

نجاعة مبدأ إقليمية قانون الضريبة تطبيق المبدأ في العراق إنموذجاً*

شامل سامي عواد⁽¹⁾

⁽¹⁾ مدرس المالية العامة والتشريع المالي المساعد، كلية المعارف الجامعة، العراق.

البريد الإلكتروني: shamelsami69@gmail.com

الملخص:

الضرائب هي ما ندفعه لقيام مجتمع متمدن، وانطلاقاً من هذا الشعار الموجود على واجهة مدخل دائرة الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية في مدينة واشنطن، ومن هذا المقام يعد التشريع الضريبي مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها، يلزم من حيث المكان هذه السيادة فلا يتعدى سريانه نطاق سريانها، حيث تباشر الدولة سيادتها على إقليمها ولا يتعدى ذلك حدودها وإلا اصطدمت بسيادة دولة أخرى؛ وعليه يكون لكل دولة الحق في أن تعتمد في فرض ضرائبها الضابط الذي تراه منسجماً مع سياستها ويخدم اقتصادها بحسب طبيعة وفلسفة نظامها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث تتفاعل هذه الظروف مع التطورات الحاصلة في مختلف المجالات، وينعكس هذا في مدى قناعة الدولة بتحقيق أهدافها من خلال مجارة هذه التطورات وترجمتها إلى الواقع العملي بتبني مبدأ معين أو مجموعة مبادئ تحقق بها ذلك، وهدياً لما تقدم تقوم الإدارة المالية بالسعي الدؤوب مستندة إلى دستورها بإحاطة حماية وتنظيم خاص لمبدأ إقليمية الضريبة لأن المهمة الرئيسية للسلطة المالية تتعلق بتحديد الإيرادات التي يستوجب الحصول عليها من قبل الدولة لمصلحة الخزينة العامة من أجل تحقيق الأشباع للحاجات العامة والمحافظة على سير المرافق العامة بانتظام.

وبما أنّ بحثنا يتعلق بإقليمية قانون الضريبة لذا سيكون محور حديثنا عن النطاق المكاني لقانون الضريبة في المبحث الأول كمبحث تمهيدي ثم نتناول مفهوم إقليمية قانون الضريبة في المبحث الثاني ومن ثم نتناول تطبيقات مبدأ إقليمية قانون الضريبة في العراق في المبحث الثالث.

الكلمات المفتاحية:

مبدأ إقليمية، قانون الضريبة، تطبيقه في العراق

* تاريخ إرسال المقال 2019/01/30، تاريخ مراجعة المقال 2019/04/14، تاريخ قبول نشر المقال 2019/09/30.

The Effectiveness of the Principle of Territorial Tax Law, its Application in Iraq Abstract :

Taxes are defined as what we pay for establishing a civilized society. Proceeding from this definition (that is found on the façade of Tax Services in the United States of America) and in the regard of this connection, the tax legislation is considered as one of the manifestation of state sovereignty over its territory and stays in terms of location with this sovereignty and does not exceed its effectiveness. The State imposes its sovereignty over its territory and should not exceed its borders so as not to collide with the sovereignty of other states. Accordingly, each state has the right to adopt suitable taxation rules which it sees appropriate with its politics and useful for its economy depending on the nature and philosophy of its system and economic, social and political conditions. These conditions definitely interact with the developments in various areas. This interaction is reflected in the believing of a state in achieving its goals through coping with these developments and translating them into reality by adopting certain principle(s) that could be helpful in achieving those goals.

In the view of the above, the financial administration (depending on its constitution) strives constantly to make special protection and regulation of the principle of tax territoriality because the main task of the financial administration is related to determine the incomes that should be obtained by the state for The State Treasury to satisfy the public needs and maintain the functioning of the public services.

Since this research is concerned with the territoriality of tax law, the main point of the study is the spatial scope of tax law in the first chapter as a preliminary study. The second chapter deals with the concept of territoriality of tax law. Then the third chapter deals with the applications of the principle of territoriality of tax law in Iraq.

Keywords:

Regional principle "Tax Law" Application in Iraq.

L'efficacité du principe de la territorialité de la législation fiscale et son application en Iraq

Résumé:

Les impôts sont définis comme étant ce que nous payons pour établir une société civilisée. Partant de cette définition (qui se trouve sur la façade des services fiscaux aux États-Unis d'Amérique), la législation fiscale est considérée comme l'une des manifestations de la souveraineté de l'État sur son territoire et reste en termes de lieu avec cette souveraineté et ne dépasse pas son efficacité.

L'État impose sa souveraineté sur son territoire et ne doit pas dépasser ses frontières pour ne pas entrer en conflit avec la souveraineté d'autres États. En conséquence, chaque État a le droit d'adopter des règles fiscales qu'il juge appropriées avec sa politique et utiles pour son économie en fonction de la nature et de la philosophie de son système et des conditions économiques, sociales et politiques. Ces

conditions interagissent définitivement avec les développements dans divers domaines. Cette interaction se traduit par la conviction d'un État d'atteindre ses objectifs en tenant compte de ces développements et en les traduisant dans la réalité en adoptant certains principes qui pourraient être utiles pour atteindre ces objectifs.

Au vu de ce qui précède, l'administration financière (selon sa constitution) s'efforce en permanence d'accorder une protection et une réglementation spéciales au principe de la territorialité fiscale, car la tâche principale de l'administration financière consiste à déterminer les revenus que devrait obtenir l'Etat pour que le Trésor public réponde aux besoins du public et maintienne le fonctionnement des services publics.

Comme cette recherche concerne la territorialité du droit fiscal, l'objet principal de l'étude est la portée spatiale du droit fiscal dans le premier chapitre entant qu'étude préliminaire. Le deuxième chapitre traite du concept de territorialité du droit fiscal. Ensuite, le troisième chapitre traite des applications du principe de territorialité du droit fiscal en Irak.

Mots clés:

Principe régional "Droit fiscal" Application en Irak.

مقدمة

يعد التشريع الضريبي مظهراً من مظاهر سيادة الدولة شأنه في ذلك شأن التشريع في أي فرع من فروع القانون الأخرى لذا فانه، أي التشريع الضريبي، يلازم من حيث المكان هذه السيادة فلا يتعدى سريانه نطاق سريانها.

فكما أن سيادة الدولة تباشر على جميع إقليمها ولا تتعدى حدود هذا الإقليم إلى إقليم دولة أخرى كذلك تشريع الدولة الضريبي يسري على إقليمها كله ملزماً القاطنين فيه جميعاً، ويقف عند حدود هذا الإقليم فلا يلزم وراءه وإلا عُدَّ ذلك اعتداءً على سيادة دولة أخرى. وان ما يقال في علم أصول القانون في شأن مبدأ إقليمية القانون من قواعد وما يرد عليه من استثناءات هو نفسه ما يقال في شأن إقليمية قوانين الضرائب من حيث المبدأ.

