

Regional income tax in Iraqi legislation a comparative study

Dr. Saleh Ahmed Hammad

Legal Division, Kirkuk Education Directorate, Kirkuk, Iraq

salihalahmed1973@gmail.com

Article info.

Article history:

- Received 15 November 2023
- Accepted 31 December 2023
- Available online 1 March 2024

Keywords:

- Regional income tax

Abstract: Taxes have occupied the forefront in the world of financial studies, due to their great importance and the effective role they play in the economies of the countries of the world, so that they have become a tool that governments can use in the way that suits them to achieve their goals. The principle of territoriality stipulates that the state exercises sovereignty over its territory and does not exceed the borders of another country. This also applies to the state's tax legislation in its territory and is binding on all residents there. This does not exceed the borders of other countries, otherwise it is considered a violation of their sovereignty.

إقليمية ضريبة الدخل في التشريع العراقي

دراسة مقارنة

د. صالح أحمد حماد

الشعبة القانونية، مديرية تربية كركوك، العراق

salihalahmed1973@gmail.com

معلومات البحث :

تواتر البحث:

- الإسلام : ١٥ / تشرين الثاني / ٢٠٢٣
- القبول : ٣١ / كانون الاول / ٢٠٢٣
- النشر المباشر: ١ / اذار / ٢٠٢٤

الكلمات المفتاحية :

- إقليمية ضريبة الدخل

© ٢٠٢٣ ، كلية القانون، جامعة تكريت

المقدمة : أدركت أغلب التشريعات الضريبية ومنها التشريع العراقي أهمية الضريبة والدور الذي تلعبه في مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبذلك أفرد معاملة خاصة للشخص غير المقيم تختلف عن معاملة الشخص المقيم من ناحية الآلية القانونية المتتبعة لاستحصال وفرض الضريبة عليه، ومن ناحية سعر الضريبة، فالسعر المحدد للضريبة المفروضة على الشخص المقيم يختلف عن السعر المفروض على الشخص غير المقيم، والسماحات الضريبية تختلف باختلاف الشخص المقيم عن المواطن، وكذلك الإعفاءات الضريبية لها مساحة من التمييز بين المقيم وغير المقيم، وكذلك الحال بالنسبة لتقدير الضريبة وجباتها.

ان النطاق المكاني لسريان الضريبة يعد من الأمور المهمة التي لها أهمية في حماية الدين الضريبي ومن هذا المنطلق اختلفت اتجاهات الدول في نظامها القانوني في معرفة مدى سريان وخصوص الأشخاص الطبيعية والمعنوية، ومن اجل حماية المال العام وزيادة موارد الدولة وتعظيم إيراداتها، ولما له من اثر بالغ في منع التهرب الضريبي، وحماية المكلفين من الازدواج الضريبي.

اولاً: أهمية الموضوع

وتتجسد قناعة الدولة في تحقيق أهدافها من خلال مواكبة التطورات وترجمتها إلى واقعها العملي في داخل حدودها، ويستلزم العمل من خلال ذلك على وضع تشريعات تصب في حماية المال العام وتعظيم موارد خزينة الدولة عن طريق تبني اتفاقيات دولية وتشريعات واضحة وتأخذ على نفسها الموازنة في حماية المال العام من جهة، والحفاظ على ثقة المكلفين من فرض أكثر من ضريبة بحثهم من جهة أخرى.

ثانياً: مشكلة البحث

وتكمن مشكلة البحث في العوائق التي تعاني منها الدول والمكلفين من خلال تناقض القوانين وتعارضها بين الدول، ويعود ذلك إلى عزوف المستثمرين من الاستثمار من جهة وهروب رؤوس الأموال إلى خارج الدولة من جهة أخرى، هذه هي المشكلة التي أطلق منها البحث بقصد حلها.

ثالثاً: منهجية الدراسة

وقد تم اعتماد منهجية الاستقراء العلمي والتطبيقي المقارن من خلال مقارنه النصوص القانونية مع بعضها للتوصل إلى أفضل قانون عالج موضوع البحث.

رابعاً: منهجية البحث

وسنفصل هذا البحث في دراسة علمية نتناولها في مباحثين اثنين نبحث في الأول منهما: التعريف بمبدأ أقليمية ضريبة الدخل. وسنتناول في البحث الثاني: تقدير مبدأ إقليمية ضريبة الدخل.

المبحث الأول

التعريف بمبدأ إقليمية ضريبة الدخل

يمكن تحديد الاختصاص الضريبي للدولة عن طريق الروابط الاقتصادية، فهي تعد أحد أهم المعايير الرئيسية التي عن طريقها يمكن تحديد الاختصاص الضريبي، كما لا يمكن إخفاء دور الروابط الاجتماعية والاقتصادية في ذلك، وقد أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي العالمي إلى بروز دور لهذه الروابط في الحياة الاقتصادية، كما أصبح للأشخاص الذين يزاولون العمل الاقتصادي جنسية اقتصادية وموطن اقتصادي ترتبطان ارتباطاً وثيقاً بمصالحهم الاقتصادية وب محل مزاوله هذا النشاط^(١). وبناءً على ما تقدم سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: سنتناول في أولهما: مفهوم مبدأ إقليمية الضرائب.

وفي ثانيهما: تطبيقات مبدأ إقليمية ضريبة الدخل. وكالاتي:-

المطلب الأول

مفهوم مبدأ إقليمية ضريبة الدخل

الإقليمية مشقة من لفظ الإقليم ويعني بقعة معينة من الأرض يستقر عليها الشعب ويمارس نشاطه فوقها بشكل دائم^(٢). المقصود بمبدأ إقليمية ضريبة الدخل هو أن يطبق القانون داخل إقليم الدولة وعلى كل الأشخاص المقيمين في إقليمها مواطنين كانوا أم أجانب، ويقابل ذلك عدم سريان القانون خارج حدود الدولة^(٣)، إلا في حالات نادرة ووفق شروط محددة قد يعزف المشرع الضريبي تطبيق أحكام الضريبة

^(١) د، يونس البطريق، النظم الضريبية، منشورات الدار الجامعية للطباعة، بيروت، ١٩٨٧ ، ص ٢٥٤ .

^(٢) د. عبد الغني يسكوني عبدالله، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، مطبع السعدني، مصر، ٢٠٠٤ ، ص ٢٧ .

^(٣) محمد سامي يونس العسلي، الإعفاءات من الضرائب الضرائية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمه الى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤ ، ص ٨٥ .

على أساس المعاملة بالمثل أو المصلحة العامة او المجاملة الدولية^(١)، وإقليمية ضريبة الدخل تعني فرض سلطة الدولة المالية الضريبية على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة في هذا الإقليم^(٢)، يقضي هذا المبدأ ان لا تتمد سيادة الدولة الى رعايا منتمين الى دولة أخرى، ويمتد على اشخاص ودخول خارج حدود اقليها او اخضاع الأجانب التي يعيشون فوق ارضها.^(٣)

وقد ظهر مبدأ إقليمية الضرائب في أواخر القرن التاسع عشر، ويرجع الفضل في ظهور هذا المبدأ للكاتب الألماني "جورج شانز" اذ كان يرى أن إقليمية الضرائب تحقق العدالة لأنها تؤدي إلى توزيع الأعباء المالية بين من يساهمون في النشاط الاقتصادي للدولة، بالإضافة إلى أنه يحل إشكالية الاختصاص الضريبي، ويراد بإقليمية ضريبة الدخل "العلاقة التي تنشأ بين الفرد والدولة بحكم مساهمته في النشاط الاقتصادي لتلك الدولة أو استفادته مما تقدمه له من خدمات ومنافع وفرص متاحة داخل إقليمها^(٤).

