

مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي *

Dr. Dhulfiqar Ali Resen al-saedi, Assistant Professor
College of Law Al-Nahrain University, Iraq.

د. ذوالفقار علي رسن الساعدي، أستاذ مساعد
كلية الحقوق جامعة النهرين، العراق.

الملخص:

تعدّ الجنسية أحد أهم الأسس المعتمدة في سريان الضريبة على دخل الأشخاص (طبيعية كانت أو معنوية)، استناداً لفكرة المشاركة مع الدولة في تحمل الأعباء العامة، في مقابل التبرير لحق الدولة في الاستقطاع الضريبي. وتطبيقاً لهذا المبدأ فإنّه يحق للدولة أن تفرض الضريبة على دخل كل من يتمتع بجنسيتها، بما لها من سيادة على جميع مواطنيها سواء أكانوا داخل الحدود الإقليمية للدولة أم خارجها.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة، جنسية الأشخاص، الأعباء العامة، التشريع الضريبي.

The principle of citizenship in tax legislation

Abstract:

The nationality considered as one of the main bases adopted in the tax on persons entered into 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 to state that the tax imposed on the income of both enjoyed nationality, with its sovereignty over all its citizens, whether they are within the territorial boundaries of the country or abroad.

Key words:

Tax, nationality of persons, public burdens, tax legislation.

* تمّ استلام المقال بتاريخ 2016/01/17 وتمّ تحكيمه بتاريخ 2016/04/27 وقُبل للنشر بتاريخ 2016/11/27.

Principe de nationalité dans la législation fiscal

Résumé:

La nationalité est l'un des paramètres utilisés dans la collecte d'impôts sur les revenus des personnes (morales ou physiques). De ce fait, l'Etat a le droit d'imposer l'impôt sur les revenus de toute personne ayant sa nationalité qu'il soit à l'intérieur du pays ou à l'étranger.

Mots clés:

Impôt, nationalité des personnes, charges publiques, législation fiscale.

مقدمة

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

فمحتواها الاجتماعي يرتبط بكل الأفكار والقيم والسلوكيات التي تمثل نتاج الرابطة بين الفرد والمجتمع الذي ينتمي إليه، أما محتواها السياسي فإنّه يبرز من خلال الاثار 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.

أما بخصوص محتواها الاقتصادي، فإنّ 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 أم خارجها، فأداء الضريبة واجب وطني قبل أن يكون غرضاً تموالياً، أو إكراهاً مادياً على الاستقطاع من قبل السلطات المالية.

عليه فالجنسية هي أحد الأفكار التي ساهمت في التأسيس لمشروعية الاستقطاع الضريبي، وبررت بالمقابل حق الدولة بهذا 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

يهدف هذا البحث إلى 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 أخرى، فضلاً عن بيان الالتزامات المالية التي تقع على عاتق المخاطب بهذا المبدأ، وأثره في القواعد القانونية التي تنص عليها القوانين الضريبية على الدخل، إلى جانب الواقع التطبيقي والمتمثل بنطاق عمل الإدارة الضريبية، وما ينشأ عن ذلك من مضامين اتفاق واختلاف مع محتوى الجنسية.

وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع، سنحاول عرضه في ثلاثة مباحث، نكرس الأول منها لبيان التعريف بالجنسية من الناحية القانونية، أما الثاني فنخصصه لعرض تقدير مبدأ الجنسية من الناحية الضريبية، في حين نعرض الآثار القانونية لمبدأ الجنسية من الناحية الضريبية في المبحث الثالث.

المبحث الأول: التعريف بالجنسية من الناحية القانونية

إنّ البحث في بيان مفهوم الجنسية من الناحية الضريبية، يستدعينا دراسة من الناحيتين اللغوية والاصطلاحية حتى يتسنى لنا الوقوف على التعريف الدقيق لهذا المصطلح.

لذا سنتناول هذا المبحث في مطلبين، نكرس الأول لدراسة مفهوم الجنسية في حين نسلط الضوء في الثاني على أهمية الجنسية وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم الجنسية

سنتناول هذا الموضوع على فرعين، الأول نخصصه لبيان مفهوم الجنسية لغة أما الثاني فنبحث فيه مفهومها اصطلاحاً.

الفرع الأول: 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 أعم من النوع ومنه (المجانسة) و(التجنيس)⁽¹⁾.

والجنس جمعه جنسيات، وهي الصِّفة التي تَلحق بالشَّخص من جهة انتسابه لشعب أو أمة، وعديم الجنسية مَنْ فقد جنسيَّته الأصليَّة ولم يحصل على جنسيَّة جديدة .
وقد يطلق الجنس أو الجنسية ويراد بها فروق وظائفية ونفسية تفرِّق بين الذَّكر والأنثى،

وقد يطلق الجنس ويراد به اتِّصال شهوانيِّ بين الذَّكر والأنثى⁽²⁾.

الفرع الثاني: مفهوم الجنسية إصطلاحاً

لم تتطرق التشريعات المتعلقة بالجنسية لبيان المراد بمصطلح (الجنسية)، ومنها قانون الجنسية العراقي رقم (26) لسنة 2006 وهذا لا يعدّ عيباً تشريعياً⁽³⁾، الأمر الذي يستدعينا التوجه صوب الفقه القانوني لبيان المقصود بهذا المصطلح.