ونجد أن كل دولة تحاول في مباشرة سيادتها من حيث فرض الضرائب على أوسع مدى مستطاع مما يفسح المجال لتنازع الشرائع الضريبية التابعة لدول مختلفة، هذا التنازع الذي لا يعدوا أن يكون لونا من ألوان التنازع الدولي فيما بين القوانين الذي ينشأ نتيجة لكون القانون مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، تلك السيادة التي لا تزال الدول تباشرها دون قيد إلا ما ترتضيه فتخضع له بموجب تشريع داخلي أو تلتزم به باتفاق دولي. وهذا على الرغم مما يجري الآن من محاولات تدويل القانون الذي تسعى إليه الدول المسيطرة في عهد القطب الواحد، هذه المحاولات التي يروج لها الآن تحت مسمى العولمة¹.

وإذا كان الجمع بالنسبة لسريان قواعد القانون الخاص الوطني من حيث المكان بين مبدئي الإقليمية والشخصية، يفسح المجال لتنازع القوانين الخاصة التابعة لدول مختلفة فأن جمع الدولة الواحدة بين الأخذ بنظم وضوابط ضريبية مختلفة من ناحية، وتباين هذه النظم والضوابط باختلاف الدول من ناحية أخرى، يؤديان إلى تنازع الشرائع الضريبية التابعة لهذه الدول فيما بينها الأمر الذي قد يؤدي إلى إخضاع الوعاء الواحد للضرائب أو للضريبة المماثلة في أكثر من بلد وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي.

¹ العولمة مصطلح انتشر في التسعينات من القرن العشرين وهو ترجمة لمصطلح انكليزي اشتقت بالعربية من توحيد العالم بتوحيد المؤثرات الثقافية والحضارية وما ينتج عن ذلك من تأثير سياسي واقتصادي. وبمعنى آخر تحويل العالم إلى قرية صغيرة وتتم السيطرة عليه من قبل دولة القطب الواحد وسيادة النظام العالمي الواحد وبذلك تهاافت الدول القومية وتضعف فكرة السيادة الوطنية.

إن للقانون الضريبي كما لغيره من فروع القانون نطاقين¹ الأول : مكاني يحدده إقليم الدولة، والثاني : زماني يحدده تاريخ صدور القانون حيث لا تنصرف آثاره إلا على التصرفات والوقائع التي تتم بعد صدوره دون أن تنسحب هذه الآثار على الماضي .

وبما أن بحثنا يتعلق بإقليمية قانون الضريبة لذا سيكون حديثنا عن النطاق المكاني لقانون الضريبة في المبحث الأول كتمهيد للموضوع ثم نتناول مفهوم إقليمية قانون الضريبة في المبحث الثاني وتطبيقات مبدأ إقليمية قانون الضريبة في العراق في المبحث الثالث.

المبحث الأول: النطاق المكاني لقانون الضريبة

يعد القانون الضريبي كما أسلفنا احد مظاهر سيادة الدولة، حيث تباشر الدولة سيادتها على إقليمها ولا يتعدى ذلك حدودها وإلا اصطدمت بسيادة دولة أخرى ؛ وعليه يكون لكل دولة الحق في أن تعتمد في فرض ضرائبها الضابط الذي تراه منسجماً مع سياستها ويخدم اقتصادها بحسب طبيعة وفلسفة نظامها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث تتفاعل هذه الظروف مع التطورات الحاصلة في مختلف المجالات، وينعكس هذا في مدى قناعة الدولة بتحقيق أهدافها من خلال مجارة هذه التطورات وترجمتها إلى الواقع العملي بتبني مبدأ معين أو مجموعة مبادئ تحقق بها ذلك، وأياً كانت المبررات التي تستند إليها الدولة فإن ما تعتمده من معايير وتطبيقها على جميع المكلفين للخضوع لضريبة الدخل لا يخرج عن ثلاثة مبادئ أساسية هي:

1. مبدأ التبعية السياسية .
2. مبدأ التبعية الاجتماعية .
3. مبدأ التبعية الاقتصادية (إقليمية المصدر).

المطلب الأول: مبدأ التبعية السياسية

وفقاً لهذا المبدأ يكون لكل دولة أن تفرض الضريبة على جميع مواطنيها استناداً إلى الرابطة السياسية والقانونية التي تربط الفرد بالدولة وهي رابطة الجنسية أي : على كل من يحمل

¹ . يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1987، ص 243 .

جنسية الدولة دون غيرهم من رعايا الدول الأخرى بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان¹ مزاوله نشاطهم، وبذلك يدرك التشريع الضريبي الوطني أموال المواطنين أينما تكون ويلاحق نشاطهم أينما يزاول حتى ولو كان على ارض دولة أخرى .

ويأتي هذا المبدأ استناداً إلى حق الدولة في سيادتها على مواطنيها الذي يعلو على أي اعتبار آخر ما دامت توفر لهم الحقوق والحماية، فيترتب عليهم بالمقابل الالتزامات والواجبات ومنها الالتزام بدفع الضريبة².

كما يبرر البعض الأخذ به على أساس انه يقوي الصلة بين المواطن ودولته ويبقيه مرتبباً بها ما دام يساهم في تحمل أعبائها، وقد تلجأ إليه بعض الدول عمداً لتحقيق أهداف اقتصادية معينة كالححد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية للخارج³.

وقد تعرض هذا المبدأ للانتقاد من حيث انه يتعارض مع حقوق وسلطات الدول الأخرى لأنه يمد سيادة الدولة إلى أقاليم دول أخرى. إضافة إلى أن الجنسية فكرة سياسية قد تضعف حيناً وقد تقوى حيناً آخر وفي لذلك لا تصلح أساساً ثابتاً ينظم سريان الضريبة وفقاً له⁴. كما أن من شأن فرض الضريبة على أساس الجنسية أن يضع العراقيين أمام السلطة المالية في تعقيب دخول المكلفين ومراقبتها إذا كانت في الخارج وليس بين دولة الجنسية ودولة موقع المال معاهدات، وأخيراً فإن سريان الضريبة على أساس فكرة الجنسية يثير مشكلة ازدواج الضريبي ولا سيّما بالنسبة إلى مواطني الدولة الذين هاجروا وتوطنوا في دول أخرى، ويؤدي إلى إعفاء الأجانب المقيمين في هذه الدولة على الرغم من أن هؤلاء يتمتعون بخدمات الدولة أكثر من مواطنيها المهاجرين، وعلى الرغم من هذه الانتقادات إلا أن توجه التشريعات في الوقت الحاضر لا يغفل الأخذ بهذا المبدأ وإن كان إلى جانب معايير أخرى، ولا يثير تطبيقه أية صعوبة بالنسبة إلى

¹ .غالب علي الداودي وحسن محمد الهداوي، القانون الدولي الخاص، الجنسية والموطن ومركز الأجانب وأحكامه في القانون العراقي، الناشر مكتبة السنهوري، بغداد، شارع المتنبي، ص30.

² . عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في التشريع العراقي والمقارن، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص80.

³ . ناهدة عبد الغني محمد العزاوي، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2006، ص 30.

⁴ . عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، دار مطابع الشعب، 1963، ص209.

الأشخاص المعنوية (الشركات) ما دامت الشركة تحمل جنسية الدولة، استناداً إلى أحد المعايير التي تحدد ذلك.

المطلب الثاني: مبدأ التبعية الاجتماعية

وفقاً لهذا المبدأ يكون للدولة أن تفرض الضريبة استناداً إلى مبدأ التبعية الاجتماعية والذي يُقصد به ارتباط الشخص بدولة ما، إما بصورة توطن، وإما بصورة إقامة، أي أن الشخص الذي يعيش في دولة معينة، يجب عليه أن يساهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة مقابل قيام الدولة بحماية شخصه وأمواله، ومن حق الدولة فرض الضريبة على دخول الأشخاص المقيمين فيها بصرف النظر عن مصدر الدخل .

أولاً: الموطن: يقصد بالموطن: المكان الذي يقيم فيه الشخص في بلد ما مع توافر نية الاستقرار والبقاء فيه . وتشتط فكرة الموطن توفر ركنين مهمين يتمثل الركن الأول: في الإقامة الدائمة للشخص في بلد ما، حيث إن وجود الشخص بشكل عابر ليس من شأنه أن يجعل هذا البلد موطناً له لأن وجوده فيه كان عرضاً وبالتالي إقامته مؤقتة . كما أن هذه الإقامة لا تنشئ روابط اقتصادية يمكن بمقتضاها فرض الضريبة على هذا الشخص، أما الركن الثاني فيتمثل: في توافر نية البقاء والاستقرار في ذلك البلد والعودة إليه كلما ابتعد عنه أو غادره .

وقد تعرض مبدأ الموطن للنقد مما يجعله غير كافٍ للاعتماد عليه كأساس وحيد لفرض الضريبة على الدخل، حيث يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى خضوع كافة أموال الموطن لضريبة الدخل سواء كانت متأتية من داخل الدولة أو من خارجها مما يؤدي إلى المساس بسيادة واستقلال الدول الأخرى، إضافة إلى أن تطبيق هذا المبدأ يترتب عليه عدم خضوع الأموال التي يمتلكها أشخاص غير متوطنين لضريبة الدخل، كما انه يقود إلى حدوث الازدواج الضريبي¹ ثانياً: الإقامة: ويقصد بها الوجود الطبيعي للفرد في الدولة مع توافر نية البقاء داخلها لمدة من الزمن، أي أن الإقامة تقوم على ركنين هما: الوجود الطبيعي ونية البقاء أو الإقامة الدائمة . وهذا يعنى أن الوجود المادي للفرد داخل حدود الدولة يعد مسوغاً لفرض الضريبة عليه، أما وجوده بصورة عابرة فلا يجعله خضوعاً للضريبة².

¹ . عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، مرجع سابق، ص 27 وما بعدها.

² . طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، ص 190 .

ومن الحجج التي قيلت لتبرير الأخذ بهذا المبدأ كأساس لفرض الضريبة؛ أن تطبيقه يتلاءم مع فكرة شخصية الضريبة حيث أن إقامة المكلف في بلد معين يسمح للدولة بمعرفة كافة أمواله ومن ثم مراعاة ظروفه الشخصية والعائلية .

كما قيل لتبرير هذا المبدأ أن الفرد الذي يقيم في دولة معينة يتمتع بحماية كاملة لشخصه وأمواله وتقديم التسهيلات لتنمية أمواله، لذلك يتعين عليه المساهمة في تحمل الأعباء المالية، كذلك قيل : إن مشاركة الفرد المقيم في نفقات الدولة التي يقيم فيها هو أمر تبرره فكرة التضامن الاجتماعي .

إضافة إلى أن الاعتماد على هذا المبدأ يؤدي إلى منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى خارج الدولة¹.

ورغم كل هذه التبريرات التي قيلت لدعم هذا المبدأ فقد وجهت له عدة انتقادات منها : أن الاعتماد عليه يؤدي إلى عدم فرض الضريبة على الأرباح التي تتولد من استثمار رؤوس الأموال في داخل الدولة من قبل أشخاص يقيمون في الخارج، كما أن هذا المعيار لا يتسم بالثبات لأنه بإمكان الشخص المكلف وبسهولة التهرب من الضريبة المفروضة على دخله من خلال تغيير محل إقامته، وفوق هذا كله يقود تطبيق هذا المبدأ إلى ظهور الازدواج الضريبي .

إلا أنه ورغم كل هذه الانتقادات التي وجهت لهذا المبدأ فإنه لا يزال واسع الانتشار في اغلب التشريعات الضريبية .

المطلب الثالث: التبعية الاقتصادية (إقليمية المصدر)

إذا كان مبدأ التبعية السياسية يقوم على الولاء السياسي، ومبدأ التبعية الاجتماعية يقوم على الولاء الاجتماعي، فإن مبدأ التبعية الاقتصادية يقوم على الانتماء الاقتصادي للدولة، أي أن فكرة التبعية الاقتصادية تقوم بالأصل على الروابط الاقتصادية بين شخص ما ودولة معينة²، وتكون هذه الروابط أساساً لفرض الضريبة على مدخولات الشخص المتحققة في إقليم الدولة .

¹ . زينب مندر جاسم، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2004، ص 126 و127 .

² . سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، 2006، ص 60.

إن علاقة الفرد بالدولة قد تتخذ شكلاً من أشكال العلاقة الاقتصادية، هذه العلاقة قد تضيق وقد تتسع، فقد يكون لهذا الفرد علاقة اقتصادية بالدولة بصفته منتجاً، وقد نجدها تتسع بحيث يكون الفرد منتجاً ومستهلكاً في تلك الدولة، وقد يرتبط الفرد بالدولة بوصفه مستهلكاً أي لا يساهم في العملية الإنتاجية فيعامل هنا بصفته مقيماً حيث يرتبط الاستهلاك بالإقامة .

وفقاً لهذا المبدأ فإن أساس فرض الضريبة هو وجود الأموال ضمن الحدود الإقليمية للدولة، بصرف النظر عما إذا كان أصحاب هذه الأموال موجودين على إقليم تلك الدولة أو لا، سواء كانوا من مواطنيها أم لا، بمعنى أن هذا المبدأ يركز على عنصر المال والربح المتحقق منه ووجوده داخل إقليم الدولة أو تحققه فيها، ويجد هذا المبدأ أساسه في أنه تطبيق لسيادة الدولة على أراضيها كما أنه يأتي من التزام صاحب المال بأي وصف يتخذه قبل الدولة صاحبة الإقليم التي وفرت لأمواله رعايتها من حيث الخدمات التي تقدمها مرافقها والحماية لتلك الأموال فمن باب أولى أن تسهم في الأعباء التي تتحملها تلك الدولة لإدارة هذه المرافق وتوفير تلك الخدمات، فضلاً عن أن هذه الدولة وحدها تكون أكثر قدرة من غيرها على مراقبة هذه الدخول، وهذا يتلاءم مع الاعتبارات الإدارية والعملية .

