المقدرة الشخصية لكل مواطن حر (Free man) لاجل نفسه وعن من يعتمدون عليه في معيشتهم (كالزوجة والأولاد والأفراد والآخرين الذين يتحمل أعباء معيشتهم ولا يتمتعون بالمواطنة الكاملة)، وقد ظهر ذلك بشكل جلي مع النظام الجمهوري بالمعنى الحديث وخاصة بعد الثورة الفرنسية ١٧٨٩، فقد تم إقرار التزام جميع المواطنين بإداء الضرائب في موثيق الثورة الفرنسية ١٧٩٢، ١٧٩٣، وكانت ترد كافة الطلبات لاستثناء الأفراد من بعض أنواع الضرائب كالضرائب المباشرة على أساس الفقر أو عدم القابلية، وكان أساس الرفض انه لا وجود لمواطن بدون دفع ضريبة ولا دفع للضريبة بدون تمثيل سياسي يقابله انعدام التمثيل السياسي إن لم تدفع الضريبة، ويمكن تلخيص هذا الأثر للمواطنة في فرض الضرائب وأدائها بآراء روبسبير الفرنسي الذي رفض أي استثناء من قاعدة خضوع المواطنين من الضرائب واعتبر ان عدم إخضاع الأفراد الأكثر فقرا في المجتمع من كل الضرائب المباشرة كصورة من صور الإعفاءات أو المنح الاجتماعية يمثل إهانة وتقليل من كرامة هؤلاء الأشخاص وتحويلهم إلى مستوى أدنى من المستويات التي يتكون منها المجتمع الفرنسي "sous - citoyens" (٥).

لقد كانت لأفكار الثورة الفرنسية دورها في الربط بين المواطنة وتبرير الالتزام بإداء الضريبة وخاصة من خلال نظرية العقد المالي التي صاغت عدة أوجه للتعاقد بين المواطن والسلطة في سبيل أداء الضريبة، مرة بصورة عقد بيع خدمات يدفع مقابلها المواطن، وأخرى بصورة عقد شركة بين السلطة والمواطنين يساهم كل مواطن فيها بحصته في إنشاء واستمرار



الشركة، وثالثة في عقد تأمين ضد المخاطر يدفع المواطن مقابل التأمين الذي تقدمه له الدولة. ان هذه الصياغات العقدية رغم عدو واقعيتها إلا أنها كانت تمثل صورة على الربط بين التزام الفرد باداء الضريبة وصلته بالسلطة السياسية^(٦).

إن عدم واقعية هذه النظرية قد دفعت إلى إيجاد مبرر واقعي يقوم على أسس اجتماعية وسياسية وقد قدمت نظرية التضامن الاجتماعي هذا الأساس إذ كان من محتوياتها التزام مواطني الدولة باداء الضريبة وفقا لرابطتهم السياسية- الجنسية- وربطتهم الاجتماعية والاقتصادية بالمجتمع الذي يطالبهم باداء الضريبة، ولم تربط دفع الضرائب بتقديم الخدمة العامة، وإنما على أساس المشاركة الجماعية في الأعباء العامة ويمكن القول كتلخيص للجانب الاجتماعي لهذه النظرية ان الضريبة مساهمة تطلبها الدولة من المواطنين بمقتضى واجبهم العام من اجل ضمان الحياة الاجتماعية بغض النظر عن المنافع الخاصة للخدمات العامة التي تقدم إلى المساهمين بشكل فردي، ولقد فسرت هذه النظرية على سبيل المثال وأوجدت المبرر الاجتماعي والسياسي لأداء أفراد لم يستفيدوا من قروض استدانتهما الدولة في فترات زمنية سابقة وتحملوا عبء سدادها بواسطة الضرائب، كذلك فسرت قيام الأجنبي بدفع الضريبة رغم كونه غير حامل لجنسية الدولة المنفذة للتحاسب الضريبي فالأجنبي قد اختار المكان الذي قد يقيم فيه او يمارس نشاطا اقتصاديا فيه واستفاد من الإمكانيات المتعددة لتحقيق أغراضه من إمكانيات تشريعية واقتصادية واجتماعية متوفرة.

ان هاتين النظريتين (العقد المالي والتضامن الاجتماعي) حكمت وأثرت في تشكيل صور النظم الضريبية في الدول الغربية، ورغم استقرار أفكار النظرية الثانية إلا انه وجدت معارضة واضحة خاصة من مفكري الاشتراكية



كماركس الذي كان يسخر من مفهوم البرجوازية الاشتراكية ويعتبر ان أفضل الضرائب حيث لا ضرائب. بل ان الأفضل من ذلك إقامة دولة لا يتم فرض أي تكاليف فيها وإلغاء كل الضرائب الممثلة للاشتراكية البرجوازية، فالمواطنة وفقا لهذا المفهوم تعني التخلص من كل فوضى الملكية والفقر، ان هذه الآراء أثرت إلى حد كبير في ضالة أهمية الضرائب في النظم الاشتراكية وعدم الاعتماد عليها كمورد مالي للدولة^(٧).