لقد أورد الفقه العديد من التعاريف التي قيلت لبيان المقصود بالجنسية، وهي وإن اختلفت من حيث الصياغة إلا أنَّها تلاقت من حيث المضمون والجوهر، فقد ذهب البعض من الفقه⁽⁴⁾ إلى تعريف (الجنسية) بأنَّها (علاقة قانونية بين الفرد والدولة تترتب عليها آثار قانونية مهمة، وتستند إلى وجود روابط اجتماعية وثيقة بين الفرد وشعب الدولة حيث يحدد قانون هذه الأخيرة أحكامها)، في حين عرفها آخرون⁽⁵⁾ بأنَّها (رابطة سياسية بمقتضاها يعتبر الفرد من العناصر المكونة للدولة)، كما عرفها البعض الآخر من الفقه⁽⁶⁾ بأنَّها (العلاقة القانونية التي تربط شخصاً بدولة).

كما رأى فيها البعض الآخر⁽⁷⁾ بأنَّها (رابطة سياسية وقانونية تنشأ الدولة بقرار منها فتجعل الفرد تابعاً لها).

أما على الصعيد القضائي فقد عرفت المحكمة الادارية العليا المصرية⁽⁸⁾ (الجنسية) بأنَّها (رابطة بين فرد ودولة بحيث يدين الفرد بولائه للدولة التي ينتمي إليها بجنسيته وفي المقابل يكون بل يتعين على تلك الدولة أن تحميه باسباب الحماية عليه إذا ما تعرض في دولة أخرى لأي مساس أو تعد).

في حين عرفت المحكمة الدستورية العليا المصرية⁽⁹⁾ بأنَّها (رابطة أصلية بين الدولة والفرد يحكم القانون نشأتها ويحدد آثارها، وإذ تقوم في الأصل على فكرة الولاء للدولة، فتتميز عن غيرها من الروابط القانونية بطابعها السياسي وتنشأ الدولة بارادتها

المنفردة، فتحدد بتشريعاتها الوطنية الأسس والمعايير التي يتعين تطبيقها لتحديد من يعتبر متمتعاً بها أو خارجاً عن دائرة مواطنيها).

من كل ما تقدم، يستشف لنا أن التعاريف أعلاه تكاد تتفق على أن الجنسية عنصران رئيسيان هما، الأول يتجسد بالدولة التي تنفرد بإنشاء رابطة الجنسية ومنحها، شريطة أن تكون الأخيرة معترفاً بها بالشخصية الدولية، سواء كانت دولة تامة أو ناقصة السيادة.

أما العنصر الثاني فيتجسد بالفرد، فالجنسية تلحق بالشخص الطبيعي أي الإنسان⁽¹⁰⁾، فركن الشعب في الدولة تحدد قواعده تنظيم الجنسية فيها والتي محلها الأفراد وهي وإن كانت رابطة سياسية وقانونية بين الدولة والفرد، إلا أنها تركز على فكرة الولاء والانتماء للدولة، والتي تقوم بدورها على أسس روحية واجتماعية، وبذلك الجنسية تلحق بالشخص الطبيعي بصفته الفردية، ولا تلحق بمجموعات الأفراد كالأسرة مثلاً لأنها لا تتمتع بشخصية مستقلة.

وعليه يمكننا تعريف الجنسية بناء على ما تقدم أعلاه، بأنها رابطة سياسية قانونية تربط الفرد والدولة، فهي سياسية لأنها تربط الفرد بوحدة سياسية وهي الدولة، التي تحدد بدورها شروط منحها واكتسابها وفقدانها وأثارها بما لها من سيادة على إقليمها، وهي قانونية لأنها محكومة دائماً بقواعد قانونية وتترتب عليها آثار قانونية. أما 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⁽¹¹⁾ 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 لأن الدولة التي تأسس فيها هي التي أخرجته إلى حيز الوجود، ويعدّ هذا المعيار الأكثر اعتماداً من قبل الدول الانكلوسكسونية.

— معيار مركز الاستغلال : بمقتضاه تكون للشخص المعنوي جنسية الدولة التي يتم فيها مزاولته 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، فإنّه 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 بـ (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 لفقهاء القانون الدولي الخاص لمفهوم الجنسية للأسباب المشار إليها في أعلاه.

المطلب الثاني: أهمية الجنسية وأنواعها

سنسلط الضوء على أهمية الجنسية وأنواعها في فرعين، الأول نكرسه لعرض أهمية الجنسية أما الثاني فنتناول فيه أنواعها.

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⁽¹²⁾، بعبارة أخرى تحديد الشخص الوطني عن الأجنبي 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 إقليمها، ولا يجوز توجيه توجيّهه بعض التهم كالخيانة على سبيل المثال إلا للمواطنين دون غيرهم⁽¹³⁾.

وللجنسية آثار قانونية هامة، منها الاعتداد بها كضابط أو معيار لتحديد القانون الواجب التطبيق على المنازعات المشتملة على عنصر أجنبي في مسائل الأحوال الشخصية، وكذلك لتحديد المحكمة المختصة بالنظر في بعض المنازعات.

أما على الجانب الاقتصادي فالجنسية أثارها في التحصيل الضريبي، إذ تعتبر أحد أهم المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية والمعنوية عن دخولهم المتحصلة في بلدهم، فضلاً عن المتأتية لهم من الخارج، لابل في بعض الأحيان تفرض الضريبة عن دخولهم الناجمة خارج إقليم الدولة المنتمين لها، لما لدولهم من سيادة وسلطان عليهم، فضلاً عن ضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة للدولة بحكم تضامنهم الاجتماعي مع مجتمعهم المنتمين إليه.

وتعدّ نظرية التضامن الاجتماعي الأقرب إلى تفسير الأساس القانوني للضريبة، ومضمونها أنّ الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لابد منها، تقوم بتقديم كثير من الخدمات الاجتماعية إلى الأفراد ولتحقيق هذه الأغراض تحتاج الدولة إلى الإنفاق، 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⁽¹⁴⁾.