وأيًّا كانت المبررات التي تستند إليها الدولة التي تحدد اختصاص الدولة المكاني إلى ثلاثة مبادئ رئيسية وهي كالتالي:-

أولاً. مبدأ التبعية السياسية (معيار الجنسية) : الجنسية هي (رابطة قانونية وسياسية تربط فردا معينا بدولة معينة يصبح الفرد بموجبها عضوا في الشعب المكون للدولة)^(٥) ويقوم هذا المبدأ على الاعتماد إلى العلاقة الشخصية التي تربط المكلف مع الدولة وتتجسد برابطة الجنسية التي تحدد ما للأفراد من

١) ناهد عبد الغني محمد، الضريبة على ارباح المهن غير التجاري في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، رساله دكتوراه مقدمه الى كلية القانون، جامعه بغداد، ٢٠٠٦، ص ٢٧.

٢) شامل سامي عواد، نجاعة مبدأ إقليمية قانون الضريبة تطبيق المبدأ في العراق انماذجاً، مجلة الدراسات حول فاعلية القاعدة القانونية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجایة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مج ٣، ع ٢، ٢٠١٩، ص ١٠٧.

٣) د. يونس احمد البطريق ،المصدر السابق، ص ٢٤٣.

٤) د. مختار علي أبو زيد، المحاسبة الضريبية، دار الجنوب للنشر، قبرص، ط ٢، ١٩٩١ ، ص ٢٩. شهاء جمعة منجي النصراوي ، التهرب الضريبي واشره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (دراسة مقارنة)، رساله ماجستير مقدمه الى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ٢٣.

٥) يحيى الجمل ،الاعتراف في القانون الدولي العام ، رساله دكتوراه، كلية الحقوق ، القاهرة ، ١٩٦٣ ، ص ١٩٧.

حقوق وما عليهم من واجبات ومنها دفع الضريبة^(١)، وبموجب ذلك أن يمثل الشخص إلى ضريبة الدولة التي يحمل جنسيتها ما دام هو من رعاياها أو مواطنها، سواء كانوا داخل حدود الدولة أو خارجها،^(٢) بغض النظر إذا كان مقيماً فيها أم غير مقيم، أو كان محل أموال الشخص في الداخل أو في الخارج أو إذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، حيث إن رابطة الجنسية هي التي أدت إلى هذا الالتزام ، ويستند هذا المبدأ إلى حق الدولة في سيادتها مع مواطنها الذي يسمى على أي اعتبار آخر ما بقيت توفر لهم الحقوق والحماية، ويتربّ على ذلك بالمقابل الالتزامات بدفع الضريبة^(٣). ويبعد ذلك أنه يقوى الصلة بين المواطن والدولة ويبقى مرتبطاً بها ما دام يشارك في تحمل أعبائها، وقد يكون لتحقيق أهداف اقتصادية محددة كالحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية للخارج^(٤). ويتطابق ذلك مع حق الدولة في ممارسة سيادتها على مواطنها، وتطبيقاً لمبدأ المساواة للمواطنين أمام القانون؛ وانتقد هذا المبدأ أنه يثير المسائل الخلافية عند تعدد الجنسية، ويؤدي ذلك إلى الإزدواج الضريبي إذا تم فرض الضريبة على المواطن الذي تختلف دولة الجنسية عن دولة الإقامة، ويسفر إلى إفلات دخول "الأجانب" ، وتعسّير تحديد مدخلات الوطنين التي يحصلون عليها خارج دولة جنسية^(٥).

اما فيما يخص جنسية الشخص المعنوي فتحدد بالاستناد إلى أحد المعايير الآتية:

أ. **معيار دولة التأسيس:** بحسب هذا المعيار يعد البلد الذي تأسس فيه الشخص المعنوي وتبعاً لقوانينه هو البلد الذي يتمتع الشخص المعنوي بجنسيته.^(٦)

(١) د. محمود زكي سالم ، التطبيقات العملية لأحكام ومبادئ الضرائب ، ط١ ، دار الفكر العربي ، مطبعة الاعتماد ، مصر ، ١٩٥٤ ، ص ٣٦.

(٢) عبد الباسط على جاسم الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة ، رسالته دكتوراه مقدم الى كلية القانون ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٥ ، ص ١٣٧.

(٣) عبد الحسن هادي صالح ، إقليمية ضريبة الدخل في التشريع العراقي والمقارن ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٨٠.

(٤) خالد الشاوي ، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، منشورات جامعة بنغازي ، ليبيا ، ١٩٧٥ ، ص ٣٧٣ ، مشار إليه لدى : شيماء كريم نعمة الصفار ، الإزدواج الضريبي ، دراسة في الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٩.

(٥) د. عادل الحياري ، الضريبة على الدخل العام ، مطبع مؤسسة الأهرام ، ١٩٦٨ ، ص ١٦١.

(٦) د. فؤاد عبد المنعم رياض ، مبادئ القانون الدولي الخاص ، بيروت ، ١٩٦٩ ، ص ٤٦.

بـ. معيار مركز الاستغلال: وفق ذلك تكون الشخص المعنوي جنسية الدولة التي تم فيها ممارسة نشاطه فيما بغض النظر عن محل التكوين المكان الذي تجتمع فيه مصالح الشركة الحقيقة فينشئ تبعاً لذلك رابطة حقيقة بين الشركة والدولة.^(١)

جـ. معيار مركز الإدارة الرئيسي: تكون جنسية الشخص المعنوي تبعاً لهذا المعيار بجنسية الدولة التي تباشر فيها الإدارة أعمالها بصورة رئيسية والذي يتعين بالمكان الذي تجتمع فيه مجلس الإدارة والهيئة العامة.^(٢)

دـ. معيار الرقابة : يحمل الشخص المعنوي جنسية من يباشر الرقابة أو الأشراف عليه وهم عادة من يكونون مالكين لرأسمال الشركة بأكمله أو معظمه^(٣).

هـ. معيار جنسية الشركاء: تكون جنسية الشخص المعنوي بحسب جنسية الشركاء أي الأشخاص المالكين لكل أو معظم أسهم الشركة وعليه فالشركة تخلق وطنية فيما لو كانت كافة أسهم الشركة ممتلكة لوطنيين^(٤).

ثانياً: معيار التبعية الاجتماعية (الموطن والإقامة) الضريبية تعرض على المكلف متى ما تواجد المكلف ضمن إقليم الدولة مدة من الزمن، ويستند معيار التبعية الاجتماعية إلى الوجود المادي للمكلف في الدولة، ونية الإقامة المستتبطة من وجوده داخل الدولة مدة معينة من الزمن^(٥).

ويقوم مبدأ التبعية الاجتماعية على معيارين هما:

١ - معيار الموطن: الموطن هو كل مكان يقيم فيه الشخص إقامة دائمة على وجه الاعتياد،^(٦) هو المكان الذي يعيش فيه الشخص في بلد معين مع توفر نية البقاء والاستقرار فيه، ويقوم على الإقامة الدائمة والبقاء والاستقرار للشخص في ذلك البلد.