وعلى الرغم من هذه الآراء المختلفة فقد استقر الأمر في النظم المالية الضريبية على اعتماد الضرائب كأحد المرتكزات الأساسية في النظم المالية، واعتمد ذلك في العديد من التشريعات والقوانين الضريبية في معظم الدول والدول التي كانت سابقا ضمن المنظومة الاشتراكية الشيوعية^(*)، وفقا لمبادئ التضامن الاجتماعي.

ثانيا: المواطنة ونظم الموارد المالية الإسلامية

ان المواطنة بمفهومها المعاصر تؤسس لعلاقة تبادلية بين الفرد والسلطة مضمونها الحقوق والواجبات وهذا المفهوم نتيجة لرسوخ واستقرار مفاهيم سيادة القانون ونتائجه في إطار الدول الحديثة، وبالتالي ان نسقط مفهوم المعاصر على نظام مالي تحكمه أسس أخلاقية وعقائدية يؤدي إلى استبعاد المفهوم الحديث للمواطنة من الوجود في النظام المالي الإسلامي، إلا أن ذلك لا يعني انعدام المواطنة كعلاقة او رابطة اجتماعية بين الفرد والسلطة، فوجود الفرد كجزء من الجماعة المشتركة وكعضو فيها يؤدي إلى نتيجة وجود المواطنة بمفهوم خاص في إطار النظام المالي الإسلامي.

فالمجتمع الإسلامي ينقسم إلى نوعين من الأفراد^(٨).

١- المسلمون.

٢- غير المسلمين أهل الكتاب-أهل الذمة - وغيرهم.



ان هذه الفئات تمثل المجتمع في إطار نظام إسلامي، ولكل فئة طبيعة خاصة نتيجة للروابط الاجتماعية والسياسية والاقتصادية مع السلطة القائمة، فالمسلمون تعتمد العضوية لهم في المجتمع المسلم على شروط وعناصر لازمة، فالإسلام شرط أساسي في الانتماء إلى المجتمع المسلم وهذا الارتباط العقائدي بين السلطة والفرد يوجب جملة من الحقوق والواجبات المتبادلة بين الطرفين، فالموارد الإسلامية معظمها وجدت مصدرها المشروع في القرآن الكريم والسنة النبوية وبعضها اعتمد على اجتهاد الأئمة والفقهاء، فالالتزام المسلم باداء الموارد التي خصه المجتمع الإسلامي بأدائها يقوم على إلزام ذو طبيعة عبادية كما في الزكاة التي هي تطهير وتنمية لمال السلم ابتداء قبل اعتبارها فريضة مالية فالاعتبار الديني اولى في التقديم من الاعتبار المادي في أداء الزكاة.

فالزكاة فريضة مالية وعبادة يؤديها المسلم تنمية وتطهيرا لماله، فالمال مال الله والمسلم مستخلف فيه، ويمكن اعتبار احد أوجه المواطنة في النظام المالي الإسلامي استناده إلى قاعدتين من بين قواعد عديدة تفسر مضمون الرابطة بين الفرد المسلم ومجتمعه^(٩).

أ- التكافل الاجتماعي: التي تجعل للجماعة حقا في مال المسلم يقول تعالى ﴿يَتَأْتِيهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَارَةً عَنْ تَرَاضٍ مِّنْكُمْ وَلَا تَقْتُلُوا أَنْفُسَكُمْ إِنَّ اللَّهَ كَانَ بِكُمْ رَحِيمًا ﴿٦٨﴾﴾^(١٠)، فالصلة مشتركة بين مال الفرد ومال الجماعة (أموالكم) فالمجتمع الإسلامي وحدة واحدة متضامنة يعيش أعضائها متضامنين متكافلين مع التأكيد على احترام الملكية الخاصة المشروعة بل العمل على ضمان بناء هذه الملكية واستمرارها.



ب- الإخاء بين المسلمين: فالمسلم أخو المسلم، والعلاقة تبعا لذلك تتجاوز البعد العضوي والاجتماعي المجرد لتصل لجوانب أخلاقية وعبادية وهذه القواعد الروحية العبادية الأخلاقية قامت عليها الزكاة وأدل على ذلك مصارف الزكاة التي توجه للفقراء والمحتاجين وفئات اجتماعية وأحوال متعددة يغلب عليها الطابع الاجتماعي والاقتصادي (الفقراء- المساكين- في الرقاب- الغارمين- ابن السبيل- في سبيل الله) فالإنفاق لإغراض التآخي والتضامن والنصرة وإغاثة وسد حاجة الفقير مما يمثل تطبيقا واقعا لمعنى المواطنة والانتماء إلى المجتمع.