وقد وجهت إلى هذا المبدأ عدة انتقادات أبرزها : أنه يحقق الازدواج الضريبي بالنسبة إلى المكلف الذي تكثرت استثماراته في عدة دول مما يعيق تداول الأموال وحرية انتقالها، حيث تتعدد الضرائب بتحديد الأماكن التي يستثمر فيها الممول أمواله مما يشكل عبئاً عليه، وإن كان البعض يرد على هذا : أن تعدد أوجه نشاط الممول في أكثر من دولة يشير إلى مقدرة أكبر لديه على دفع الضريبة من ذلك الذي يتركز نشاطه في دولة واحدة، كما أنه يؤدي إلى إفلات مواطني الدولة الموجودين خارجها وأموالهم المتحققة خارجها من الخضوع للضريبة لكن هذا يرد عليه أيضاً بحق الدول التي وُجدت فيها هذه الأموال بالسيادة على إقليمها والذي يشكل المساس بها اعتداءً عليه¹.

¹. زينب منذر جاسم، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، مرجع سابق، ص 128.

المبحث الثاني: تأصيل مبدأ إقليمية قانون الضريبة

لما كان القانون الضريبي أسوة بغيره من فرع القانون يشكل احد مظاهر سيادة الدولة التي تنحصر في حدود إقليمها دون أن تمتد إلى أقاليم الدول الأخرى، فإن نطاق سريان هذا القانون لا يتعدى حدود إقليم الدولة، وإلا عد ذلك بمثابة اعتداء على سيادة الدول الأخرى، وبذلك ينشأ القانون الضريبي التزاما عاما على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم، وهو ما يعبر عنه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي بحيث يستوجب على كل من الإدارة الضريبية والسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق هذا القانون الضريبي وكل ما تثار بصده من تنازع .

المطلب الأول: مفهوم مبدأ إقليمية قانون الضريبة

إن الدولة تباشر سيادتها على إقليمها ولا تتعدى حدود هذا الإقليم إلى إقليم دولة أخرى، بمعنى آخر إن سلطان الدولة لا يمكن أن يمتد إلى أكثر من حدود الأراضي التابعة لها، فلا يمكن مثلا للسلطة المالية في العراق أن تفرض ضريبة على مهنة أو عمل أو نشاط في بلد آخر قام به شخص يتبع جنسية هذا البلد الأجنبي من دون أن يكون له صلة بالعراق، وهذا ما يسمى بإقليمية القانون الضريبي. وسنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف مبدأ إقليمية قانون الضريبة ثم تقدير مبدأ الإقليمية .

الفرع الأول: تعريف مبدأ إقليمية قانون الضريبة

مبدأ الشيء أوله ومادته التي يتكون منها كالنواة مبدأ النخل، أو يتركب منها كالحروف مبدأ الكلام، ومبادئ العلم أو الفن أو الخلق أو الدستور أو القانون وقواعده الأساسية التي يقوم عليها ولا يخرج عنها¹.

أما الإقليمية مشتقة من لفظ الإقليم والذي يراد به بقعة محددة أو حيز من الأرض يستقر عليه شعب الدولة ويمارسون نشاطهم فوقها بشكل دائم².

ويراد بإقليمية القانون الضريبي، أن يعمل بقانون الضريبة في إقليم الدولة التي أصدرته ولا يتعدى حدودها، حيث لا سلطان لتلك الدولة فيما وراء حدودها. ويتعين على الإدارة الضريبية

¹. إبراهيم مصطفى وآخرون، المعجم الوسيط، دار الدعوة، تحقيق مجمع اللغة العربية، طبعة 1972، 42/1.

². د. عبدالغني بسيوني، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، مطابع السعدني في مصر، 2004، ص 27.

والسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق هذا القانون الضريبي وكل ما يثار بصده من تنازع .

وبموجب مبدأ الإقليمية يكون للدولة الحق في فرض الضريبة على الدخل الذي ينشأ فيها، بغض النظر عن مكان وجود صاحب الدخل أو جنسيته، بعبارة أخرى إن نشوء الدخل على إقليم دولة ما يعد سبباً كافياً لفرض الضريبة على ذلك الدخل من قبل تلك الدولة . أي انه يركز على مجرد وجود الأموال أو إنتاجها أو مجرد تقديم الخدمات على أرض الدولة لإخضاعها للضريبة، فهو لا يعتمد إلا على محل الضريبة.

إن علاقة الفرد بالدولة قد تتخذ شكلاً من أشكال العلاقة الاقتصادية، هذه الأخيرة قد تضيق وقد تتسع، فقد يكون لهذا الفرد علاقة اقتصادية بالدولة بصفته منتجاً، وقد نجدها تتسع بحيث يكون الفرد منتجاً ومستهلكاً في تلك الدولة، ويلاحظ هنا أن هذه العلاقة اقرب إلى علاقة رعايا الدولة بدولتهم . وقد يرتبط الفرد بالدولة بوصفه مستهلكاً أي لا يساهم في العملية الإنتاجية فيعامل هنا بصفته مقيماً حيث يرتبط الاستهلاك بالإقامة¹ .

ظهر هذا المبدأ في أواخر القرن التاسع عشر، عندما نادى به الكاتب الألماني جورج شانز² باعتبار أن الضريبة بموجب هذا المعيار تحقق العدالة في توزيع الأعباء المالية بين من يساهمون في النشاط الاقتصادي للدولة، كما انه يأتي كحل لمسائل الاختصاص الضريبي . وبدأ العمل به منذ أصبحت الصدارة في الميدان الاقتصادي للثروة المنقولة واتجاه عوامل الإنتاج وخاصة رؤوس الأموال المنقولة نحو التدويل، حيث تبنت لجنة الخبراء الاقتصادية التي شكلتها عصبة الأمم المتحدة هذا المبدأ في تقريرها الذي قدمته للعصبة عام 1923، وقد أورد

¹ . خيرى إبراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2004، ص 69 .

² . كان ذلك في سنة 1892 في مقالة بعنوان: الالتزام الضريبي، حيث قسّم العناصر التي يمكن أن تحدد الالتزام الضريبي إلى ثلاثة عناصر:

أ: تواجد الشخص في الإقليم في وقت ما. هذا العنصر يكون كافياً بالنسبة للأجانب ليبرر فرض الضرائب المباشرة وذلك لتغير المكلفين وعدم استقرارهم.