(٤) د. السيد عبد المولى، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي ، القاهرة، ١٩٨٣ ، ص ٣٩٢ .

(٥) د. كمال محمد أبو سريع، الشركات التجارية في القانون التجاري، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٤ ، ص ١١٤ وأيضاً آلاء يعقوب يوسف، النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، رسالة ماجستير ، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٧ ، ص ٣ .

(٦) قيسريحيى جعفر، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي ،رسالة ماجستير ،كلية القانون ،جامعة بغداد، ٢٠٠٠ ، ص ٤٧ .

(٧) د. جابر إبراهيم الرواوى، مبادئ القانون الدولى الخاص، دار المعارف، بغداد، ١٩٧٦ ، ص ٢٨٠ .

٥) د.عادل الحيari، المصدر السابق، ص ١٦٢ .

ولانقد هذا المبدأ لانه يؤدي الى خضوع كل اموال المتواطن لضريبة الدخل المتأتية من داخل الدولة وخارجها، مما يؤدي الى المساس بسيادة الدول الاخرى، ويؤدي الى عدم خضوع الاشخاص غير المتواطنين لضريبة الدخل، كما يؤدي الى حدوث الازدواج الضريبي.^(١)

٢- معيار الاقامة: هي الوجود الطبيعي للفرد في دولة ما مع نية توافر البقاء فيها مدة من الزمن، وتقوم على الوجود الطبيعي ونية الاقامة الدائمة للفرد في دولة ما وان وجوده بصفة دائمة لا عابرة يعد مسوغا لفرض الضريبة عليه^(٢)، واعتمد المشرع العراقي معيار المواطن حينما أراد تحديد معنى معيار الإقامة، حيث عد العراقي مقيماً إذا كان متوطناً ، بتحقق شروط ثلاثة هي : إذا ما تغيب عن العراق تغيباً مؤقتاً ، وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه^(٣) ، بخلاف المشرع المصري الذي ركز إلى اعتماد معيار المواطن الدائم في مصر في تحديد إقامة الشخص الطبيعي من دون ذكر شروط أخرى^(٤). وان الشخص المقيم ان يتمتع بحماية له ولأمواله من قبل الدولة التي يقيم فيها، ويتربت عليه التزامات في دفع الضريبة والمساهمة في التكاليف العامة ، وأن إقامته بدولة معينة يعني قبوله بنفاذ قوانينها عليه ؛ ولم يسلم هذا المعيار من النقد، كونه معيار لا يتسم بالثبات إذا ما اراد المكلف تغيير مكان إقامته، كما أنه يؤدي إلى الازدواج الضريبي إذا ما كان للمقيم أكثر من مكان إقامة، واعتمد معيار الإقامة بصفته مبدأً وحيداً لفرض الضريبة يؤدي إلى إفلات دخل المكلف المقيم الناجم في الخارج^(٥).

ثالثاً: معيار التبعية الاقتصادية: يقصد في معيار التبعية الاقتصادية إخضاع المكلف لضريبة الدولة التي حصل له دخل فيها بغض النظر عن مكان إقامته او جنسيته ، أي: أن المكلف الذي يمارس عمل معين على أراضي دولة ما، ووظف ماله فيها ، ويستفيد من خدماتها ، ان الدخل الناتج فيها يكون خاضع لضريبة المفروضة فيها، ويستند هذا المعيار في فرض الضريبة الى مشاركة الجميع في الأعباء العامة سواء مقيمين أم مستفيدين من استثماراتهم في الدولة نفسها ، ويركز سلطة فرض القانون في كل

^(١) حميد علاوي حسب، الاقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٠، ص ١٠.

^(٢) عبد الحسن هادي صالح ، المصدر السابق، ص ٢٧.

^(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، بلا سنة طبع، ص ١٩٠.

^(٤) المادة (١٠/١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

^(٥) (المادة ١/٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، المعدل.

⁶) د. عادل الحساري، مصدر سابق، ص ١٦٢.

أنباء الدولة، ويقوم على فكرة الارتباط الاقتصادي للشخص القانوني بالمجتمع الذي نشأ دخله فيه^(١)، وانتقد هذا المعيار لأنّه يؤدي إلى عدم إخضاع دخول المكلفين الوطنيين الناشئة في الخارج ، وعندما يكون للمكافأة أكثر من مكان لمزاولة عمله ويؤدي إلى الازدواج الضريبي.

أي انه تنشأ علاقة اقتصادية بين الفرد والدولة التي يمارس فيها نشاطه الاقتصادي ويمتلك ثروة في تلك الدولة وقيام تلك العلاقة إنتاج تلك الثروة أو تداولها داخل الدولة، سوف يساهم ذلك الشخص في النشاط الاقتصادي، وتتشاءأ وعلى إثر ذلك علاقة اقتصادية بينه وبين الدولة المتواجد على أراضيها، وفي هذا المعنى يعرف الدكتور حسين علاف التبعية الاقتصادية بأنها:

"فرض الضريبة على الأشخاص التابعين للبلد من الناحية الاقتصادية وذلك باعتبارها مصدر دخلهم أو موقع ثروتهم أو محل توطنهن"^(٢).

ويعطي مبدأ إقليمية ضريبة الدخل الحق للدولة في فرض الضرائب على الدخل الذي ينشأ عنها بغض النظر عن مكان وجود صاحب الدخل سواءً أكان موجود داخل الدولة أم خارجها، وبغض النظر عن جنسيته سواءً أكان يحمل جنسية الدولة الأصلية أم جنسية دولة أخرى، وبعبارة أخرى أن سبب فرض الضريبة على الشخص هو وجود الدخل على أرض الدولة^(٣).

وقد أخذت بمبدأ التبعية الاقتصادية لجنة الخبراء التي شكلتها عصبة الأمم المتحدة عام ١٩٢٣ حيث أورد الخبراء في تقريرهم المقدم إلى العصبة في السنة نفسها صور التبعية الاقتصادية وهي:
 أ- موقع المال: بما أن المال الموجود على أرض الدولة يمثل العنصر الرئيسي في إنتاج إيراداتها ويمثل عنصر رئيسي ممارسة نشاط الدولة الاقتصادي، فمن حقها فرض الضرائب على الإيرادات التي تترجم عن استغلال هذه الأموال^(٤).

ب- امتلاك المال: إن إنتاج الدخل يكون سبب في نشوء علاقة اقتصادية بين الدولة والشخص باعتبار إن الدولة تمثل الإدارة التي تسيطر على المصدر الذي نجم عنه الدخل وهي تسرى بحق جميع

(١) د. عبد العال صكبان ، الضرائب على الترکات، مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٣ ، ص ٣٢٩.

(٢) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦ ، ص ١١٤

(٣) قيسر يحيى جعفر، إقليمية دخل الشركات في القانون العراقي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٠، ص ٦٠.

(٤) محمد جمال الذنيبات، الضريبة على العقارات المبنية، رسالة ماجستير ، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨، ص ٣٦.

الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم معنوين والذين يحقون أرباحاً ودخولاً في إقليم العراق بغض النظر عن جنسية أو موالهم أو محل إقامتهم^(١).