والنوع الثاني، أهل الكتاب من الساكنين في ديار الإسلام ولهم تسميتهم الخاصة التي تنطلق من إعطائهم مكانة خاصة في المجتمع المسلم فهم أهل الذمة، والذمة هي العهد والضمان والحماية والأمان يعقده معهم الحاكم أو الإمام فيحفظ فيه أرواحهم وأموالهم ويعطيهم الحق والحرية في أداء عبادتهم وأعرافهم الاجتماعية مقابل دفع مبالغ رمزية، ورغم ما قد يذكر في هذه الصورة في ان المواطنة الحديثة لا تقبل التمييز بين أعضاء المجتمع الواحد في الحقوق والواجبات، الا ان الأمر محل جدل ويمكن القول ان الرد على هذا المعنى يجب ان يأخذ بالاعتبار الإطار التاريخي والاجتماعي الذي أوجد هذا التنظيم الاجتماعي والاقتصادي اذ ان الاتفاق الذي يعقده الحاكم مع أهل الذمة مقابل دفع الجزية هو ابعد ما يكون عن مجرد المقابل او التعويض المادي لوجودهم في بلاد الإسلام، فهو اتفاق كامل بين الطرفين يحدد بصورة واضحة ومحددة حقوق وواجبات كل طرف، مضمونه قبول أهل الذمة سلطة الإسلام المطلقة مقابل عدم التخلي عن عقيدتهم وقوانينهم الاجتماعية ولهم ضمان الإسلام وحمايته لهم.

فالأمر ليس مجرد تعويض مادي فالمسلم تحكمه عقيدة الجهاد في القتال أما الذمي فلا يشترك في القتال وإنما يساهم في أعباء الدولة ونفقاتها من



خلال دفع الجزية وهذا تطبيق لمبدأ المشاركة في تحمل الأعباء العامة مع الأخذ بالاعتبار ان العقد المبرم يلتزم به كل مسلم استنادا إلى مفهوم شخصنة الحق في المفاهيم الإسلامية، في حين نجد ان الأمم السابقة على الإسلام قد أخذت بالجزية مع فرضه على الجميع ولا يعد مقابلا لعدم القتال أو الإعفاء منه بل يجب المشاركة في القتال مع دفع الجزية دون التفريق في هذا التكليف المالي بين الجنس والعمر والأهلية في حين ان الجزية في النظام المالي الإسلامي تفرض على الرجل دون المرأة وعلى القادر ماليا وبدنيا والعائل دون ما يخالف ذلك^(١١).

ان كل من الزكاة والجزية تعد تطبيقا لمفهوم المشاركة والتضامن المالي والاجتماعي كجزء من واجبات الانتماء والعضوية في المجتمع فتقوية المجتمع وضمان وحدته الاجتماعية هي الأولوية والضرورة المهمة التي توجه لها الموارد الإسلامية دون إغفال للجوانب الاقتصادية العسكرية والسياسية وهذا لا يتعارض مع مضمون المواطنة والتي هي بالنتيجة تمثل العضوية في المجتمع بجانبها في الحقوق والواجبات.

المبحث الثاني

الآثار القانونية لمبدأ المواطنة

أثرت المواطنة ومحتوياتها في التشريعات القانونية لمعظم دول العالم، فقد أقرت المواثيق الدولية والداستاتير الوطنية هذا المبدأ وظهر اثره في العديد من النصوص والقواعد القانونية في التشريعات الوطنية ومنها التشريعات الضريبية إذ اعتمدت المواطنة من خلال جملة من المبادئ والقواعد التي أصبحت أسس ثابتة لا يخلو منها أي قانون ضريبي بغض النظر عن الوعاء الضريبي الذي ينظمه القانون سواء كان دخلا ام رأسمال، إن كانت الضريبة مباشرة ام غير مباشرة.



المطلب الأول

المساواة القانونية أمام الضرائب

يعد من أهم المبادئ التي اعتمدها الدول في قوانين الضرائب اذ يجب ان يخضع الجميع للضرائب دون استثناء او تمييز لفئة دون أخرى اتفاقا مع مضمون الانتماء والمشاركة الجماعية في تحمل الأعباء المالية العامة وتطبيقا للمواطنة والعضوية في المجتمع.

والتساوي بالخضوع يعني إن يتحمل الجميع أداء الضريبة بما يتفق ومقدرتهم التكاليفية، مع ملاحظة إن (الجميع) في النظم المالية المعاصرة لا تشمل جميع أفراد المجتمع وإنما من يخاطبهم القانون الضريبي وفقا لتحقيق واقعة تنشئ لديهم دخلا خاضعا للضريبة التي ينظمها القانون. سواء كان هؤلاء المخاطبين فردا او شركة وسواء كانوا حاملين لجنسية الدولة او من المقيمين، او من يمارس أنشطة اقتصادية داخل الدولة او جزء من هذه الأنشطة سواء من إبرام للعقد، او تسليم للسلع او تسليم للإرباح على سبيل المثال.

