

التفريق حسب عناصر تشخيص الضريبة دراسة قانونية تحليلية مقارنة

Doi: 10.23918/ilic2020.15

م. د. شيت مصطفى خضر كاكه شين
مدرس القانون العام – القانون الاداري
قسم المعلومات و المكتبات
المعهد التقني الاداري في أربيل
جامعة أربيل التقنية

المقدمة

تعتبر الضريبة ونظامها القانوني العام عنصر مهم من عناصر النظام الاجتماعي والاقتصادي والسياسي لكل المجتمعات، وهي ايراد اساسي لاية دولة والتي يعتمد عليها في تطبيق السياسات العامة، ولاجل ذلك وعن طريق المشرع القانوني فان سلطة الجباية تحاول قدر المستطاع تحصيل قدر اكبر من الضرائب، بيد انه مع ذلك عليه ان يراعي فيه الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية و حتى السياسية للمكلفين اي الممولين عند فرضها.

ويتم تحديد الدخل الخاضع لتحصيل الضريبة بموجب هذا التشريع الضريبي، اي الدخل الصافي للمكلف وذلك بعد تنزيل كل من التكاليف والسماحات اي الاعفاءات من مجموع دخله، والتشريع الضريبي تشريع عام يحدد فيه الاشخاص اللذين يخضع دخولهم له في سنة النجوم^(١) بشكل عام وبتجرد، و ان الضريبة لايفرض على الاشخاص بل على الاموال^(٢)، اي حصول الشخص على دخل خلال السنة المالية، وان الشخص في القانون يشمل الى جانب الادمي، الشخص المعنوي ايضا، لكن مجال بحثنا هو الشخص الادمي.

وان الاشخاص لا يخضعون بالتساوي فيما بينهم للضريبة، بل تختلف المسألة من مكلف لآخر حسب مهنته و دخله السنوي، وان القانون المقارن بهذا الشأن قد ميز او فرق بينهم في المعاملة على اسس تتعلق بالحالة الاجتماعية والاقتصادية والمركز القانوني للمكلف، اي استثنى القانون فئات مجتمعية في الخضوع لبعض القواعد ومنها الدستورية والقانونية، ومنها: القاعدة الدستورية ان الاشخاص متساوون امام القانون او المساواة امام التكاليف والاعباء العامة، ولايعتبر ذلك الاستثناء^(٣) متعارضا مع تلك القواعد، لذلك فقد راعى القانون بهذا الخصوص في حالات معينة سن المكلف و حالته الشخصية، وكذلك راعى جنسية المكلف، واخيرا فرق حسب دخل الاسرة، وكل ذلك عند فرضه للضريبة عليهم وكذلك عند منحهم الاعفاءات و السماحات، ومنها الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ في المواد (١٤ و ٢٨) منه وكذلك القانون الضريبي العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وفي مواد عديدة كما فصلها في اتون البحث.

اهمية البحث :

تكمن اهمية البحث هذا في انه من المواضيع ذات الصلة القوية بالعدالة الضريبية، حيث توجب الاخيرة التمييز بين طائفة من الاشخاص في توزيع العبء الضريبي، وكذلك تكمن في التعرف على انه هناك طائفة من الاشخاص الطبيعيين يحبذ ان يعاملهم القانون بخصوص فرض الضريبة على دخولهم معاملة انسانية خاصة نابعة من وضعهم الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، وهو الامر الذي يستوجب مراعاة هؤلاء وتميزهم عن بقية المكلفين عند اقرار المشرع للتشريعات الضريبية و منحهم اعفاءات استثنائية، وذلك بغية تحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي يسعى اليها المشرع الضريبي في الدولة، هذا في الوقت الذي تعد الاشخاص متساوون امام القانون.

مشكلة البحث :

كما هو معلوم ان لكل بحث قانوني مشكلة او تساؤل ينطرق فيها الباحث لغرض توضيحها وبيان آثارها، وتستدعي مشكلة تفريق المشرع الضريبي بين المكلفين : التفريق في المعاملة الضريبية تبعا للوضع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي تحقيقا للعدالة الضريبية، وينبغي لاجل ذلك الاجابة للسئلة الاتية : هل توجد اشخاص يعاملهم التشريع الضريبي معاملة متميزة، ومن هم هؤلاء؟، وما المقصود بالتفريق والتشخيص في الضريبة؟، وماهي اسس واسباب واغراض هذا التفريق؟، وهل يصطدم ذلك

(١) يقصد بسنة نجوم الدخل تلك السنة التي ظهر فيها دخل المكلف، ينظر د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة و التشريع المالي، جامعة بغداد كلية القانون، دار الكتب للطباعة و النشر، جامعة الموصل، بدون سنة الطبع، ص ١٩٥، ويسمى ايضا بالسنة التقديرية كما سماه المشرع الضريبي العراقي في قانون ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في مادته الاولى 3 بقولها : (السنة التقديرية: مدة اثنتي عشر شهرا التي تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني من كل سنة، مع مراعاة ما جاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة). وكذلك سمي بالسنة المالية ومنها المشرع الضريبي المصري في م ٥ من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والذي يتكون من اثنا عشر شهرا وتبدأ من الاول من الكانون الثاني و تنتهي في الواحد و الثلاثون من شهر الكانون الاول لكل عام.