الفرع الثاني: أنواع الجنسية

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

أولاً/الجنسية الأصلية: الجنسية الأصلية هي الجنسية التي تثبت للفرد منذ لحظة الميلاد⁽¹⁵⁾، ووجه وصفها بالأصلية لأنها تلحق بالفرد عند اتصاله بالحياة بالنظر إلى أصله العائلي أو الإقليمي، بعبارة أخرى أنّها تثبت على أساس الولادة من أصل وطني وتسمى أيضاً بجنسية الدم أو البنوة، وإما على أساس الميلاد في إقليم الدولة فيطلق عليها بجنسية الإقليم⁽¹⁶⁾.

1/حق الدم: هو حق الفرد في أن تثبت له جنسية الدولة التي ينتمي إليها أبويه بمجرد الميلاد بصرف النظر عن مكان ولادته، ويأخذ بالنسب من الأب عادة بوصفه رب

الأسرة، فمتى ما ثبتت بنوة الولد لأبيه تثبت له جنسيته⁽¹⁷⁾، ولابد من إثبات تمتع الأب بالجنسية الوطنية وقت الميلاد، فلا عبرة بجنسيته وقت الحمل أو وقت ثبوت النسب كما لا عبرة بالطريق الذي اكتسب به الأب لهذه الجنسية⁽¹⁸⁾.

وقد اعتمد المشرع العراقي في قانون الجنسية المرقم (26) لسنة 2006 على حق الدم في منح الجنسية العراقية للمولود حديثاً اعتماداً على جنسية والديه، حين نص على (يعتبر عراقياً من ولد لأب عراقي أو لأم عراقية)⁽¹⁹⁾، وقد تمنح الجنسية بناء على النسب من جهة الأم فقط لاعتبارات وطنية خالصة تتعلق بحماية أبناء الأم الوطنية، ولكن غالباً ما تعزز هذه الحالة باعتبار آخر أو أن يكون ميلاد المولود على إقليم 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)⁽²⁰⁾.

2/ حق الاقليم: هو حق الفرد في اكتساب جنسية الدولة التي ولد على إقليمها سواء أكان اقليمها البري أو البحري أو الجوي، دون النظر للأصل 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 يقيم الدليل على خلاف ذلك)⁽²¹⁾، فهنا المشرع اعتبر واقعة ولادة المولود في العراق هي أساس منحه الجنسية، وإن كان لا يعرف أبويه 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 لأسباب متعددة على أفراد لم يتيسر لهم اكتساب جنسية التأسيس، أو جنسيتها الأصلية ويمكن إجمال أهم تلكم الأسباب بالآتي:

1. 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⁽²²⁾، وقد اعتمد قانون الجنسية العراقي التجنس كسبب لاكتساب

الجنسية العراقية وفق شروط محددة، واستثنى من ذلك الفلسطينيين فقط لمنحهم حق العودة إلى فلسطين⁽²³⁾.

2. اكتساب الجنسية عن طريق التجنس: نص قانون الجنسية العراقي رقم (26) لسنة 2006 إلى حالة اكتساب الجنسية عن طريق التجنس القائمة على أساس الميلاد في العراق والاقامة المعتادة فيه إذ جاء فيه⁽²⁴⁾ (للووزير 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).

3. اكتساب الجنسية عن طريق الزواج: يعتبر زواج الأجنبي من عراقية سبباً من أسباب اكتساب الجنسية العراقية، إذ جاء في القانون (للووزير أن يقبل تجنس غير العراقي المتزوج من امرأة عراقية الجنسية إذا توافرت فيه الشروط الواردة في المادة (6) من هذا القانون على أن لا تقل مدة الإقامة المنصوص عليها في الفقرة (ج) من البند (أولاً) من المادة (6) من هذا القانون عن خمس سنوات مع بقاء الرابطة الزوجية)⁽²⁵⁾.

المبحث الثاني: تقدير مبدأ الجنسية من الناحية الضريبية

قبل البحث في تقدير مبدأ الجنسية باعتباره أحد أهم المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة على دخل الأشخاص طبيعية كانت أم معنوية، لابد من الإشارة إلى مضمون هذا المبدأ من الناحية الضريبية.

يرجع هذا المبدأ في أصوله من الناحية الضريبية إلى 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 إقليمها أو خارجه⁽²⁶⁾.

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

المطلب الأول: مسوغات الأخذ بمبدأ الجنسية

استند أنصار مبدأ الجنسية، أو كما يطلق عليه البعض بمبدأ التبعية السياسية إلى عدة مبررات يمكن إجمالها بالآتي:

1. إنّ الأساس الذي يستند إليه المبدأ، هو ما تتمتع به الدولة من سلطة على جميع مواطنيها سواء أكانوا متواجدين على إقليمها أو خارجه⁽²⁷⁾، بعبارة أخرى أنّ حق الدولة في فرض الضريبة، وبالتالي حقها في تشريع القوانين الضريبية من أجل مظاهر سيادتها. ولما كانت سيادة الدولة لا تتعدى إقليمها، فقد ظهر مبدأ الجنسية أو التبعية السياسية كمبدأ عام لسريان الضريبة على الدخل المتحققة للمكلف الوطني في الخارج. فالمواطن الذي يتمتع بجنسية إحدى الدول يتمتع بالحقوق التي توفرها له الدولة، كالحماية والرعاية والتعليم والتأمين الصحي فضلاً عن الضمان الاجتماعي، وبالمقابل فإنّه يخضع للواجبات والالتزامات التي تفرضها عليه الدولة وفي طليعتها الضريبة شأنه شأن واجب الخدمة العسكرية⁽²⁸⁾.