فالضرائب تتوجه إلى المال بالدرجة الأساس بغض النظر عن طبيعة المالك او المتصرف بالمال او أهليته القانونية.

ولا يؤثر هذا المفهوم في المساواة وجود بعض الاستثناءات الهادفة إلى استبعاد فئات معينة من أداء الضريبة، أما الأهداف اجتماعية من قبيل دعم الأنشطة التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالمؤسسات الدينية والروحية وما إلى ذلك، او لأهداف اقتصادية ذات منحى تشجيعي تنموي سواء باتجاه الداخل نحو تشجيع الاستثمارات الوطنية ودعم أنشطتها أو باتجاه الخارج نحو تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها إلى الدولة، وثالث الأهداف المبررة لمفهوم الاستثناء هو الأهداف السياسية التي ترجع أما لطبيعة العلاقات المتبادلة بين الدول كما في مبدأ المعاملة بالمثل او الدولة الأولى



بالرعاية، أو اعتماد الأعراف والمواثيق الدولية والدبلوماسية في تقرير الإعفاءات السياسية.

إن المساواة القانونية أمام الضرائب تعني المساهمة بحصة عادلة تمثل نصيب الفرد في تحمل العبء العام، لكن تحديد العدالة في الحصة المقررة قد تفاوتت بين مرحلتين أوجد أفكارها الفقه المالي، فالمرحلة الأولى اعتبرت المساواة النسبية ممثلة للعدالة في أداء الضرائب إذ يجب إن يتحمل الجميع الضريبة بسعر نسبي واحد دون التمييز بين المكلفين من حيث مقدار الدخل وطبيعة العوامل المؤدية للحصول على الدخل والتكاليف التي أنفقت في سبيل ذلك^(١٢).

لقد أثرت هذه الأفكار في النظم الضريبية لفترات زمنية طويلة إلا أن تطور النظم الاقتصادية وتغير الأفكار الاجتماعية والاقتصادية وكثرة المشاكل والأزمات الاقتصادية التي تعرض لها العالم وخاصة أزمة ١٩٢٩-١٩٣٣، أدت إلى محاولات الفقه الخروج عن مبدأ التساوي النسبي والتحول نحو مفهوم يعتمد التمييز أساساً له بين فئات المكلفين استناداً إلى معيار المقدرة التكليفية التي تتحدد بعوامل عديدة منها طبيعة الدخل المتحقق - دخل نقدي أم رأسمال - العوامل الاقتصادية المحيطة، والأعباء الشخصية والعائلية للمكلف - العوامل الاجتماعية - أدى هذا إلى ظهور ما يسمى بـ (المساواة الأفقية) ومبدأ التصاعد الضريبي بتصاعد الدخل المتحقق لدى المكلف.

المطلب الثاني

حقوق والتزامات المكلف

يمكن تتبع اثر المواطنة بشكل جلي عند تناول حقوق المكلف المقررة قانوناً وواجباته من خلال الترسخ لقواعد مهمة أبرزت وجه الحقوق كما



أبرزت الواجبات، من هذه الآثار التي يمكن اعتبارها نتائج لمبدأ المواطنة ضريبيا وكما يأتي:

أولاً: حق الأفراد في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة

يعد التحصيل الضريبي بقصد التمويل المادي لاحتياجات الدولة الهدف الأقدم للسلطة العامة، لذا فإن محاولة الإدارة المنفذة لهذا الهدف في معرفة نوع الدخل المتحقق ومقداره كان أولوية مهمة، على اعتبار أن الدخل الذي يحصل عليه الفرد له استخدامات متعددة منها الذي يوجه نحو الإنفاق على الاحتياجات الشخصية والعائلية ومنها ما يوجه للاستثمار وتحقيق المضاعفة في الأرباح، حسب طبيعة وحجم الدخل، ومنها ما يوجه للادخار وقد لا تتحقق كل هذه الأوجه وإنما بعضها مما يجعل الحصة المقررة لدفع الضريبة قابلة للتجاوز على ما يفترض توجيهه نحو الاحتياجات المتعددة للفرد، ولذا اعتبرت أغلب التشريعات الضريبية أن هناك جزء من الدخل وجب عدم المساس به والا تحقق الضرر لدى الفرد في عدم العيش الكريم وممارسة حياته بأسلوب يحترم وجوده الإنساني وبالتالي المس بانتمائيه للمجتمع، يسمى هذا الجزء من الدخل بالحد الأدنى للمعيشة، ويعد حقا طبيعيا لكل فرد مع الإقرار بتفاوت مقداره بين النظم الضريبية حسب عوامل ترجع إلى تفاوت خطوط الفقر بين الدول، وما يعد مقدارا كافيا لتأمين احتياجات الفرد الشخصية وما يتحمله الفرد كنتيجة لإعالة العائلة التي بكنفه مع اختلاف سعة أو ضيق مفهوم العائلة ليكون في حدود العائلة المباشرة كما في قانون ضريبة الدخل العراقي^(١٣)، أو التوسع في إدخال فئات تعتبرها الأعراف الاجتماعية من ضمن مسؤولية المكلف في الإعالة كالأخوة والأحفاد وإضافة صور الضم أو التبني كما في القانون الأردني والفرنسي والإنكليزي الخاص بضرائب الدخل^(١٤).