ت- استهلاك المال: بما أن الشخص يقوم باستهلاك أمواله في الدولة التي يقيم فيها لذا تتشاء علاقة اقتصادية بينه وبين الدولة التي تم استهلاك أمواله على أراضيها وهي دولة الإقامة أو الموطن فالمحور الرئيسي في تلك العلاقة هو استهلاك الأموال^(٢). وأكدت اللجنة الضريبية التابعة للأمم المتحدة في تقريرها الصادر عام ١٩٥٢ ذلك اذ اقرت أهمية معيار الإقليمية في حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تكونت في إقليمها سواء كانت لشخص يحمل جنسيتها او شخص اجنبي استنادا الى ان البلد يسهم في تكوين هذا الدخل^(٣).

ان من غير المنطقي الاعتماد على معيار واحد دون غيره في التشريعات الضريبية لتحديد الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة، اختلاف الأنظمة الضريبية في اختيار مايناسبها كل حسب نظامه الظريبي وظروفه الاقتصادية والاجتماعية وتبنيها من مجتمع الى اخر ومايرافقه من معايير في نطاق سريان الضريبة، وبسبب هذا الاختلاف في المعايير المتباينة والآثار التي تترتب في اعتماد أي منها، ولتحقيق العدالة والاحكام الضريبية،عمدت التشريعات الضريبية الى الاخذ في اكثرب من معيار لتجاوز المعوقات التي يثيرها اعتماد معيار واحد^(٤).

المطلب الثاني

تطبيقات مبدأ إقليمية ضريبة الدخل

اولاً: المشرع الضريبي الفرنسي: المشرع الضريبي الفرنسي اخذ بمفهوم الموطن والذي يطلق عليه السكن الضريبي، وفيه تفرض الضريبة على كل الأشخاص الذين لديهم سكن ضريبي في فرنسا

(١) د. عوض فاضل إسماعيل، خصائص الضريبة على دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، مجلة جامعة النهرين، كلية الحقوق مجل ٣، ع ٣، ١٩٩٩، ص ٦٢.

(٢) د. حسين خلاف، المصدر السابق، ص ١١٣.

(٣) شافي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة الابحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة البليدة، ٢٠٠٠، ص ٢٦.

(٤) قبس حسن عواد البرانلي، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٢، ص ٣٩.

بصرف النظر عن جنسية لهم ولم يأخذ القانون الفرنسي في معيار الجنسية وعد السكن الضريبي في فرنسا متحقق في حالات اربع هي،^(١)

١- اذا كان محل اقامته الرئيسي في فرنسا، ويسكن فيها ما لا يقل عن (١٨٣) يوم.

٢- اذا كان له نشاط مهني في فرنسا.

٣- اذا كان مركز مصالحة اقتصادية في فرنسا أي غالبية العوائد التي يحصل عليها.

من خلال ذلك عد حامل الجنسية الفرنسية والاجنبي خاضعاً للضريبة عن دخله المتحصل عليه في أي مكان داخل فرنسا وخارجها، ومن لم يكن له عنوان ضريبي في فرنسا فيتمثل دخله المتحصل على الارضي الفرنسي فقط وحسب معيار الإقليمية لغير المقيمين^(٢).

ثانياً:المشرع الضريبي المصري: اما المشرع المصري فقد وافق المشرع الفرنسي في اعتماد معيار التبعية السياسية ومعيار الإقامة والتوطن ومعيار التبعية الاقتصادية،^(٣) وجعل المبدأ الأساسي الإقامة ومحدد في اربع حالات للمقيمين في مصر ومضيقاً على معيار الجنسية لموظفي الدولة المقيمين في الخارج ويحصلون على رواتبهم من الدولة، واخذ بمعيار الإقليمية للدخل المتحقق في مصر لغير المقيمين^(٤)، وإلخضاع المشرع المصري للأرباح التجارية والصناعية لكل منشأة مشتغلة في مصر التي تتحققها داخل حدود الدولة، وان لم يكن صاحب المنشأة متوطناً او متخد إقامة عادية في مصر^(٥)، وإذا كان للمصري او الأجنبي المتوطن في مصر او المقيم فيها منشأة مستقلة في الخارج فان هذه الضريبة لاتسري على أرباحها المتحققة في الخارج، وكذلك الأرباح المتحققة من المهن غير التجارية فقد اخضعها المشرع المصري لإقليمية الضريبة في انها لاتفترض الا على الأرباح المتحققة من المهنة التي يزاولها في

(١) محمد علي عباس، تعيين الاشخاص الخاضعين لضريبة الدخل بالرکون الى معيار السكن، التجربة الفرنسية ، مجلة المالية ، ع ١، وزارة المالية ، بغداد، ١٩٨٨ ، ص ١٣٦ .

(٢) قبس حسن عواد البدراني، المصدر السابق، ص ٤١ .

(٣) د.السيد عطيه عبد الواحد، شرح احكام الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح شركات الاموال، دار النهضة العلاربية ، القاهرة، ١٩٩٥ ، ص ٤٠ .

(٤) المادة(٣) تنص على (يعتبر الممول مقيماً عادة في مصر في أي من الحالات الآتية : ١- أن يقيم في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية . ٢- أن تكون مصر محلّاً لإقامته الرئيسية . ٣- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه. ٤- أن تكون مصر مركزاً لنشاطة التجاري او الصناعي او المهني. ٥- أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج وكانت دخولهم من خزينة الدولة) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، المعدل.

(٥) ينظر المادة (١/٢٤) من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١

مصر وبغض النظر عن الجنسية، والعكس اذا كان المصري يزاول المهنة في الخارج فأنها لاتخضع للضريبة في مصر^(١).

ثالثاً:المشرع الضريبي الأردني: أعتمد المشرع الضريبي الأردني على معيار الاقامة للشخص الأردني وغير الأردني المقيم في الأردن، حيث اخضعة للضريبة اذا اقام مدة لا تقل (١٢٠) يوم متصلة او منفصلة، واخذ بمعايير الاقليمية عندما فرض الضريبة على مكان نشأة الدخل في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل بالقول : (يُخْضَعُ لِلضَّرِيبَةِ الدَّخْلِ الَّذِي يَتَّأْتِي فِي الْمُمْلَكَةِ لِأَيِّ
شَخْصٍ أَوْ يَجْنِيهِ مِنْهَا...)(٢) والتي تضمنت عبارة (يتأنى في المملكة) دالة الى الكثير من الايرادات التي تخشع لحكمه كبدلات ايجار وغيرها. كما وافقت المادة (١٨) هذا المعيار يمكن من أن يستفاد الأخذ به. (٣) لأن هذا النص جاء مطلقاً والمعتاد أن المطلق يجري على اطلاقه . مما يعني امكانية اعتماده من معايير التبعية الاقتصادية، وحدد القانون الأردني في متى يعد النشاط متاجرة في الأردن أو مع الأردن جاء عند ممارسة النشاط فيها، وترك هذا الأمر لتقدير السلطة المالية، وفي حالتين:

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

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

وقد ايد هذا المعيار في مجال الشركات قرار محكمة التمييز الأردنية جاء فيه (ان العبرة لغaiات قانون ضريبة الدخل هو نتيجة عمل ونشاط هذا الفرع في الأردن وليس لنشاط عمل الشركة في أنحاء أخرى من العالم. إذ أن الشركة لو كانت قد حققت أرباحا طائلة في بلدان أخرى لما كانت دفعت ضريبة للأردن الا عن الربح الصافي المحقق في هذا البلد)(٤).