2. يمكن أن يساهم هذا المبدأ في الحدّ من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، وهذا يعتمد على السياسة الاقتصادية التي تتخذها الدولة بهذا الخصوص⁽²⁹⁾، فإذا استشف للدولة قيام بعض أفرادها بالاستثمار خارج إقليمها، يمكنها أن تحدّ من ذلك باعتماد هذا المبدأ وذلك من خلال خلق ازدواج ضريبي مقصود⁽³⁰⁾.

3. إنّ 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 الدخل مهما كان نوعه بدفع الضريبة⁽³¹⁾.

المطلب الثاني: معوقات الأخذ بمبدأ الجنسية

على الرغم من المبررات التي ساقها أنصار مبدأ الجنسية إلا أنّه تعرض لعدة انتقادات يمكن عرضها بالآتي:

1. إنّ هذا المبدأ لا يتفق مع الأساس القانوني لفرض الضريبة 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⁽³²⁾.

إلا أنّه يمكن دحض هذا الانتقاد، بالقول أنّه لا يوجد تعارض بين فرض الضريبة استناداً لمبدأ الجنسية والتضامن الاجتماعي، لأنّ الفرد الذي يحمل جنسية إحدى الدول يبقى مرتبطاً بمجتمعها برابطة الجنسية التي يحملها وإن كان مقيماً خارج إقليمها.

2. يحول هذا المبدأ فيما لو طبق وحده دون بقية المبادئ الأخرى المعتمدة لفرض الضريبة على الدخل، دون فرض الضريبة الوطنية على المقيمين في الدولة، أو ممن تولد لهم دخل في إقليم 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 إفلات رؤوس أموالهم من الخضوع لضريبة الدخل.

3. 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⁽³³⁾ إلا أنّه يمكن الرد على ذلك، بأنّ مثل هذه الصعوبات يمكن أن تنشأ أياً كان المعيار المطبق، إذ يمكن أن تبرز هذه الصعوبات في ظل تطبيق معياري الإقامة والموطن، في الأحوال التي يتأتى فيها الدخل خارج الإقليم بالنسبة للشخص المقيم أو الذي يرتبط بالدولة برابطة التوطن، كما يمكن أن تبرز الصعوبات ذاتها إذا كان المعيار المطبق هو الإقليمية، في الأحوال التي يحصل فيها شخص غير مقيم على دخل في إقليم دولة ما تطبق مبدأ أو معيار الإقليمية.

4. إنّ الدولة ومثلما نوهنا آنفاً، لا تستمد سلطتها في فرض الضريبة من فكرة السيادة، إنّما من المفهوم الحديث للأساس القانوني الراجح في تسويق فرض الضريبة وهو التضامن الاجتماعي، فهو يحتم على كل الأشخاص الذين يكونون أعضاء في الجماعة الوطنية التضامن فيما بينهم في تحمل الأعباء العامة⁽³⁴⁾.

5. إنّّه يؤدي إلى ازدواج ضريبي بالنسبة للمواطنين الذين يكسبون دخولهم من خارج حدود دولتهم، الأمر الذي لا يتفق مع العدالة⁽³⁵⁾، إلا أنّه يمكن الرد على ذلك بالقول

بأن ظاهرة الازدواج الضريبي لا يمكن أن تنسب الى معيار بذاته، فهذه الظاهرة تنشأ نتيجة اختلاف المعايير المطبقة بين دول متعددة، أو نتيجة أسباب أخرى كتعدد المعايير التي تأخذ بها الدولة كأساس لفرض الضريبة.

من كل ما تقدم، يتبين لنا أنه على الرغم من الانتقادات التي وجهت لمبدأ الجنسية (التبعية السياسية)، إلا أنه لما يزل يطبق على مستوى التشريعات الضريبية، باعتباره أحد أهم المعايير أو المبادئ التي تعتمد كأساس لفرض الضريبة على دخل الأشخاص، لأن هذا المبدأ مرتبط بالمكلف الضريبي الوطني من جانبين، الأول الرابطة التي بينه وبين الدولة والمتمثلة برابطة الجنسية، أما الثاني فهو سلطان الدولة وسيادتها على مواطنيها سواء كانوا داخل اقليم الدولة أو خارجها.

المبحث الثالث: الآثار القانونية لمبدأ الجنسية من الناحية الضريبية

لقد أثرت الجنسية في التشريعات القانونية لمعظم دول العالم، فقد أقرت المواثيق الدولية والدساتير الوطنية هذا المبدأ، وظهر أثره في العديد من النصوص والقواعد القانونية في التشريعات الوطنية ومنها التشريعات الضريبية، إذ اعتمدت هذا المبدأ من خلال جملة من المبادئ والقواعد التي أصبحت أسساً ثابتة لا يخلو منها أي قانون ضريبي، بغض النظر عن الوعاء الضريبي الذي ينظمه القانون.

ولتسليط الضوء حول هذا الموضوع، ارتأينا عرضه في مطلبين، لأول نخصه لبيان المساواة القانونية أمام الضرائب، أما الثاني فنتناول فيه حقوق المكلف والتزاماته.

المطلب الأول: المساواة القانونية أمام 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 ارتباطاً لا يقبل الانفكاك، فإن الغاية من وجود الإنسان لا تستقيم ولا تتحقق إلا بتمكينه من ممارسة حق المساواة.

يعدّ مبدأ المساواة من المبادئ الدستورية التي أقرتها كافة الدساتير العالمية، ومنها دستور جمهورية العراق لسنة 2005 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)⁽³⁶⁾، والمساواة هنا أمام القانون عامة، وبما أنّ القانون الضريبي هو أحد فروع القانون فالمساواة بين المكلفين بمقتضى أحكامه أي أن يكون جميع المكلفين متساوون في المعاملة أمام القانون، بدون أية تفرقة أو تمييز على أساس الطبقات أو الطوائف أو الأعراق ... الخ، وبهذا فإنّ المساواة أمام الضرائب تشمل تساوي جميع المكلفين أمام أعباء الضرائب (ممن ينجم أو 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⁽³⁷⁾.