ويعد هذا الحق وفقا لذلك راسخا في كل القوانين الضريبية حماية للأفراد من مخاطر النشاط الاقتصادي والأضرار الناجمة عن الخسائر في الثروات التي يجلبها نوع النظام الاقتصادي السائد وخاصة في حالة نظام المنافسة المفتوحة البعيد عن السيطرة او نوع من السيطرة الحكومية على النشاط الاقتصادي داخل الدولة، مما يؤدي إلى حدوث حالات الإفلاس لدى الأشخاص الطبيعية والمعنوية، ونتيجة لذلك واستنادا إلى مبدأ أو حق المكلف في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة تلجا معظم النظم القانونية إلى تقرير نظام قانوني يقرر حماية من يقع في حالة الإفلاس، مما يعد قيда على سلطة الإدارة الضريبية مع ضرورة استبعاد جزء من دخل الشخص القانوني الخاضع للإفلاس من أداء الضرائب، وهذا ما سعت إليه القوانين الضريبية في النظم المالية المتقدمة كما في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وإنكلترا من خلال التأكيد على احترام أهم حق من حقوق الإنسان والمواطنة وهو الحق في الوجود ^(١٥) The right of subsistence. مما يعني إن المواطن في النظم المالية الحديثة لن يفقد حريته الشخصية ولاحقه في الحياة الكريمة والإبقاء على مستوى وإن كان منخفضا من الدخل لمواجهة احتياجاته الأساسية.

ثانيا: الالتزام بأداء الضريبة

إذ يمثل المضمون المادي لمفهوم الالتزامات في المواطنة، إذ لابد من أداء الضريبة ابتداءا لاعتبارات قانونية ترجع إلى الالتزام بالأوامر والنواهي والإحكام القانونية، في إطار النظام القانوني العام للدولة، ولكون الضريبة



تمثل المجال التطبيقي لممارسة الدولة سلطتها وفرضها على الأشخاص، الأشياء الموجودة في النطاق المكاني لسيادتها الإقليمية، ونتيجة لذلك فإن أداء الضريبة يعد سببا طبيعيا وفقا للاعتبارين السابقين، ولذا نجد الخاضعين للضريبة قد لا يكونوا من مواطني الدولة المرتبطين بعلاقة الجنسية وإنما من الأشخاص الذين ارتبطوا بالمجتمع بعلاقة اجتماعية او اقتصادية ولذا يمكن اعتبار دافعي الضريبة منظورا لهم من عدة أوجه منها.

الوجه الأول: من حيث طبيعة العلاقة بين المكلف والدولة.

اذ ينقسم المكلفين وفقا لذلك لفئتين:

- أ- مواطني الدول - حاملو جنسيتها - الذين يرتبطون بعلاقة تبعية قانونية وسياسية مع الدولة، وفقا لهذه العلاقة يلتزمون باداء الواجبات ومنها الضرائب نتيجة لاعتبارات المواطنة، ولعل هذه الفئة هي التي حدث بكتاب المالية العامة التقليدية نحو الربط بين أداء الضريبة والخدمة العسكرية على أساس وجود الولاء والمواطنة في الأمرين.
- ب- الأجانب: وهو كل شخص قانوني من غير حاملو جنسية الدولة ارتبط بعلاقة اجتماعية تستند إلى اختياره الإقامة في الدولة مدة من الزمان تحددها قوانين الضرائب في معظم النظم الضريبية تكون متفاوتة إلا أنها في الأغلب تدل دلالة قاطعة على إرادة العيش في المجتمع محل الإقامة^(١٦).

والمقصود بالإقامة هنا الوجود المادي أي السكن في محل معين دون وجود العنصر المعنوي في نية البقاء الدائم او الاستمرار كما هو الحال لمن يتخذ مكانا موطناً له فالوجود المادي متحقق فيه إلى جانب نية البقاء والاستمرار.



ان هاتين الفئتين تخضعان للضريبة وحسب نص القانون المختص، فالمواطن يلزم باداء الضريبة في دولته والضريبة تتبعه أينما حل ان كان من المرتبطين برابطة قانونية وظيفية مع الدولة فهذا يجعله خاضعا للضريبة داخل دولته وخارجها، أما الأجنبي فقد استقرت معظم القوانين الضريبية على خضوعه للضريبة في الدولة التي مارس نشاطه الاقتصادي فيها.