ب: الإقامة: معناه تواجد الشخص في إقليم معين لمدة من الزمن غير أن هذا العنصر قد يؤدي إلى إفلات غير المقيمين من الأجانب من الإخضاع للضريبة الذين يستثمرون أموالهم داخل الإقليم مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر.
ج: الجنسية.

ينظر في تفصيل ذلك: يونس احمد البطريق، مرجع سابق، ص 253 .

الخبراء في تقريرهم أن التبعية الاقتصادية التي تربط المكلف بدولة ما تتخذ إحدى الصور الثلاث التالية التي تمثل عناصر التبعية الاقتصادية وهي¹:

1. موقع المال: يكون للدولة التي يوجد فيها المال، الحق في فرض الضريبة على الإيرادات الناجمة عن استغلال هذه الأموال، كون ذلك المال يشكل العنصر الرئيسي في إنتاج إيراداتها.
2. امتلاك المال: إن إنتاج الدخل في دولة ما يكون سبباً لنشوء علاقة اقتصادية بين الشخص والدولة، باعتبار أن الأخيرة تمثل الإدارة التي تسيطر على المصدر الذي نجم عنه الدخل.
3. استهلاك المال: تقوم العلاقة الاقتصادية بين الشخص والدولة التي ينفق فيها أمواله وهي دولة الإقامة أو الموطن.

الفرع الثاني: تقدير مبدأ الإقليمية

يمكن أن نشير إلى عديد من المزايا التي ترتبط بمبدأ الإقليمية، لكن في نفس الوقت هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إليه.

أولاً: مزايا مبدأ الإقليمية: وقيلت في حق مبدأ الإقليمية عدد من المزايا أهمها الآتي ذكرها:

1. إن القانون الضريبي كأبي قانون تصدره الدولة، الأصل فيه أن يطبق مكانياً، فهو يعد مظهراً من مظاهر سيادتها على إقليمها . أما القول بخلاف ذلك أي بتجاوز هذا القانون حدود الدولة، فإنه يؤدي إلى انتهاك سيادة دولة أخرى².
2. إن هذا المبدأ يتناغم مع اعتبارات الدولة الإدارية، حيث يكون لها القدرة في مراقبة الدخل الناجمة داخل إقليمها، ولذلك تستطيع الدولة مراقبة نشاط المكلف ومدى ما ينشأ من دخل يخضع للضريبة وكذلك تستطيع الدولة إجبار المكلف على أداء التزاماته الضريبية بما لها من سيادة إقليمية وحق طبيعي في تطبيق قوانينها داخل حدودها الإقليمية³.
3. إن العمل بهذا المبدأ يمنع من حصول ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إذا تبنت الدول هذا المبدأ لوحده كأساس لتحديد نطاق سريان الضريبة، لان المشكلة تحصل عندما تأخذ الدول

¹. قيصريحي جعفر، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2000، ص60.

². د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، مرجع سابق، ص307.

³. سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل، مرجع سابق، ص61.

بمعايير مختلفة عند تحديد نطاق سريان الضريبة، كأن تأخذ دولة ما بمعيار الجنسية، وأخرى بمعيار الإقليمية .

4. عندما يزاول المكلف نشاطه الاقتصادي، فإنه يستفيد من الخدمات التي تقدمها دولة موقع المال من خلال مرافقها العامة وحماية الدولة لأمواله لأجل الحصول على الدخل وبالتالي يتعين عليه أن يساهم في تحمل الأعباء العامة التي تقع على عاتق الدولة منها دفع الضريبة المستحقة عليه¹.

ثانياً: انتقادات مبدأ الإقليمية: كما إن لمبدأ الإقليمية مزايا فقد وجهت له عدّة انتقادات أبرزها ما يلي:

1. على الرغم من إن معيار الإقليمية يؤكد على حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة، إلا انه لا يكفي وحده لفرض الضريبة، فالوطنيون الذين يقيمون في الخارج يقع عليهم التزامات تجاه دولتهم التي ينتمون إليها بصرف النظر عن محل أموالهم حيث ينعمون بحمايتها مع كونهم يعيشون خارجها².

ويرد أنصار مبدأ الإقليمية على هذا الانتقاد بان الدخل المتحقق في دولة موقع المال لم يكن لدولة الجنسية الفضل في تكوينه، بل الفضل يعود إلى مجتمع موقع المال وهو المجتمع الذي نمت فيه تلك الأموال، فليس من العدل أن تقوم دولة الجنسية مثلاً بفرض الضريبة على هذا الدخل المتحقق في الخارج بحجة وجود هذه الرابطة السياسية بينها وبين مواطنيها .

ونتيجة القول أن دولة موقع المال هي التي تتكفل بحماية الفرد داخل أراضيها وكذلك أمواله وممتلكاته فطالما قبلت الدولة استضافة الفرد وتحقق له دخل فيها وقع عليها واجب حمايته³.

2. يصعب تطبيق مبدأ الإقليمية بالنسبة للأموال المنقولة، إذ بإمكان صاحب الثروة المنقولة أن يقوم بنقلها من مكان إلى آخر بسهولة وبالتالي إمكانية التهرب من الضريبة المستحقة على ذلك الدخل .

¹. قيصري يحيى جعفر الربيعي، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي، مرجع سابق ص 61.

². ينظر: ناهدة عبدالغني محمد العزاوي، مرجع سابق، ص 32.

³. د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، مرجع سابق، ص 40.

ويرد أصحاب هذا المبدأ، بأن مسألة سهولة نقل الأموال المنقولة إلى الخارج لا تتعلق بالضريبة وإنما بضوابط دخول وخروج الأموال من وإلى البلد الذي يفرض الضريبة. ثم إن هذه الصعوبة لا تواجه جميع الأموال، فلا يمكن توقعها بالنسبة للأموال العقارية كونها ظاهرة للعيان ولا يمكن تهريب ما تدره من دخل .

3. إن فرض الضريبة على أساس هذا المبدأ بمفرده يؤدي إلى إفلات أموال وطنية موجودة في الخارج من الخضوع للضريبة. وعلى العكس من ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى فرض الضريبة على أموال أجنبية داخل الدولة وقد تكون من مصلحة الدولة فرض الضريبة على الحالة الأولى وذلك لمنع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، والإعفاء منها في الحالة الثانية من أجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية في هذه الدولة¹.

4. يؤدي فرض الضريبة بموجب مبدأ الإقليمية إلى تعددها بالنسبة للمكلف الذي له إيرادات في عدة دول، مما قد يعوق تداول الأموال وتنقل الأشخاص. لأنه لا يجوز تكليف المكلف بأن يدفع إلى عدة دول ضرائب يزيد مجموعها على مقدار الضريبة التي يدفعها لو تجمعت مصالحه في دولة واحدة .