ولا يؤثر هذا المفهوم في المساواة، وجود بعض الاستثناءات الهادفة إلى استبعاد فئات معينة من أداء الضريبة، إما للأسباب السياسية القائمة على مبدأ المعاملة بالمثل كإعفاء موظفي الأمم المتحدة الذين يعملون في مختلف الأقطار الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة وإعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين⁽³⁸⁾، أو لأهداف اقتصادية ذات منحنى تشجيعي تنموي كتشجيع الاستثمارات الوطنية أو لجذب الاستثمارات الأجنبية إلى داخل البلد، أو لأهداف اجتماعية من قبيل دعم الأنشطة التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالمؤسسات الدينية والرياضية والانسانية... الخ⁽³⁹⁾.

إنّ المساهمة القانونية أمام الضرائب، تعني المساهمة بحصة عادلة تمثل نصيب الفرد في تحمل العبء العام، لكن تحديد العدالة في الحصة المقررة قد تتفاوت بين مرحلتين أوجد افكارها الفقه المالي، أما الاولى فهي المساواة النسبية في أداء الضرائب، إذ يجب أن يتحمل الجميع الضريبة بسعر نسبي واحد دون تمييز بين المكلفين، من حيث مقدار الدخل وطبيعة العوامل المؤدية للحصول عليه والتكاليف التي أنفقت في سبيل ذلك⁽⁴⁰⁾، ولكن نتيجة لكثرة الانتقادات التي وجهت إلى المساواة النسبية، كونها لا تحقق سوى العدل دون العدالة والمساواة النظرية دون المساواة الحقيقية، فقد ظهرت المرحلة الثانية المتمثلة بالمساواة الأفقية أو ما يطلق عليه معيار المقدرة التكليفية⁽⁴¹⁾.

الذي يتحدد بعوامل عديدة منها العوامل الاقتصادية المحيطة بالمكلف فضلاً عن العوامل الاجتماعية المتمثلة بالأعباء الشخصية والعائلية، وهو ما ساهم بدوره بظهور مبدأ التصاعد الضريبي (السعر الضريبي التصاعدي).

من كل ما تقدم، يتجلى لنا أنّ مساواة المكلفين أمام 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)، إلا أنه 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 ماليا بـ(شخصية الضريبة).

المطلب الثاني: حقوق المكلف والتزاماته

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

الفرع الأول: حق الأفراد في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة

يعدّ التحصيل الضريبي بقصد التمويل المادي لاحتياجات الدولة الهدف الأقدم للسلطة العامة، لذا فإنّ محاولة الإدارة المنفذة لهذا الهدف في معرفة نوع الدخل المتحقق ومقداره كان أولوية مهمة، لذا كان لابد من إعفاء جزء من دخل المكلف من الخضوع للضريبة، وإلا 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⁽⁴²⁾ (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 أعلاه اعتبر ذلك الحدّ بأنّه المعبر عن مستوى النفقات الدنيا للعيش، وهي النفقات الضرورية التي تتجسد في الاستهلاك الأساسي الأدنى للسكان والتي ترتبط بالدخل الحقيقي للفرد.

في حين عرفه آخر⁽⁴³⁾ بأنّه (أن يترك حداً معيناً 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 أنّ الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو ذلك المستوى من النفقات اللازم لمعيشة المكلف وأفراد أسرته، والذي ينبغي أن يبقى في منأى عن الخضوع لأي ضريبة دخل لاعتبارات اقتصادية وإدارية واجتماعية.

فالاعتبارات الاقتصادية تتطلب التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لمصادر الدخل، كما أنّ الاعتبارات الإدارية تتمثل في ضرورة إعفاء الدخل البسيطة لتخفيض الأعباء عن النظام الضريبي، لأنّ حصيلة الضرائب من الدخل الضعيفة ستكون قليلة جداً، لا تبرر الإجراءات التي تتبع في تحصيلها وما تتكلفه من نفقات إدارية، وأخيراً تبقى الاعتبارات الاجتماعية والإنسانية والتي ينبغي أخذها في الاعتبار بالدرجة الأولى، لأنّ الضريبة ينبغي ألاّ 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 أنّه لا يمكن للمكلف أن يعيش دون مستوى هذا الدخل.

غير أنّ ما يمكن ملاحظته بهذا الصدد، هو أنّ مستوى المعيشة ليس مسألة مطلقة، وإنّما هي مسألة نسبية، لأنّه يختلف من دولة إلى أخرى، كما أنّه يختلف من وقت إلى آخر، وليس من السهل إطلاقاً تحديد ما يعتبر مستوى معيشياً معقولاً، لذا يجدر بالسلطات المالية مراعاة الحيلة التامة في تقدير الطاقة الضريبية، لأنه قد تؤدي المغالاة في تقدير تلك الطاقة وبالتالي المغالاة في فرض الضرائب إلى المساس بحد الاستهلاك الضروري⁽⁴⁴⁾.

وبهذا الخصوص فقد اعتمد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 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)⁽⁴⁵⁾.

الفرع الثاني: الالتزام بأداء الضريبة

لم يقتصر قانون ضريبة الدخل بالنص على حقوق و ضمانات المكلف، باعتباره أحد اطراف العلاقة الضريبية، بل فرض التزامات قانونية يتوجب عليه الالتزام بها وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالادارة الضريبية⁽⁴⁶⁾، يمثل الالتزام بأداء الضريبة المضمون المادي لمفهوم الالتزامات في مبدأ الجنسية، إذ لا بد من أداء الضريبة لاعتبارات قانونية ترجع الى الالتزام بالأوامر والنواهي والأحكام القانونية في إطار النظام القانوني العام للدولة، والالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة ألا وهي الدفع النقدي.