رابعاً: موقف المشرع العراقي: اعتمد المشرع العراقي على معيار الجنسية في فرض الضريبة على دخل العراقي المقيم الناتج في الخارج، ولم يعتمد عليه كمعيار واحد في فرض الضريبة، وأراد أن

(١) شامل سامي عواد، المصدر السابق، ص ١١٢.

(٢) المادة (٣/أ) قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل

(٣) يتربt على كل شخص حين دفعه دخال غير معفى من الضريبة لشخص غير مقيم مباشرة أو بالواسطة أن يخص من يوضح فيه مقدار الدخل والمبلغ المخصوص وان يزود كال من دائرة ضريبة الدخل هذا الدخل عشرة بالمائة وان يعد بياناً و المستفيد بنسخة من هذا البيان وان يدفع المبلغ المخصوص إلى الدائرة المذكورة خلال شهر واحد من تاريخ الخصم. المادة (١٨/أ) قانون ضريبة الدخل الأردني اعلاه.

(٤) زينب منذر جاسم، الضريبة على الاشخاص المعنية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤، ص ١٢٧.

يكون هناك إلزام قانوني في فرض الضريبة على العراقي الذي تتوفر فيه شرط الإقامة وتفرض الضريبة عليه بعد جمع دخله المتحقق داخل العراق وخارجها؛ أما الأجنبي والعربي المقيمان في العراق فإن ضريبة الدخل تفرض على دخلهما المتحقق داخل العراق فقط^(١). واخذ المشرع العراقي في معيار المواطن عندما أراد تحديد معيار الإقامة، حيث يعَد العراقي مقيماً إذا كان متوطناً، بتحقق ثلاثة شروط هي : إذا تغيب عن العراق تغيباً مؤقتاً، وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه^(٢)، واخذ في معيار التبعية الاقتصادية، عند فرض الضريبة على دخل غير المقيم سواء عراقياً أكان أم غير عراقي " عربي أو أجنبي " عن طريق تحقق دخل له داخل العراق^(٣)، واخذ المشرع العراقي بهذا المبدأ صراحة في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بنصه على ما يأتي ((١- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه. ٢- تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه. ٣- لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)). يتضح لنا من خلال هذا النص أن الضريبة يتم فرضها بمجرد تحقق واقعه نشوء الدخل أو الربح داخل العراق، بغض النظر عن التسلم والتسليم للدخل، لأن دخل غير المقيم يحول إلى صاحبه الساكن خارج العراق حيث يتسلمه هناك، ويستوي في ذلك أن يكون الشخص غير المقيم في العراق شخص طبيعي، أم معنوي وسواء أكان حكومة دولة أجنبية، أم شركة من شركات الأموال، أم مؤسسه تتمتع بالشخصية المعنوية^(٤).

وتمثل عناصر التبعية الاقتصادية في، المواطن أو الإقامة المعتادة، وتملك الأموال داخل الدول، وتأسيس مشروع أو فرع شركة أو إرسال وكلاء أو ممثلين.

من خلال بحثنا للموضوع يتبيّن ان اغلب التشريعات الضريبية تحاول المزج بين المعايير للحصول على افضلها التي يتحقق من خلاله مصلحة الدولة وعدم تهرب الدخول والثروات والسعى الى تحقيق

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

٢) المادة (١٠/١) من قانون ضريبة الدخل العراقي اعلاه.

٣) المادة (٢/٥) قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

٤) المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي السابق.

٥) د. هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، بغداد، مطبعة الجاحظ، ١٩٨٩، ص ٦١ .

العدالة الضريبية والمساواة في تحمل الاعباء الضريبية للمقيمين وغيرهم ممن لاينطق عليهم معيار الفرض الضريبي.

المبحث الثاني

تقدير مبدأ إقليمية ضريبة الدخل

يتمتع مبدأ إقليمية الضرائب بالعديد من المزايا فقد وصف بأنه يحافظ على سيادة الدولة من خلال تطبيق قوانينها الضريبية على الأشخاص المتواجدين على أراضيها، كما وصف بأنه يتحقق مع الاعتبارات الإدارية للدولة، وكذلك فإنه يمنع الازدواج الضريبي الدولي.

وبالرغم من هذه المزايا وغيرها إلا أن مبدأ إقليمية الضرائب لم يخلو من سهام النقد فقد انتقد لعدم كفايته لفرض الضرائب، وكذلك صعوبة تطبيقه على الأموال المنقوله، وكذلك انتقد لإفلات الأموال الوطنية الموجودة في الخارج من الضرائب، وبناءً على ما تقدم سنقوم بتقسيم هذا المبحث الى مطلبين سنتناول في اولهما مزايا إقليمية ضريبة الدخل وفي ثانيهما مساوى إقليمية ضريبة الدخل كالتالي:

المطلب الأول

مزايا إقليمية ضريبة الدخل

يتمتع مبدأ إقليمية ضريبة الدخل بالعديد من المزايا منها:

أولاً: التطبيق المكاني: إن القانون الضريبي يطبق مكانياً، أما القول بخلاف ذلك، بإمكانية تطبيق القانون خارج حدود الدولة فإنه يؤدي إلى انتهاك سيادة دولة أخرى، مما يؤدي إلى نتائج سلبية في علاقة الدول مع بعضها البعض فمن غير المنطقي أن تحافظ الدولة على سيادتها، وفي الوقت نفسه تنتهك سيادة دولة أخرى، بل على العكس من ذلك يجب على الدولة الحرص على سيادة الدول الأخرى كحرصها على سيادتها لكي يتم المحافظة على العلاقات الدولية ويسود الاستقرار في المجتمع الدولي، لذا لا يمكن تطبيق أحكام القانون الضريبي لدولة ما على مال موجود في إقليم دولة أخرى لأن ذلك يؤدي إلى انتهاك سيادة تلك الدولة، بسبب إقرار سيادة تلك الدولة على الأموال الموجودة على أراضيها،

في حين أن الأصل انه لا سلطان على تلك الأموال إلا لقانون الدولة نفسها، ولكن مبدأ الإقليمية هو الذي أعطى السلطان للدولة التي تتواجد على أراضيها تلك الأموال لفرض الضريبة عليها، فكل مال موجود على إقليم الدولة يخضع لأحكام قانونها الضريبي^(١).

ثانياً: التوافق مع الاعتبارات الإدارية: يتمتع مبدأ إقليمية ضريبة الدخل بأنه يتوافق مع الاعتبارات الإدارية للدولة، فهذه الميزة تقدم للدولة عدة خدمات منها:

١- يتيح مبدأ إقليمية للدولة مراقبة الدخول الناجمة داخل إقليمها.

٢- يتيح للدولة مراقبة نشاط المكلف، وما ينشأ من دخل يخضع للضريبة.

٣- للدولة بما لها من سيادة إقليمية وحق طبيعي في تطبيق قانونها داخل حدودها الإقليمية، أن تجبر المكلف على أداء التزاماته الضريبية^(٢).