ويرد أصحاب هذا المبدأ، بأنه مادام المكلف يوزع أوجه نشاطه بين عددٍ من الدول ويحقق منها دخلاً، فإن أداء الضريبة في كل من هذه الدول عما يحققه في داخلها من دخول لا يتعارض ومبادئ العدالة وحق الدولة في فرضها بما قدمته من فرص وتوفير الجو الملائم لتحقيق ذلك الدخل وبالتالي ينهض حقها في فرض الضريبة على ذلك الدخل المتحقق داخل أراضيها .

المطلب الثاني: تطبيقات مبدأ إقليمية قانون الضريبة

اعتمدت عدد من الدول مبدأ إقليمية قانون الضريبة في تشريعاتها الضريبية وستتناول في هذا المطلب موقف التشريعات الضريبية في مصر ولبنان والأردن من هذا المبدأ .

¹ د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، مرجع سابق، ص 38.

الفرع الأول: موقف القانون الضريبي المصري

يأخذ التشريع الضريبي المصري بمبدأ الإقليمية بالنسبة للضرائب العقارية وكذلك الحال بالنسبة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية حيث يقصر سريانها على الأرباح الناتجة من منشأة مشغلة في مصر ولو لم يكن صاحب المنشأة متوطناً أو متخذاً له فيها إقامة عادية¹، فإذا كان للمصري أو الأجنبي المتوطن في مصر أو المقيم فيها منشأة مستقلة في الخارج فإن هذه الضريبة لا تسري على أرباحها .

وهذا شأن الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أيضاً فقد اخذ المشرع المصري في صدها بضابط الإقليمية ذلك بأنها لا تفرض إلا على أرباح المهنة التي يزاولها صاحبها في مصر وبصرف النظر عن جنسيته، فإذا كان المصري يزاول المهنة في الخارج فإنه لا يخضع لهذه الضريبة في مصر.

وبالنسبة للضريبة على المرتبات وما في حكمها والأجور والمعاشات التي تؤدها الدولة أو الهيئات العامة الأخرى إلى ضابط الإقليمية (المادة 61 من قانون 1939) بينما ارتكز في حالة المرتبات والأجور التي تؤدها الهيئات الخاصة أو الأفراد إلى ضابطي الإقامة والإقليمية (إقليمية مزاولة النشاط) فلا تستحق الضريبة إلا إذا كان الذي يستولي على المرتب أو ما في حكمه مقيماً في مصر ولو كان مركز المنشأة التي تدفع المرتب في الخارج، أو كان المرتب أو مستحقاً مقابل خدمات أدت في مصر ولو كان المستحق مقيماً في الخارج (ضابط إقليمية النشاط) .

وفيما يخص الضريبة على الإيراد قضى المشرع المصري بسريانها على الأشخاص الطبيعيين الأجانب غير المتوطنين في مصر بالنسبة لإيراداتهم التي تنتج في مصر (ضابط الإقليمية)².

الفرع الثاني: موقف القانون الضريبي اللبناني

يعتمد القانون اللبناني مبدأ إقليمية قانون الضريبة بمعنى انه لا تخضع للضريبة إلا الأرباح المحققة في لبنان وذلك دون التوقف عند تحديد موضوع جنسية المكلف أو إقامته وبالمقابل لا يخضع للضريبة في لبنان المقيمون فيه عن أرباحهم التي تتحقق لهم في الخارج (المادة

¹ . قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 157 لسنة 1981 الفقرة الأولى من المادة (24) منه .

² . دلاور علي و محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب، دار المعارف بالإسكندرية،

الثانية من قانون ضريبة الدخل) أما بالنسبة للضريبة على التركات فإقليميتها تتحدد بوجود الأموال المنقولة وغير المنقولة في لبنان وشرط الإقامة في لبنان بالنسبة للأموال المنقولة الموجودة في الخارج إلا إذا كانت هذه الأموال قد أخضعت للضريبة أو الرسم في الخارج فتعفى تلافياً للازدواج الضريبي¹.

الفرع الثالث: موقف القانون الضريبي الأردني

أخذ المشرع الضريبي الأردني بمبدأ الإقليمية عندما نص في الفقرة (أ) من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 85 المعدل على: (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنبه منها...)² والتي جاءت متضمنة عبارة (يتأتى في المملكة) مشيرة إلى العديد من الإيرادات التي تخضع لحكمه كبدايات إيجار وغيرها. كما أن هذا المعيار يمكن من أن يستفاد الأخذ به أيضاً من خلال نص المادة (18) التي ألزمت الشخص المقيم الذي يدفع لغير المقيم دخلاً غير معفى من الضريبة مباشرة أو بالواسطة أن يخصم من هذا الدخل نسبة 10% ويوردها إلى دائرة ضريبة الدخل، جاءت بذلك الفقرة أ من هذه المادة، لأن هذا النص جاء عاماً، ولم يذكر أية عبارة تدل على الاعتداد بمعيار مكان نشوء الدخل وحده كعبارة (يجنى)، فالنص جاء مطلقاً والمعتمد أن المطلق يجري على إطلاقه، مما يعني إمكانية تفسيره إلى أي معيار من معايير التبعية الاقتصادية .

كما ركز المشرع الأردني على مكان نشوء الدخل فقد ركز عليه قانون ضريبة الدخل الأردني، حيث جاء بذكره صراحة في المادة الثالثة فقرة (أ) فيها التي قررت أن يخضع للضريبة (الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنبه منها من....) وقد منحه مجالاً أوسع من غيره في التطبيق، حيث جعله سارياً على مصادر الدخل المتحققة في المملكة عدا ما استثني بنص خاص أو خضع لحكم المبادئ الأخرى .

ودليل ذلك أن التركيز في هذا القانون في مسألة تحديد متى يعدّ النشاط متاجرة في الأردن أو مع الأردن جاء على مزاولة النشاط فيها، حيث إن الأمر كان متروكاً لتقدير السلطة المالية

¹ . عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعة للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى 1987، ص 121 .

² . خيري إبراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، مرجع سابق، ص 76 .

ويستفاد هذا في القانون الأردني من سكوت المشرع عن إيراد أي نص بخصوصه، ومن هنا ربطت التوجهات العملية للمتاجرة في الأردن بمزاولة النشاط فيها ولا يهم بعد ذلك أي معيار آخر، إلا أن الفقه الأردني اخرج من نطاق هذا الأمر حالتين :

1. حالة البيوع التي تتم من غير المقيمين لأشخاص مقيمين في الأردن .

2. عملية الشراء من أشخاص مقيمين في الأردن وتسلمهم البضائع في الخارج .

يؤيد ذلك قضاء محكمة التمييز الأردنية إذ جاء في قرار لها (إذا كانت البضاعة قد استوردت من الخارج ولم تدخل المملكة الأردنية الهاشمية بل تم بيعها من قبل الشركة المكلفة في بيروت فتدخل ضمن نشاطات الشركة خارج الأردن، وكل خسارة تتعلق بها لا يجوز تنزيلها من ضريبة الدخل المستحقة على الشركة عن نشاطاتها التجارية داخل الأردن)، قرار تمييز حقوق ذو الرقم 74/280¹.