وتنص معظم التشريعات الضريبية⁽⁴⁷⁾ على حق الخزنة العامة في تتبع أموال المدين بصفته ديناً ممتازاً وله أولوية على سائر الدائنين، وذلك حفاظاً على حق الدولة من الضياع في حين لم يتطرق المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، فلم يقرر حق امتياز لدين الضريبة على أموال المدينين والمبالغ الأخرى المستحقة للدولة أو الأموال الملتزمين بتوريدها للخزنة بحكم القانون، إلا أن القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951⁽⁴⁸⁾ 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، وتجبى الضريبة وفقاً لقانون تحصيل الديون الحكومية رقم (65) لسنة 1977⁽⁴⁹⁾، الذي أوجب قبل البدء بإجراءات الحجز التنفيذي، توجيه إنذار إلى المكلف المدين بالضريبة بضرورة تسديد الدين المترتب في ذمته خلال مدة عشرة أيام.

كما أن دين الضريبة يعتبر ديناً محمولاً، بمعنى أنه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه إلى الوفاء بذلك الدين في المواعيد المحددة بموجب القانون، وعدم انتظار

أن تقوم الادارة الضريبية بمطالبته بذلك الدين، كما يعتبر دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو في مقداره، إذ يجب على المكلف أن يبادر أولاً بتنفيذ الالتزام بتاريخ استحقاقه، فيقوم بالوفاء بالضرائب المستحقة عليه، ويجوز له أن يطعن بعد ذلك في صحة فرض الضريبة أو في تقدير مبلغها وذلك وفقاً لقاعدة (الدفع ثم المعارضة)⁽⁵⁰⁾.

وقد منحت العديد من التشريعات الضريبية، ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي الدين الضريبي بطائفة من الامتيازات يمكن إجمالها بالآتي:

1. امتياز دين الضريبة، فلهذا الدين امتياز بحكم القانون يتصدر ما عداها من ديون وفقاً للقاعدة المشار إليها آنفاً، إذ أن امتياز دين الضريبة يعدّ أبلغ 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، بل 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 في القوانين المدنية لحقوق الامتياز العامة منها والخاصة.

2. سلطة الحجز الاداري الاحتياطي وهو عبارة عن حجز تحفظي على أموال المكلف (المدين بالضريبة)، توقعه الإدارة الضريبية وتبغي من ورائه الحفاظ على حقوق الخزانة العامة المعرضة للضياع، يراد به تحقيق غايتين رئيسيتين، الأولى أن هذا الحجز يمثل إجراءً تحفظياً تلجأ إليه الإدارة الضريبية للمحافظة على أموال المكلف، التي تمثل وعاء الضريبة وضمنان الوفاء بديونه ومنها دين الضريبة من محاولات إخفاءها أو تهريبها، أما الثانية فهو وسيلة لإجبار المكلف وإرغامه على أداء المستحقات الضريبية المترتبة عليه وهو ما يهمننا في هذا المقام، وقد أشار قانون ضريبة الدخل العراقي إلى هذا الاجراء حين نص على (للووزير أو من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول صاحبها إخفاءها أو تهريبها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها)⁽⁵¹⁾.

3. تقييد انتقال المكلف وذلك بمنعه من السفر خارج العراق، ويتخذ هذا الاجراء للحيلولة دون هروب المكلف بدفع الضريبة، وقد نص المشرع العراقي في قانون ضريبة

الدخل على هذا الاجراء عندما نص على (إذا اقتنعت السلطة المالية بأن أحد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة...فلها أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخير أو منعه من السفر مبنية هويته وأن الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الحظر عنه)⁽⁵²⁾ كما لم يقتصر القانون بالنص على منع المكلف من السفر، بل أورد الحظر أيضاً حتى على الواسطة التي تنقل المكلف.

4. خول القانون السلطة المالية الحق في أن تطلب ايقاف اجراء المعاملات التي يقوم بها المكلف في دوائر الدولة الأخرى، بشرط أن يكون لها علاقة بالضريبة⁽⁵³⁾.

خاتمة

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم (مبدأ الجنسية في التشريع الضريبي العراقي) توصلنا في خاتمة البحث إلى عدد من الاستنتاجات، وآخر من التوصيات نحاول إجمالها بالاتي:

أولاً/الاستنتاجات

1. إنَّ المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، أخذ بفكرة التبعية السياسية (مبدأ الجنسية) استناداً لاحكام الفقرة (1) من المادة (5) منه، من خلال فرضه الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه إضافة لمبدأ الإقامة.

2. يركز (مبدأ الجنسية) على أنَّ لكل دولة الحق في فرض الضريبة على مواطنيها جميعاً دون غيرهم من رعايا الدول الأخرى، بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاولة 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.

3. تمثل الجنسية أساساً مهماً في إحداث مشروعية قانونية وقبول اجتماعي لفرض الضريبة من السلطة التنفيذية، وبذات الوقت لتبرير التزام المكلفين بأداء الضريبة،

ويبرز ذلك في إطار التطور الاجتماعي والتأريخي والفكري للنظم المالية من خلال نظرية التضامن الاجتماعي.

4. تعرض هذا المبدأ، حاله حال بقية المبادئ المعتمدة لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الى العديد من سهام النقد، إلا أنّ تلكم الانتقادات لم تمنع العديد من التشريعات الضريبية من اعتماده، لقيامه على رابطة الهوية السياسية للمكلف.