الوجه الثاني: من حيث طبيعة الأشخاص القانونية الخاضعة للضرائب

تتنوع الفئات الخاضعة للضريبة نتيجة للتطور في النظم المالية والاقتصادية وانعكاسا للواقع الاقتصادي والاجتماعي في الداخل والخارج، وهذا التنوع سببه ان الضريبة تهتم بالمال بالدرجة الأساس بغض النظر عن طبيعة الشخص المتحقق لديه المال وهذا الأمر له أولوية في عملية تقدير الدخل الخاضع للضريبة، ولذا يكون المال متحققا لدى فرد واحد (شخص طبيعي) او مجموعة أموال او أشخاص (الشركات والجمعيات) دون النظر ابتداء إلى مضمون الشخص، إلا انه نتيجة لاعتبارات العدالة الاجتماعية والمفاهيم المحاسبية والمالية ولاعتبارات اقتصادية يجري التمييز في تحديد مقدار الدين الضريبي بالنسبة للأشخاص الطبيعية عن الأشخاص المعنوية وخاصة في موضوع السعر الضريبي إذ يؤخذ بالاعتبار الفرق في مقدار الدخل المتحقق لدى النوعين، لذا تميل نحو الارتفاع في حالة الشخص المعنوي نتيجة الاختلاف في الوعاء الضريبي، فيما يتم إدخال الاعتبارات الشخصية والعائلية في حالة خضوع الشخص الطبيعي للضريبة.

ان هذا التمايز والتنوع في أشخاص القانون الضريبي الخاضعة للحاسب هو أمر تعتمده طبيعة النشاط الاقتصادي السائد في عالمنا المعاصر، فالإبقاء على مضمون المواطنة ضريبيا وفي إطار النطاق الداخلي يؤدي إلى التعارض مع خصائص النشاط الاقتصادي الحديث الذي تتعدد فيه



الاستثمارات وتتنوع خلفياتها خاصة ان السمة الرئيسية هي سهولة الانتقال والتداول لرأس المال، إلى جانب تشجيع الاستثمارات الأجنبية وما ينشأ عن ذلك من تعديلات وتغييرات في القواعد القانونية المقررة داخليا لتلائم هذه التغييرات والمتطلبات الاستثمارية كقوانين الاستثمار الوطني والأجنبي وقوانين الضرائب والتعريفية الكمركية لجذب رؤوس الأموال الاقتصادية والإفادة من هذه الأموال إلى جانب التوجه العالمي نحو تحرير التجارة - من خلال منظمة التجارة العالمية - في اغلب دول العالم وفتح الأسواق التجارية أمام الأنشطة الاقتصادية بعيدا عن القيود المالية والقانونية الوطنية.

المطلب الثالث

مشكلة التهرب الضريبي

تواجه المواطنة بمفهومها التقليدي ذو النطاق الداخلي مشكلة مهمة بين المكلف والدولة، وهي التهرب الضريبي وفي ذات الوقت عقبة كبيرة تحاول اغلب النظم الضريبية إيجاد الحلول ومحاولة التقليل من أثارها السلبية على الاقتصادات الوطنية.

والتهرب الضريبي مشكلة عالمية تتحقق في معظم النظم الضريبية على اختلاف مستوياتها، إذ يحصل في النظم الضريبية المتقدمة التي يعد الوعي الضريبي في المجتمع متحقق فيها إلى حد كبير ورغم ذلك تواجه العديد من صور التهرب الضريبي، ان هذا يجعل تحقق التهرب الضريبي في أجواء مشجعة ومسهلة لانخفاض الوعي الضريبي فيه وذلك في النظم والاقتصادات المتخلفة نتيجة طبيعية لانخفاض الوعي الضريبي في المجتمع، وما يصاحب ذلك من سياسات مالية واقتصادية ذات اثار سيئة وسلبية تؤدي تعميق هذه المشكلة.



ان تحقق التهرب من أداء الضرائب يعد حالة مخالفة لمضمون المواطنة في الالتزام باداء الضريبة كواجب وطني ومجتمعي، مع ملاحظة ان التهرب له صورتين الاولى المخالفة صراحة للقانون من خلال تغيير ارقام الدخل الخاضع للضريبة او اصطناع أدلة واستخدام وسائل مخالفة للقانون لتحقيق نتيجة التهرب من أداء الضريبة او الامتناع عن دفعها.