ثالثاً: منع الازدواج الضريبي الدولي: إن الأخذ بمبدأ إقليمية ضريبة الدخل يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي الدولي، بشرط أن تتبني الدولة هذا المبدأ وحده كأساس لتحديد نطاق سريان الضريبة، ذلك لأن الدول عندما تتبني معايير مختلفة لتحديد نطاق سريان الضريبة، فإن ذلك يؤدي إلى الازدواج الضريبي، كأن تعتمد دولة ما على معيار الجنسية كأساس لتحديد سريان أحكام القانون الضريبي، وتعتمد دولة أخرى معيار المواطن لفرض الضرائب، لذا فإن اعتماد مبدأ إقليمية الضرائب وحده كأساس لفرض الضرائب سوف يمنع الازدواج الضريبي الدولي^(٣).

رابعاً: الاستفادة من الخدمات التي تقدمها دولة موقع المال: إن الشخص المكلف بدفع ضريبة الدخل يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة من خلال الاستفادة من مرافقتها العامة، والتتمتع بالحماية التي تقدمها لأمواله من أجل الحصول على الدخل، ومن ثم يتبعن عليه المساعدة في تحمل الأعباء العامة التي تقع على عاتق الدولة، ومنها دفع الضرائب المستحقة عليه^(٤).

المطلب الثاني

(١) عبد الحسن هادي صالح، المصدر السابق، ص ٣٠٧.

(٢) حميد علاوي حسب، الإقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، بحث دبلوم علي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٠، ص ٨.

(٣) عبد العال الصكبان، المصدر السابق، ص ٣٢٩.

(٤) عبد الحسن هادي صالح، المصدر سابق، ص ٤٠.

المساوات الموجهه لمبدأ إقليمية ضريبة الدخل

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها مبدأ إقليمية الضرائب، إلا أنه لا يخلو من المساوات فقد وجهت له العديد من المساوات منها:

أولاً: عدم كفاية مبدأ إقليمية لفرض ضريبة الدخل: من المساوى التي وجهت لمبدأ إقليمية ضريبة الدخل عدم كفايتها لفرض الضرائب بالرغم من تأكده على حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة على الشخص المقيم في الدولة، إلا أنه لا يكفي وحده لفرض الضريبة، فالشخص المقيم في الخارج يقع عليه التزام تجاه دولته الأصلية بغض النظر عن محل أمواله، حيث يتمتع بحماية تلك الأموال بالرغم من أنه يعيش خارج دولته الأصلية ولكن هذه الحماية توفرها له الدولة التي يقيم فيها كجزء من استفاداته للخدمات التي تقدمها له^(١).

ويرد أنصار مبدأ إقليمية الضرائب على هذا المساوى بالآتي:

إن فرض الضرائب من قبل الدولة الأصلية على مواطنيها المقيمين في الخارج بسبب كونهم حاملين للجنسية أو بسبب ارتباطهم الحكمي بالدولة الأصلية وهو ما يعرف بالإقامة الحكمية يثير صعوبات من الناحية السياسية والإدارية، فمن الناحية السياسية إن فرض الضريبة على مواطني الدولة المقيمين في الخارج يؤدي إلى انتهاك سيادة تلك الدولة وذلك لتجاوز القانون الضريبي حدوده الإقليمية وسريانه على أموال تقع خارج نطاق سريانه، أما الصعوبات الإدارية بتعسر الحصول على المعلومات الكافية حول الدخل، إما في حالة الأخذ بمبدأ إقليمية فلا تنهض مثل تلك الصعوبة وذلك لأن الدولة المتحقق فيها الدخل أقدر من غيرها على جمع المعلومات الخاصة بالدخل وفرض المقدار المناسب من الضرائب عليها^(٢).

كما لم يكن لدولة الجنسية أو المواطن فضل في تكوين الدخل المتحقق في دولة موقع المال بل الفضل يعود إلى مجتمع موقع المال، وهو المجتمع الذي ربت به تلك الأموال فليس من حق الدولة فرض الضرائب على تلك الأموال بحجة وجود رابطة سياسية بينها وبين الشخص الذي قام بجمع هذه الأموال^(٣).

(١٢) حميد علاوي حسب، مصدر سابق، ص ٧

(١٣) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩، ص ١٨٤.

(٣) عبد العال الصكبان، المصدر السابق، ص ٣٢٩.

وخلاله القول إن دولة موقع المال هي التي يحصل الشخص فيها على الحماية الكافية والأجواء التي تساعده على جمع تلك الأموال وحمايتها، فطالما قبلت الدولة استضافة الشخص على أراضيها، وجمع دخله وأمواله فيها وقع عليها واجب حمايته مقابل دفع الضرائب المفروضة عليه^(١).

وقد يكون لمعايير جنسية الدولة كأساس لفرض الضريبة آثار سلبية على الشخص الواجب عليه دفع الضريبة، لأنها يتأثر بالعلاقات السياسية بين دولته الأصلية وبين الدولة التي يقيم على أراضيها^(٢).

ثانياً: صعوبة تطبيق مبدأ إقليمية ضريبة الدخل على الأموال المنقوله: النتيجة التي تترتب على ذلك هو إمكانية صاحب هذه الأموال من نقلها وتهريبها من مكان إلى آخر داخل الدولة، ويمكنه كذلك تهريبها إلى خارج الدولة^(٣).

ثالثاً: إفلات الأموال الوطنية الموجودة في الخارج من ضريبة الدخل: إن تطبيق مبدأ إقليمية ضريبة الدخل يؤدي إلى إفلات الأموال الوطنية الموجودة في الخارج من الضرائب، وعلى العكس من ذلك فإن تطبيق مبدأ إقليمية الضرائب يؤدي إلى فرض الضرائب على أموال أجنبية موجودة داخل الدولة، وقد يكون من مصلحة الدولة فرض الضرائب على الأموال الوطنية لمنع هجرة رؤوس الأموال الوطنية وتهريبها إلى الخارج، مما يؤدي إلى تخريب الاقتصاد الوطني، والمساس بالأمن الاقتصادي للدولة، وقد يكون من مصلحة الدولة كذلك اعفاء الأموال الأجنبية من الضرائب لتشجيع الاستثمار الأجنبي^(٤).

رابعاً: تعدد الضرائب: من المسائل التي وجهت لمبدأ إقليمية ضريبة الدخل أنه يؤدي إلى تعدد الضرائب بالنسبة للمكلف الذي له إيرادات في عدة دول، مما يكون له أثر سلبي على تداول الأموال وتنتقل الأشخاص، لأنه لا يجوز تكليف الشخص بدفع عدة ضرائب يزيد مجموعها على مجموع الضرائب التي يدفعها اجتمعت مصالحه في دولة واحدة، ويرد أنصار مبدأ الإقليمية على هذا المسألة بالآتي:

طالما المكلف بدفع الضريبة له عدة نشاطات اقتصادية وتجارية يوزعها بين عدة دول ويتحقق منها دخل، فإن فرض الضريبة في كل من هذه الدول لا يتعارض مع مبادئ العدالة وحق الدولة في فرض هذه الضرائب بما تقدمه الإيرادات الناتجة عن فرض الضرائب من فرص عمل وتوفير الجو الملائم

(١) عبد الحسن هادي صالح، المصدر السابق، ص ٤٠.