5. يساهم مبدأ الجنسية من الناحية الضريبية، على أحقية المكلف بالابقاء على جزء من دخله خارج نطاق فرض الضريبة، وبما يكفل له الحياة الكريمة له وللمن يعيله ضمن ما يعرف بالاعفاء لحد الكفاف، أو لمواجهة الأعباء المعيشية وبالتالي الحفاظ على جزء من دخله لمواجهة متطلبات الحياة الضرورية .

6. تلجأ العديد من التشريعات الضريبية، ومنها قانون ضريبة الدخل العراقي إلى تضمين الدين الضريبي بالعديد من الضمانات لضمان استيفائه، وبالتالي نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزنة العامة، بمعنى أدق إحاطة 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

1. معالجة حالة ازدواج الجنسية خاصة بعد إجازتها بموجب احكام الفقرة (رابعاً) من المادة (18) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، فهذه الحالة ستفرض الضريبة على المكلف المتجنس بجنسيتين إحداها عراقية وأخرى أجنبية مرتين، استناداً لمبدأ الجنسية الأولى بموجب التشريع العراقي باعتباره مواطناً عراقياً، والأخرى باعتباره مواطناً في تلك الدولة، الأمر الذي سيؤدي إلى ازدواج ضريبي لا محالة، هذا على افتراض تطبيق مبدأ الجنسية لوحده دون غيره، أما بحالة تطبيق المبادئ الأخرى كمبدأ الإقامة والاقليمة فإنّ النتائج ستكون غير مقبولة اطلاقاً، لذا نرتأي إعادة النظر بحكم الفقرة (رابعاً) من المادة (18) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، من خلال إلغاء حالة ازدواج الجنسية وإن كان لابد منها، فهنا يأتي دور الدولة في تفادي هذه الظاهرة، من خلال عقد اتفاقيات 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 وتقييد التجارة العالمية، مما يؤثر سلباً على توزيع الموارد الإنتاجية في العالم توزيعاً أمثل.

2. 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 أعبائها العامة.

3. بما أن أداء الضريبة يعدّ 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 أدائها لتحقيق الردع الخاص والعام، فضلاً عن زيادة الضمانات اللازمة لتأمين تحصيل الدين الضريبي للحفاظ على إيرادات الدولة المتأتية من هذا المورد المالي.

الهوامش:

(1) محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي : مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، 1983، ص 113.

(2) ابن منظور : لسان العرب، المجلد (13)، بلا مكان طبع، بيروت، لا سنة طبع، ص 451.

(3) إلا أنّ الملاحظ على التشريعات المتعلقة بالجنسية أنّها أوردت الحالات التي بمقتضاها يعتبر الشخص مواطناً، بعبارة أخرى الشروط القانونية الواجب توافرها لاضفاء صفة المواطنة على الشخص، فعلى سبيل المثال لا الحصر نصت المادة (3) من قانون الجنسية العراقي النافذ (يعتبر عراقياً أ. من ولد لأب عراقي أو لأم عراقية ب. من ولد في العراق من أبوين مجهولين ويعتبر اللقيط الذي يعثر عليه في العراق مولوداً فيه ما لم يقيم الدليل على خلاف ذلك)، أما على نطاق التشريعات المقارنة فقد نصت المادة (1) من قانون الجنسية اللبناني رقم (15) لسنة 1925 على (يعدّ لبنانياً كل شخص مولود من أب لبناني وكل شخص مولود في أراضي لبنان...)، وكذا الحال في المادة (3) من قانون الجنسية الأردني رقم (6) لسنة 1954 والمصري رقم (26) لسنة 1975 بموجب المادة (1) منه والمادة (1) من قانون الجنسية القطري رقم (38) لسنة 2005.

(4) د.محمد السيد عرفة : الوجيز في الجنسية المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 5 وبنفس الصياغة عرفه د.عصام الدين القصبي: القانون الدولي الخاص المصري، مطبعة النسر الذهبي، القاهرة، 2003، ص 132.

(5) د.محمد الروبي : الجنسية ومركز الأجانب في القانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 213 وأيضاً د.عكاشة محمد عبد العال: الوسيط في أحكام الجنسية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2002، ص 93.

(6) د.محمد عبد المنعم عبد الرياض: مبادئ القانون الدولي الخاص، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 1392هـ، ص 23.

(7) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : أحكام الجنسية والمواطن (دراسة مقارنة)، ط 1، مكتبة النهضة العربية، القاهرة،

2010، ص 64.