والصورة الثانية، لاتعد مخالفة للقانون وإنما تمثل حالة سلبية نحو التخلي عن ممارسة النشاط الاقتصادي بهدف تجنب الخضوع للضريبة، ان هاتين الصورتين الايجابية والسلبية تبرز صورة التعارض بين هذه الحالة ومضمون الواجب الوطني والانتماء والعضوية المساهمة في المجتمع فالتهرب من أداء الضرائب قبل ان يكون مشكلة اقتصادية فهو مشكلة أخلاقية وسلوكية نتيجة لضعف الوعي الاجتماعي والوطني والثقافي، فالضريبة قبل ان تكون وسيلة السلطة العامة في تحصيل الأموال وجبايتها فإنها وسيلة الدولة لإحداث التوازنات الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع وهي أداة لتحقيق أهداف تنموية واقتصادية واجتماعية مهمة- إن وجدت السلطة التنفيذية المنفذة لهذه الأهداف بأسلوب صحيح- وهذا هو المفترض في النظام الضريبي تحقيقه، فالضريبة تساعد في المحافظة على كيان الدولة وتقديمها ومساعدتها في تقديم الخدمات العامة، إذ أن الإيرادات الضريبية تمثل جزءا لا يستهان به من إيرادات الخزينة العامة، مما يعني - عند حدوث التهرب الضريبي - قيام السلطة التنفيذية- السلطة المالية على وجه الخصوص - في البحث عن طرق جديدة لفرض الضرائب او حتى العمل على رفع الأسعار الضريبية لتغطية النقص المتحقق مما يؤدي إلى زيادة محسوسة في العبء الضريبي لدافعي الضريبة الذين يتحلون بروح المواطنة والالتزام في المساهمة بالعبء العام، وهذا يضيف مشكلة أخرى إلى جانب التهرب



الضريبي والتي يجب مواجهتها باعتماد سياسات اجتماعية ومالية تساعد في التقليل من الآثار السلبية لهذه المشكلة والتركيز على دور المواطنة والانتماء في تعميق الصلات الاجتماعية بين دافعي الضريبة ضمن مجتمع المكلفين وبين السلطة العامة المنفذة للقوانين الضريبية.

الخاتمة

يمكن إجمال مجموعة من النتائج في هذا البحث وكما يأتي:

- تعدد مضامين المواطنة إلى أوجه قانونية واجتماعية واقتصادية، وفي الجانب الاقتصادي الضريبي فان الواجب يمثل الأساس لمضمون المواطنة والانتماء الاجتماعي وهي تبرير لمن يمارس نشاطا اقتصاديا مستغلا الموارد والامكانات الإقليمية للنطاق الجغرافي للدولة.



- تأسيساً على ذلك، فالمواطنة لها مفهومان متكاملان لا يتعارضان، واسع يعتمد جملة من الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية تخرج المواطنة من المحتوى الداخلي وخاصة في نطاق الضرائب وشمول عدة فئات وأنشطة اقتصادية طبقاً لهذه الاعتبارات المتعددة ومفهوم ضيق يقوم على الرابطة القانونية والسياسية (الجنسية) بين المواطن وبين الدولة.
- مثلت المواطنة أساساً مهماً في أحداث مشروعية قانونية وقبول اجتماعي لفرض الضريبة من السلطة التنفيذية، وبذات الوقت التبرير لالتزام الأفراد بأداء هذا التكليف المالي. وبرز ذلك في إطار التطور الاجتماعي التاريخي والفكري للنظم المالية الغربية من خلال نظريتي العقد المالي والتضامن الاجتماعي.
- تقوم المواطنة في النظام المالي الإسلامي على أسس عبادية وأخلاقية تؤسس للانتماء ومساهمة المسلم في تحمل الأعباء المالية العامة، وبذات الوقت يعد أداء غير المسلمين لالتزاماتهم المالية (وخاصة الجزية من أهل الذمة) هي جزء واضح من مشاركتهم وانتمائهم للدولة الإسلامية.
- توجب المواطنة تساوي جميع الأفراد في الخضوع للقانون الضريبي بغض النظر عن طبيعة المال - دخل أم راس مال - وبغض النظر عن الشخص (المواطن، الأجنبي) أو (الشخص الطبيعي والشخص المعنوي) بدون تمييز بين هذه الفئات في الخضوع للضريبة، وهذا لا يمنع في التفريق بالمعاملة الضريبية لبعض هذه التقسيمات لدواعي العدالة الضريبية أو لمبررات سياسية واقتصادية كما في التمييز بالأسعار الضريبية بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي.



- من أوجه المواطنة ضريبياً أحقية المكلف بالإبقاء على جزء من دخله يكفل له الحياة الكريمة له وللمن يعيل، وكذا لمن يقع تحت طائلة الإفلاس، فالمواطنة توجب إخراجهم من طائلة فقدان الحرية الشخصية وفقدان الحق في الحياة الكريمة والعمل على الحفاظ على جزء من دخله لمواجهة متطلباته الضرورية وذلك في القوانين الضريبية.
- تواجه المواطنة ومفهوم الواجب الوطني لاداء الضريبة كجزء من المساهمة في تحمل الأعباء العامة إلى جانب الدولة مشكلة سلوكية وأخلاقية خطيرة وهي التهرب الضريبي، لها آثارها السلبية على الاقتصاد الوطني ابتداء نتيجة لأهمية الضريبة كجزء مهم من الموارد العامة للدولة، وهذه المشكلة متحققة في معظم النظم الضريبية المتقدمة والمتخلفة مع تفاوت في نسب التحقق إلا أنها حاصلة.