(٢) د. حسين خلاف، المصدر السابق، ص ١٥٠.

(٣) عبد الحسن هادي صالح، المصدر السابق، ص ٤١.

(٤) عبد الحسن هادي صالح، المصدر سابق، ص ٣٨.

لممارسة النشاط الاقتصادي ومدى استفادة هذا الشخص من الخدمات التي توفرها له الدولة المقيم فيها، لتحقيق هذا الدخل، ومن ثم يكون من حقها فرض الضرائب على الدخل المتحقق على أراضيها (١).

الخاتمة

من خلال البحث في الموضوع توصل الباحث إلى الاستنتاجات والتوصيات الآتية:

أولاً: الاستنتاجات

- ١- اخذ المشرع العراقي بطريقة المزج بين المعايير المستخدمة في فرض الضرائب من حيث سريان النطاق المكاني، فهو استعمل مبدأ الإقامة والإقليمية بشكل رئيسي واستخدم معيار الجنسية والموطن في حالات محددة، حيث ان القانون الفرنسي والمصري استعمل المعايير الأربع وبشكل متساوٍ من غير تمييز احدهما على الآخر.
- ٢- انفرد المشرع العراقي في تمييزه في نصوصه القانونية بين العراقي المقيم والعربي والاجنبي في عن بقية القوانين الضريبية في قانون ضريبة الدخل، التي لم تميز بين المواطن حامل الجنسية وغير حامل الجنسية وعده اجنبياً.
- ٣- صعوبة تطبيق مبدأ إقليمية ضريبة الدخل على الأموال المنقوله لما لها من إمكانية التنقل من دولة إلى أخرى، فإذا كان صاحب هذه الأموال نقلها من مكان لآخر لغرض التهرب من دفع الضريبة.
- ٤- يؤدي تطبيق مبدأ إقليمية ضريبة الدخل إلى إفلات الأموال الوطنية الموجودة في الخارج من فرض الضريبة عليها، وفرض الضرائب على الأموال الأجنبية الموجودة في الداخل.
- ٥- من المساوى التي وجهت لمبدأ إقليمية ضريبة الدخل أنه يؤدي إلى تعدد الضرائب بالنسبة للمكلف الذي له إيرادات في عدة دول، مما له أثر سلبي على تداول الأموال وتنقل الأشخاص، لأنه لا يجوز تكليف الشخص بدفع عدة ضرائب يزيد مجموعها على مجموع الضرائب التي يدفعها لو تجمعت مصالحه في دولة واحدة.

ثانياً: التوصيات

(١) د. فوزت فرحان، المالية العامة، التشريع الضريبي العام، ط، ١، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت ، ١٩٩٧ ،

- ١- ضرورة الاستعانة بمعايير واحد في تحديد التبعية الاقتصادية كالإقامة أو الجنسية أو الموطن، لمنع التعارض بين هذه المعايير وحدوث نتائج سلبية تفرغ مبدأ إقليمية ضريبة الدخل من محتواه. كأن يتم الاعتماد على مبدأ الإقامة فكل من يتواجد داخل أراضي الدولة يلزم بأداء الضريبة
- ٢- وضع آلية قانونية دولية للحيلولة دون تهريب الأموال ونقلها من دولة إلى أخرى، وذلك بزيادة التعاون بين الدول ومكافحة غسيل الأموال والتهرب الضريبي.
- ٣- ضرورة توحيد سعر الضريبة بالنسبة للمقيم وغير المقيم بالنسبة للدول النامية، لأنها بحاجة إلى تشجيع الاستثمار وجذب رؤوس الأموال الأجنبية. بالرغم من انه قد يضر بمبدأ السيادة ولكن من الناحية المالية والضريبة سوف تتم استفادة الدولة منه.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب

١. د. فوزت فرحان، المالية العامة، التشريع الضريبي العام، ط، ١ مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت ، ١٩٩٧.
٢. د. فؤاد عبد المنعم رياض ، مبادئ القانون الدولي الخاص، بيروت ، ١٩٦٩
٣. د. يونس البطريقي، النظم الضريبية، منشورات الدار الجامعية للطباعة، بيروت، ١٩٨٧
٤. د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩.
٥. د . يونس البطريقي، النظم الضريبية، منشورات الدار الجامعية للطباعة، بيروت، ١٩٨٧.
٦. د . هشام صفتون العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩
٧. د . حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦ .
٨. د. عبد الغني يسيوني عبدالله، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، مطابع السعدني في مصر، ٢٠٠٤
٩. د. السيد عبد المولى، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٣ .
١٠. د. محمود زكي سالم ، التطبيقات العملية لأحكام ومبادئ الضرائب، ط١ ، دار الفكر العربي، مطبعة الاعتماد، مصر ، ١٩٥٤
١١. د. كمال محمد أبو سريع، الشركات التجارية في القانون التجاري، ج١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٤
١٢. د. عادل الحياري ، الضريبة على الدخل العام، مطبع مؤسسة الأهرام، مصر ، ١٩٦٨
١٣. د. جابر إبراهيم الرواوى، مبادئ القانون الدولي الخاص، دار المعارف، بغداد، ١٩٧٦

٤١. د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، بلا سنة طبع.

٤٥. د.السيد عطيه عبد الواحد، شرح احكام الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والضربيه على ارباح شركات الاموال، دار النهضة العلاربية ، القاهرة، ١٩٩٥.

٤٦. د. عبد العال صكبان ، الضرائب على الترکات، مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٣.

٤٧. د. مختار علي أبو زيد، المحاسبة الضريبية، دار الجنوب للنشر، ط٢، قبرص، ١٩٩١.

ثانياً: الرسائل والأطارات

٤٨. آلاء يعقوب يوسف، النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، رسالة ماجستير ، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٧.

٤٩. حميد علاوي حسب، الإقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٠.

٤٥. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، منشورات جامعة بنغازي ، ليبيا ، ١٩٧٥.

٤٦. زينب منذر جاسم، الضريبة على الاشخاص المعنوية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤.

٤٧. شهلاه جمعة منجي النصراوي ، التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمه الى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠٠٣.

٤٨. شيماء كريم نعمة الصفار، الإزدواج الضريبي، دراسة في الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٩.

٤٩. عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة القاهرة،دار مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨.

٥٠. عبد الباسط على جاسم الزبيدي، وعاء ضريبه الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسه مقارنه ، رساله دكتوراه مقدم الى كلية القانون، جامعه الموصل ، ٢٠٠٥.

٥١. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٣.

٥٢. عبد العال الصكبان، الضرائب على الترکات، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة القاهرة،دار مطابع الشعب، ١٩٦٣.

١١. قبس حسن عواد البدري، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٢.
١٢. قيسر يحيى جعفر، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
١٣. محمد جمال الذنيبات، الضريبة على العقارات المبنية، رسالة ماجستير كلية القانون جامعة بغداد، ١٩٩٨.
١٤. محمد سامي يونس العسلي، الإعفاءات من الضرائب الكمركية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمه الى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤.
١٥. يحيى الجمل، الاعتراف في القانون الدولي العام ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق ، القاهرة ، ١٩٦٣ .