وقد وردت في توجهات السلطة المالية في الأردن العديد من التطبيقات لهذا المعيار في مجال الشركات، حيث جاء في قرار لمحكمة التمييز (إن العبرة لغايات قانون ضريبة الدخل هو نتيجة عمل ونشاط هذا الفرع في الأردن وليس لنشاط وعمل الشركة في أنحاء أخرى من العالم، إذ أن الشركة لو كانت قد حققت أرباحاً طائلة في بلدان أخرى لما كانت دفعت ضريبة للأردن إلا عن الربح الصافي المتحقق في هذا البلد)².

المبحث الثالث: تطبيق مبدأ إقليمية قانون الضريبة في العراق

لقد اعتمد المشرع العراقي مبدأ إقليمية الضريبة، حيث يقرر فرض الضريبة على أي دخل ينشأ على إقليم العراق بصرف النظر عن محل إقامة ذلك الشخص³ ولبيان تطبيق هذا المبدأ في العراق سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين : نبين في الأول : موقف المشرع العراقي، وفي الثاني : موقف القضاء العراقي .

¹ .زينب منذر جاسم، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، مرجع سابق، ص 138 وما بعدها.

² .زينب منذر جاسم، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، مرجع سابق، ص 138 وما بعدها.

³ . طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 190 .

المطلب الأول: موقف المشرع العراقي

يتجلى لنا موقف المشرع العراقي عندما نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على: (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه)¹ إن مجرد تحقق واقعة نشوء الدخل أو الربح في العراق، يكفي لفرض الضريبة عليه بغض النظر عن حالة الاستلام أو التسليم للدخل، لان الدخل المتحقق لغير المقيم في الغالب يحول إلى صاحبه الساكن خارج العراق حيث يتسلمه هناك. هذا الشخص غير المقيم يستوي أن يكون شخصاً طبيعياً أم معنوياً وسواء كان حكومة أجنبية أو شركة من شركات الأموال أو مؤسسة تتمتع بالشخصية المعنوية .

إن المقصود بالدخل الناشئ في العراق هو الدخل الذي يتولد في العراق، ويعتبر الدخل متولداً في العراق إذا كان ناشئاً من مصدر يجري استغلاله داخل العراق أو كان نابعاً من جهة تعمل عملها في العراق² .

هذا ويكون دخل المكلف خاضعاً للتقدير إذا نجم له في العراق باسم ممثله الذي ينبغي أن يكون مفوضاً وقائماً بأعمال وكالة منتظمة من قبل الشخص غير المقيم³ .

ويبدو تركيز المشرع العراقي على هذا المبدأ هو الأكثر حتى أن عباراته جاءت صراحة بذكره عبارة (الدخل الناجم في العراق) التي تكررت كثيراً في المادة الخامسة من هذا القانون والتي يستفاد منها اعتداد القانون العراقي بمبدأ الإقليمية، حيث جاء فيها : (2. تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه، 3. لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق).

ولم يخصص النظام الضريبي العراقي مكلفاً بعينه (سواء طبيعياً أو معنوياً) فانه يمكن القول أن معيار الإقليمية يسري على المكلف عن دخله المتحقق في العراق بصرف النظر عن جنسيته أو موطنه أو محل إقامته، وبصرف النظر عن أية اعتبارات أخرى، فإذا كان المكلف عراقياً أم لا، مقيماً أم لا وتحقق له دخل في العراق خضع للضريبة فيما حققه من أرباح ويرتبط هذا المعيار بمزاولة المكلف لنشاطه في العراق أيًا كانت صورة هذا النشاط سواء كان تجارياً أو

¹ . الفقرة (2) من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

² . صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، المطبعة العالمية 1965، 283 .

³ . الفقرة (4) من المادة (21) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

صناعياً أو غيره، وإن تطبيق مبدأ الإقليمية لا يثير أية صعوبة إذا كان نشاط المكلف قد تم بأكمله في العراق لكنها تثار إذا كان نشاط المكلف داخل العراق وله صلة بالعالم الخارجي كما هو الحال في التجارة الخارجية هذا يجعلنا نواجه حالتين¹:

1. حالة المتاجرة في العراق: يقصد بها وقوع التجارة في العراق مع وجود الصلة بالخارج، ونتاج هذه العمليات تخضع للضريبة العراقية بالكامل.

2. حالة المتاجرة مع العراق: أي وقوع التجارة خارج العراق وإن كان لها بعض الصلة بالداخل، وبذلك تخرج هذه العملية من نطاق الضريبة العراقية إلى الضريبة الأجنبية.

حيث تميزهاتان الحالتان بين عمليتي تحقق الدخل في العراق، أو خارجه فيخضع بموجب الحالة الأولى، ولا يخضع لها بموجب الحالة الثانية، ففي الحالة الأولى يقوم النشاط داخل العراق ويكون له بعض الصلة خارجه، وهنا يخضع المكلف للضريبة عن دخله المتحقق بالكامل، وفي الحالة الثانية: يتم النشاط خارج العراق لكن يكون له بعض الصلة داخله، وهنا يخرج الربح المتحقق من هذا النشاط من نطاق سريان الضريبة العراقية عليه لدخوله تحت حكم ضريبة الدولة التي تم فيها.

وقد أقرّ قانون ضريبة الدخل العراقي صراحة أحكام المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق بنص صريح جاء فيه، (.... وللسلطة المالية التفريق بين المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق ويكون قرارها بهذا الشأن تابعاً للاستئناف)²، لكنه لم يحدد معياراً فاصلاً يمكن الاستناد إليه للقول إن العملية هي متاجرة مع العراق، بل إنه ترك الأمر لاجتهاد السلطة المالية تحدده بحسب الوقائع المتاحة أمامها في كل حالة، إلا انه جعل قرار السلطة المالية بهذا الخصوص قابلاً للطعن فيه بالاستئناف

كذلك نجد نصاً آخر في قانون ضريبة الدخل العراقي يرشدنا إلى انه اخذ بمعيار موقع المال بالنسبة للدخل الناجم من رأس المال المنقول وهو نص الفقرة (1، أ) من المادة التاسعة عشرة من قانون ضريبة الدخل العراقي عندما نص على (كل شخص مقيم في العراق يستحق عليه مباشرة أو بالنيابة عن غيره مبلغ لشخص أو أشخاص في خارج العراق سواء دفعه نقداً او قيماً

¹. سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل، مرجع سابق، ص 60.

². الفقرة 7/م 21 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 م المعدل.

بالحساب، يكون مسؤولاً أمام السلطة المالية عن تأدية الضريبة عنه على أن يكون هذا المبلغ المستحق عن: فوائد السندات والرهنينات والقروض والسلفيات...).