التوصيات

- العمل على تعميق مفهوم الوعي الضريبي من خلال الأداء الحكومي في تحسين كمية ونوعية الخدمات المقدمة والتي تشعر المواطن بضرورة المشاركة مع الدولة في تحمل الأعباء العامة.
- النص على تشديد العقوبة المقررة في قوانين الضريبة للمتهربين من أداء الضريبة تحقيقاً لمفهوم الردع الخاص والردع العام من خلال العقوبات الجزائية والعقوبات ذات الطابع الاجتماعي كالحرمان من الامتيازات العامة.

قائمة المصادر

أولاً: القوانين

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

ثانياً: الكتب



١. ابن منظور، لسان العرب، المجلد ١٣، دار صادر، بيروت، ١٩٦٨.
٢. المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، ٢٠٠١.
٣. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
٤. عبد العزيز الدوري، النظم الإسلامية، سلسلة بيت الحكمة، جامعة بغداد، ١٩٨٨.
٥. غازي عناية، الزكاة والضريبة، دار إحياء العلوم، بيروت، ١٩٩٥.
٦. مارسيل بوازار، إنسانية الإسلام: ترجمة د. عفيف دمشقية، دار الأدب، بيروت، ١٩٨٠.
٧. محمد عبد الله العربي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، ط ٢، مطابع رمسيس، الإسكندرية، ١٩٥٣.

ثالثاً: المصادر باللغة الإنكليزية والفرنسية

١. Cambridge Learning dictionary, Camb. University press, ٢٠٠٣.
٢. www.fineprint.com Michael R. Kratke, Taxation and civil right,
٣. M La Ferriere, cours de legislation financiere, Paris, ١٩٤٨

Abstract

Citizenship is one of the most important ideas, used by states to justify imposing taxes towards people, on the base of common sharing public costs, in the same time gives the right to states in collecting taxes over its people and other persons on its region.



الهوامش

- (١) ابن منظور، لسان العرب، المجلد (١٣)، دار صادر بيروت، ١٩٨٦، ص ٤٥١.
- (٢) Cambridge learning dictionary, Camp, university press, ٢٠٠٣, p ١١٧.
- (٣) Cambridge learning dictionary Op. Cit, p: ١١٧.
- (٤) في تفصيل ذلك راجع د. محمد عبدالله العربي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الاول، ط٢، مطابع رمسيس، الإسكندرية، ١٩٥٣، ص ١٠٠.
- (٥) Michael R Kratke, Taxation and civi rights, www.fineprint.com.
- (٦) يقول الفقيه الفرنسي ثيير (Thiers) "ما هو المجتمع؟ اه عبارة عن تجمع لكل فرد فيه يكون تقريباً نشاط يمارسه، فمن العدل على كل فرد ان يساهم بحسب ما يملكه"، راجع في ذلك M. La Ferriere, cours de legislation financiere, parise, ١٩٤٨, p: ١٦٣.
- (٧) Michael R. Kratke, op.cit. p: ٤.
- * القانون الضريبي الروسي، المقدوني، والتشيكي، وغير ذلك.
- (٨) مارسيل بوازار، انسانية الإسلام: ترجمة د. عفيف ومشيق، دار الادب، بيروت، ١٩٨٠، ص ١٨١.
- (٩) د. غازي عنابة، الزكاة والضريبة، دار أحياء العلوم، بيروت، ١٩٩٥، ص ٦٢.
- (١٠) سورة النساء/ الآية ٢٩.
- (١١) د. عبد العزيز الدوري، النظم الاسلامية، سلسلة بيت الحكمة، جامعة بغداد، ١٩٨٨، ص ١٣٠.
- (١٢) اوجد هذه الافكار الاقتصادي ادم سميث، راجع في تفصيلات ذلك، د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٧٣.
- (١٣) نصت المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ٨٢ وتعديلاته على تقرير سماعات شخصية وعائلية للمكلف في حدود المكلف والاسرة المباشرة (الزوجة والاولاد المباشرين).
- (١٤) د. المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، ٢٠٠١، ص ١٢١-١٢٢.
- (١٥) Michael R. Kratke, op. Cit, p. ٩.
- (١٦) يحددها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بمدة لا يقل مجموعها عن ٦ ستة اشهر او سكنه مدة لاتقل عن ٤ اربعة اشهر، راجع المادة الاولى فقرة ١٠-د من القانون المذكور.