ثالثاً: الابحاث

١. د. حميد علاوي حسب، الإقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، بحث دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٠.
٢. د. شافي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الاذدواج الضريبي، مجلة الابحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة البليدة،الجزائر، ٢٠٠٠.
٣. د. شامل سامي عواد، نجاعة مبدأ اقليمية قانون الضريبة تطبيق المبدأ في العراق انموذجاً، مجلة الدراسات حول فلية القاعدة القانونية، جامعة عبد الرحمن مizza بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، مج ٣، العدد ٢، ٢٠١٩.
٤. د. عوض فاضل إسماعيل، خصائص الضريبة على دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، مجلة جامعة النهرین ، كلية الحقوق ، مج ٣ ، ع ٣ ، ١٩٩٩.
٥. د. محمد علي عباس، تعيين الاشخاص الخاضعين لضريبة الدخل بالرکون الى معيار السكن، التجربة الفرنسية ، مجلة المالية ، ع ١، وزارة المالية ، بغداد، ١٩٨٨.

رابعاً: القوانين

١. قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١.
٢. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٣. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.

List of sources

First: books

- .١D. Fawzat Farhan, Public Finance, General Tax Legislation, 1st edition, Bahsoun Publishing and Distribution Foundation, Beirut, 1997.
- .٢D. Fouad Abdel Moneim Riad, Principles of Private International Law, Beirut, 1969
- .٣Dr. Younis Al-Batriq, Tax Systems, University Printing House Publications, Beirut, 1987.
- .٤D. Muhammad Muhammad Abdul Latif, Constitutional Guarantees in the Tax Field, Kuwait University Press, 1999.
- .٥D. Younis Al-Batriq, Tax Systems, University Printing House Publications, Beirut, 1987.
- .٦Dr. Hisham Safwat Al-Omari, Taxes on Income, Al-Jahiz Press, Baghdad, 1989.
- .٧D. Hussein Khallaf, General Provisions in the Tax Law, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, 1966.
- .٨D. Abdul Ghani Yasyouni Abdullah, The Mediator in Political Systems and Constitutional Law, Al-Saadani Press in Egypt, 2004.
- .٩D. Al-Sayyid Abdel Mawla, Taxes on Income, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Cairo, 1983.
- .١٠D. Mahmoud Zaki Salem, Practical Applications of Tax Provisions and Principles, 1st edition, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Al-Etimad Press, Egypt, 1954.

- .١١D. Kamal Muhammad Abu Saree, Commercial Companies in Commercial Law, Part 1, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, 1984.
- .١٢Dr. Adel Al-Hiyari, Tax on Public Income, Al-Ahram Foundation Press, Egypt, 1968.
- .١٣D. Jaber Ibrahim Al-Rawi, Principles of Private International Law, Dar Al-Maaref, Baghdad, 1976.
- .١٤D. Taher Al-Janabi, Public Finance and Financial Legislation, Ministry of Higher Education and Scientific Research, University of Baghdad, unprinted.
- .١٥Dr. Al-Sayyid Attia Abdel Wahed, Explanation of the Provisions of the Unified Tax on the Income of Natural Persons and the Tax on the Profits of Financial Companies, Dar Al-Nahda Al-Alarbiyya, Cairo, 1995.
- .١٦D. Abdel-Al Sakban, Taxes on Inheritance, Al-Shaab Press, Cairo, 1963.
- .١٧D. Mukhtar Ali Abu Zaid, Tax Accounting, Al-Janoub Publishing House, 2nd edition, Cyprus, 1991.
- Second: Theses and dissertations
- .١Alaa Yacoub Yousef, The Legal System for Branches of Foreign Companies Operating in Iraq, Master's Thesis, College of Law, University of Baghdad, 1997.
- .٢Hamid Allawi Hasab, Regionalism as a Standard for Tax Subjection, PhD thesis, College of Administration and Economics, University of Baghdad, 1990.
- .٣Khaled Al-Shawi, Tax Theory and Libyan Tax Legislation, University of Benghazi Publications, Libya, 1975.
- .٤Zainab Munther Jassim, Tax on Legal Persons, Master's Thesis, College of Law, University of Mosul, 2004.
- .٥Shahla Jumaa Munji Al-Nasrawi, Tax Evasion and its Impact on Criminal Liability in Income Tax Law No. (113) of 1982 (A Comparative

Study), Master's Thesis Submitted to the College of Law, University of Babylon, 2003.

.٦ Shaima Karim Nimah Al-Saffar, Double Taxation, A Study in Direct Taxes, Master's Thesis Submitted to the College of Law, University of Baghdad, 1999.

.٧ Adel Al-Hiyari, Public Income Tax, doctoral thesis, Faculty of Law, Cairo University, Al-Ahram Foundation House, 1968.

.٨ Abdul Basit Ali Jassim Al-Zubaidi, The income tax base in Iraqi tax legislation, a comparative study, doctoral thesis submitted to the College of Law, University of Mosul, 2005.

.٩ Abdul Hassan Hadi Saleh, Territorial Income Tax in Iraqi Law, A Comparative Study, doctoral thesis, Faculty of Law, Cairo University, 1983.

.١٠ Abdel-Al Al-Sakban, Taxes on Inheritance, PhD thesis, Faculty of Law, Cairo University, Dar Al-Shaab Press, 1963.

.١١ Qabas Hassan Awad Al-Badrani, The Legal Center for the Taxpayer in Income Tax, doctoral thesis, College of Law, University of Mosul, 2002.

.١٢ Qaiser Yahya Jaafar, Territorial Tax on Corporate Income in Iraqi Law, Master's Thesis, College of Law, University of Baghdad, 2000.

.١٣ Muhammad Jamal Al-Thanibat, Tax on Built Properties, Master's thesis, College of Law, University of Baghdad, 1998.

.١٤ Muhammad Sami Younis Al-Asali, Exemptions from Customs Taxes (A Comparative Study), Master's thesis submitted to the College of Law, University of Mosul, 2004.

.١٥ Yahya Al-Gamal, Recognition in Public International Law, PhD thesis, Faculty of Law, Cairo, 1963.

Third: Research

- .١D. Hamid Allawi Hasab, Territoriality as a Standard for Subjection to Tax, Higher Diploma Research, College of Administration and Economics, University of Baghdad, 1990.
- .٢D. Shafi Nasser, The role of international tax agreements in reducing double taxation, Journal of Economic Research, Faculty of Economic and Commercial Sciences, University of Blida, Algeria, 2000.
- .٣D. Shamil Sami Awad, The effectiveness of the principle of territoriality of the tax law, applying the principle in Iraq as a model, Journal of Studies on the Effectiveness of the Legal Rule, Abd al-Rahman Mizah University of Bejaia, Faculty of Law and Political Sciences, Al-Jazanar, Volume 3, Issue 2, 2019.
- .٤D. Awad Fadel Ismail, Characteristics of the Tax on Corporate Income in the Income Tax Law No. (113) of 1982, Al-Nahrain University Journal, Faculty of Law, Volume 3, No. 3, 1999.
- .٥D. Muhammad Ali Abbas, appointing persons subject to income tax based on the housing standard, the French experience, Finance Magazine, No. 1, Ministry of Finance, Baghdad, 1988.

Fourth: Laws

- .١Egyptian Unified Tax Law No. (157) of 1981.
- .٢Iraqi Income Tax Law No. (113) of 1982, as amended.
- .٣Jordanian Income Tax Law No. (57) of 1985, as amended.