فمن خلال هذا النص التشريعي نرى أن المشرع يعد أن تحقق دخلاً لشخص غير مقيم على شخص مقيم في العراق، لابد من إخضاعه للضريبة العراقية مادام هذا الدخل قد تحقق داخل الإقليم¹.

المطلب الثاني: موقف القضاء العراقي

فيما يخص القضاء العراقي فقد اخذ بمبدأ إقليمية الضريبة ويمكن أن ندلل على ذلك من خلال الآتي :

1. أخذت محكمة التمييز بمبدأ إقليمية الضريبة في كثير من أحكامها ففي حكم لها قررت تأييد إجراء السلطة المالية بفرض الضريبة على إحدى الشركات غير المقيمة في العراق وذلك لأنها مارست عملاً تجارياً فيه وان لها وكيلاً في العراق بدليل إن انعقاد العقد يتم بمجرد ارتباط قبول المشتري بإيجاب الشركة غير المقيمة أو إيجاب من يمثلها في العراق وكل ذلك يدل على أن الشركة قد قامت بأعمال تجارية في العراق مما يستوجب إخضاعها للضريبة استناداً إلى مبدأ الإقليمية².
2. قررت محكمة التمييز تحقق المتاجرة في العراق والخضوع للضريبة العراقية بالنسبة إلى أرباح الشركات والمؤسسات التي تقيم خارج العراق والمتحققة من تشييد المشروعات في العراق لحساب أية جهة مقيمة ولو كانت الحكومة العراقية، ولكن بمقدار ما تم من هذه الأعمال في العراق، ويتعلق هذا القرار بأرباح الشركة النمساوية التي تعهدت بتنفيذ أعمال جسر الكرادة التي بلغت 10% من قيمة تعهداتها والتي خضعت للضريبة العراقية³.
3. كما قررت اللجنة الاستئنافية الأولى ومحكمة التمييز عدم تحقق المتاجرة في العراق بالنسبة إلى المبالغ والأجور التي دفعت إلى فرع الشركة الأجنبية الموجودة في العراق والذي

¹ . خيري إبراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، مرجع سابق، ص 86.

² . قيصريجي جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2004، ص 92.

³ . عبد الحسن هادي صالح، مرجع سابق، ص 154، 156، قرار هذه المحكمة المرقم (40/ص1970) المؤرخ في 1970/12/27..

يستحق للشركة الأم الموجودة في خارج العراق لقاء فحص معداتها هناك لأنها لم تأت من نشاط تم داخل العراق أو حتى امتد خارجه¹.

4. قرار محكمة التمييز بتأييد قرار إدارة ضريبة الدخل بفرض الضريبة على الأرباح التي حققها المصرف الشرقي في بغداد من بيع كميات كبيرة من السبائك الذهبية والباونات الذهبية لحساب أشخاص غير مقيمين في العراق².

5. قرار محكمة التمييز بتأييد قرار السلطات المالية بفرض الضريبة على إحدى الشركات غير المقيمة في العراق التي مارست عملاً تجارياً في العراق حيث اعتبرت المحكمة إن الشركة تتعاطى الأعمال التجارية في العراق، وبهذه الصفة تكون خاضعة لضريبة الدخل³.

6. قرار محكمة التمييز بنقض قرار السلطات المالية بفرض الضريبة على إحدى الشركات الأجنبية التي كانت تقيم في الخارج واستلمت بضائع من العراق فباعتها على حساب مرسلها واستوفت عن ذلك عمولة معينة، حيث أصدرت محكمة التمييز قرارها في صالح الشركة وقضت بان اعتبار الشركة المذكورة ملزمة بتأدية الضريبة بوصفها غير مقيمة هو أمر غير صحيح لأنه لم يثبت كونها زاولت عملاً في العراق نشأ منه ربح لها لا مباشرة ولا بالواسطة⁴.

ونخلص من سردنا للقضايا التي رفعت إلى السلطات العراقية المختصة وإلى المحاكم في العراق بان القضاء العراقي استقر على الأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة حيث يقضي بفرض الضريبة على العقود التجارية حيثما يثبت انعقادها في العراق باعتبار ذلك متاجرة في العراق .

¹ . قيصرجعفرجي، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 124، قرار اللجنة الاستئنافية الأولى المشكّلة بتاريخ 19/10/1992 في القضية المرقمة (44).

² . قرار محكمة التمييز عدد 47/106 بتاريخ 20/11/1947، نقلا عن صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، ص 289.

³ . قرار محكمة التمييز عدد 1942/41 بتاريخ 2 ايلول 1942، نقلا عن صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، ص 291.

⁴ . قرار محكمة التمييز عدد 45 /138 بتاريخ 25/5/1946، نقلا عن صالح يوسف عجينة، مرجع سابق، ص 292 إلى 293.

خاتمة

بدى لنا من خلال استعراض الأفكار والطروحات الخاصة بموضوع البحث ما يلي:

1- أن التشريع الضريبي أضحى يعتمد على مبدأ الإقليمية في إخضاع المكلفين بالضريبة أكثر من اعتماده على التبعية السياسية وذلك بعد أن أصبحت علاقة الفرد بالدولة لم تعد تستند إلى السلطة السياسية التي تفرضها الدولة وحدها وإنما على عدة روابط أغلبها اقتصادية واجتماعية، بالإضافة إلى أن الصدارة في الميدان الاقتصادي أصبحت للثروة المنقولة منذ أن اتجهت عوامل الإنتاج وخاصة رؤوس الأموال المنقولة نحو التدويل حتى باتت لا تعرف وطناً معيناً .

2- أصبح مبدأ الإقليمية هو الأجدى في التشريع الضريبي كونه يعد مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها، ويضمن عدم إفلات كثير من الدخول التي تغل على إقليم الدولة من الخضوع الضرائب خاصة وأنها تستفيد من الخدمات التي تقدمها دولة موقع المال من خلال مرافقها العامة وحماية الدولة لهذه الأموال لأجل الحصول على الدخل وبالتالي يتعين المساهمة في تحمل الأعباء العامة . كما إن الدولة تستطيع إجبار المكلف على أداء التزاماته الضريبية بما لها من سيادة إقليمية وحق طبيعي في تطبيق قوانينها داخل حدودها الإقليمية .

3- إنَّ الأخذ بهذا المبدأ يتناغم مع اعتبارات الدولة الإدارية، حيث يكون لها القدرة في مراقبة الدخول الناجمة داخل إقليمها . ويمنع من حصول ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إذا تبنت الدول هذا المبدأ لوحده كأساس لتحديد نطاق سريان الضريبة.

4- نظراً لنجاعة مبدأ إقليمية الضريبة، نوصي المشرع العراقي بالإستمرار بل وتوسيع الأخذ بمبدأ الإقليمية، حين يقرر فرض الضريبة، بالنص على أن أي دخل ينشأ على إقليم العراق يكون خاضعاً للضريبة، بصرف النظر عن محل إقامة الشخص .