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

- (9) ينظر قرار المحكمة في الطعن المرقم 8 لسنة 8 ق دستورية في الجلسة المؤرخة في 1992/3/7.
- (10) لقد ثار الخلاف حول اعضاء الجنسية على الشخص المعنوي او الاعتباري، فالبعض ينكر عليه ذلك والآخر يقرر له الحق في منح الجنسية، وإن كان الرأي الراجح يميل إلى الاعتراف له بالتمتع بالجنسية وفق الشروط المحددة بموجب القانون لمزيد من التفصيل ينظر:
- د.عز الدين عبد الله: القانون الدولي الخاص، ط 11، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1989، ص 830 ود.هشام صادق، الجنسية والمواطن ومركز الأجانب، المجلد 1، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1997، ص 58.
- (11) في كل هذا ينظر: د.فؤاد عبد المنعم رياض: مبادئ القانون الدولي الخاص في القانونين اللبناني والمصري، الدار الجامعية، بيروت، 1969، ص 46 وما بعدها و د.عكاشة محمد عبد العال : مصدر سابق، ص 121 و د.هشام علي صادق و د.عكاشة محمد عبد العال و د.حفيظة السيد الحداد، الجنسية ومركز الأجانب، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 98.
- (12) د.احمد مسلم : موجز القانون الدولي الخاص المقارن، ط 1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 230 و د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : مصدر سابق، ص 67.
- (13) د.هشام صادق : مصدر سابق، ص 60 و د.أحمد قسمت الجداوي: القانون الدولي الخاص (نظرية الجنسية)، بلا مكان طبع، القاهرة، 1980، ص 35.
- (14) وتعدّ نظرية التضامن الاجتماعي الأقرب إلى تفسير الأساس القانوني للضريبة ومضمونها أنّ الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية لابد منها، تقوم بتقديم كثير من الخدمات الاجتماعية إلى الأفراد ولتحقيق هذه الأغراض تحتاج الدولة إلى الإنفاق، 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 113 لسنة 1982 المعدل، ط 1، مطبعة عصام، بغداد، 1988، ص 9-10.
- (15) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : مصدر سابق، ص 73.
- (16) د.ابراهيم احمد ابراهيم : القانون الدولي الخاص (الجنسية)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1988، ص 22.
- (17) د.فؤاد عبد المنعم رياض : المصدر السابق، ص 41.
- (18) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : المصدر السابق، ص 110.
- (19) الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون الجنسية رقم (26) لسنة 2006 النافذ.
- (20) المادة (4) من قانون الجنسية رقم (26) لسنة 2006 النافذ.
- (21) الفقرة (ب) من المادة (3) من قانون الجنسية رقم (26) لسنة 2006 النافذ.
- (22) د.بدر الدين عبد المنعم شوقي : المصدر السابق، ص 140.
- (23) المادة (6) من قانون الجنسية رقم (26) لسنة 2006 النافذ.
- (24) المادة (5) من قانون الجنسية رقم (26) لسنة 2006 النافذ.
- (25) المادة (7) من قانون الجنسية رقم (26) لسنة 2006 النافذ.
- (26) ديونس البطريق : في المالية الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1986، ص 76 و عبد الحسن هادي صالح : إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983، ص 3.
- (27) د.عادل الحياوي : الضريبة على الدخل العام، مؤسسة الاهرام، القاهرة، 1968، ص 138.
- (28) د.عادل الحياوي : مصدر سابق، ص 139.

- (29) حبيب جدي: دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة بالنمو، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص 265 وديونس البطريق: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1985، ص 216.
- (30) الازدواج الضريبي المقصود هو الازدواج الذي اتجه قصد المشرع وارايدته إلى احداثه رغبة منه في تحقيق بعض الأغراض الخاصة والمنسجمة مع سياسة الدولة الاقتصادية والتي منها:
- زيادة الحصيلة الضريبية بهدف تغطية العجز المالي، الرغبة في عدم رفع سعر الضريبة تفادياً 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 إضافية على الدخل العام فضلاً عن الضرائب المفروضة على فروع الدخل المختلفة.
- ينظر د. رفعت المحجوب : المالية العامة، ج 2، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968، ص 154 و د. فوزي عطوي: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 260 و د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مؤسسة العاتك للطباعة، القاهرة، 2012، ص 98.
- (31) د. مجدي محمود شهاب : الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 165.
- (32) د. عادل الحيارى : المصدر نفسه، ص 140.
- (33) د. عبد الحسن هادي صالح : مصدر سابق، ص 12.
- (34) د. محمد بديع بدوي : دراسات في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، 1966، ص 108.
- (35) د. يونس البطريق : النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1987، ص 255.
- (36) المادة (14) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.
- (37) د. فوزي فرحات : التشريع الضريبي العام، ط 3، الدار الجامعية، بيروت، 2011، ص 25 و د. رائد ناجي احمد : مصدر سابق، ص 80.
- (38) د. رشيد الدقر: النظرية العلمية للضرائب، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، بلا سنة طبع، ص 39 و د. عبد القادر حلمي : المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 35.
- (39) د. فوزي فرحات : مصدر سابق، ص 20.
- (40) د. احمد خلف حسين الدخيل : المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت، تكريت، 2013، ص 124.
- (41) د. سوزي عدلي ناشد : أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص 194.
- (42) د. عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1971، ص 173 و د. غازي عبد الرزاق النقاش : المالية العامة، دار وائل، عمان، 2003، ص 213.
- (43) د. حامد عبد المجيد دراز: مبادئ الاقتصاد العام، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2002، ص 212.
- (44) د. المرسي السيد الحجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2001، ص 122.
- (45) المادة (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، والمادة (31) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم 144 لسنة 1959 التي نصت على (تفرض الضريبة على الربح الحقيقي أو المحدد بصورة مقطوعة بعد أن ينزل منه لكل شخص طبيعي...)، والمادة (13) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 فضلاً عن ذلك فإن المشرع المصري كان قد أعطى المكلف الذي يقل مجموع صافي دخله السنوي عن (5000 جنيه) من الخضوع للضريبة استناداً لاحكام المادة (7) من نفس القانون، والفقرة (1) من المادة (5) من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة الجزائي لسنة 2010 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 (6) منه الخاص بسماع عائلة المكلف.

⁽⁴⁶⁾ د. طارق الحاج: المالية العامة، ط 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 67.

⁽⁴⁷⁾ المادة (89) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (144) لسنة 1959 و المادة (326) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائي لسنة 2010 والمادة (102) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 المصري.

⁽⁴⁸⁾ المادة (1370) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951.

⁽⁴⁹⁾ المادة (47) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.

⁽⁵⁰⁾ د. فوزي فرحات: مصدر سابق، ص 65-66 ود. شريف مصباح: إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل

الضرائب، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 21 وما بعدها.

⁽⁵¹⁾ المادة (52) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.

⁽⁵²⁾ المادة (51) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.

⁽⁵³⁾ المادة (28) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.