(٢) وكانت الضريبة على الاشخاص معمول به في التاريخ القديم خصوصا عند العرب والرومان وحتى في مصر حتى العقد الاخير للقرن التاسع عشر وكانت هناك نوعين من هذه الضرائب كضرائب الفرد البسيطة وضرائب الفرد المدرجة وهناك من الضرائب على الاشخاص لاعتبارات سياسية مقابل استخدامهم لحق الانتخاب كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الولايات السويسرية، بيد انه بصورة عامة قد اختلفت هذا النوع من الضريبة لتناقيا مع الكرامة الانسانية، ينظر في : زياد احمد علي عرياسي، العدالة من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٤٩ و ٥٢.

(٣) ان الاستثناء هو عبارة عن طريقة فنية يقوم المشرع القانوني باللجوء اليها لغرض تحقيق بعض ما يصبوا اليه من مقاصد محددة، وذلك باخراج بعض من المسائل الموضوعية من احكام بعض القواعد القانونية العامة، وعليه فان "الاستثناء نص قانوني من حيث الشكل يخرج على احكام قاعدة كلية واردة في نص قانوني اخر من حيث المضمون" وهو كذلك تنسحب على التشريع الضريبي ايضا، ينظر في ذلك : د. قيس حسن عواد البدراني، الاستثناء في قانون ضريبة الدخل العراقي- دراسة مقارنة-، بحث منشور في مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العدد الثالث عشر، لسنة ٢٠٠٦م، ص ١٩٣ و ٢٠٢.

التفريق مع مبدأ دستوري الا وهو مساواة الجميع امام القانون؟، وهل تعد ذلك خرقا لقاعدة العدالة الضريبية التي تعد المساواة احدى قواعد فرضها؟ وما هو موقف التشريعات الضريبية المقارنة بهذا الخصوص؟، كل ذلك يتم الاجابة عنها في متن البحث.

فرضية البحث:

تتمحور فرضية البحث حول وجود تمييز او تفريق في المعاملة القانونية لاشخاص بعينهم استثنتهم التشريع الضريبي عند فرضه للضريبة عليهم ومنحهم السماحات، وهو تمييز ليس بغير قانوني ولا بغير دستوري ولا يتعارض مع اية قاعدة فيهما، وهذه الطائفة تجري مراعاتهم نظرا لوضعهم الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، إما لاعتبارات تتعلق بسن المكلف او حالته شخصيته او لاعتبارات متصلة بالمركز القانوني للمكلف، او لاعتبارات تخص تشجيع و حماية الاسرة و الحالة المعيشية لافرادها هذا من جانب.

ومن جانب آخر فان حجم ونوع هذا التفريق تختلف باختلاف التشريعات الضريبية المقارنة وبالحالة الاجتماعية و الوضع الاقتصادي لاي بلد ولاي مكلف، ومن ثم هناك ثغرات او نقوص تشريعية ينبغي على المشرع الضريبي تدراكه، لتحقيق العدالة الضريبية قدر الامكان.

إطار البحث :

يدور محتوى واطار البحث حول قيام المشرع القانوني المقارن بايراد تمييز او تفريق بين اشخاص محددة بصفاتهم و اوضاعهم من العائلة، او بسبب مركزهما القانوني من منحهم اعفاءات اضافة او عند فرض الضرائب عليهم، والذي لم يمنحه لغيره من الاشخاص، وعليه يتمحور اطار الدراسة حول التفريق في مسألة الخضوع للضريبة حسب الاشخاص الطبيعيين والاوضاع والتفريق كذلك في منح السماحات و الاعفاءات لهذه الاشخاص الطبيعيين مثل : كباري السن والمتزوجين و المقيم و غير المقيم و مدخولات الاسرة، والمنصوين عليهم في التشريع المقارن، والتضمن في كل من التشريع الضريبي العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والنافذ وذلك كاساس للبحث، وكذلك في قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل والنافذ.

منهجية البحث :

يتم في البحث المتواضع هذا انتهاج اساليب التحليلي والنقدي والمقارن، معتمدين على شرح المتون بدرجة اساسية، وذلك لكي تكون على بيينة مما يتضمنه مفهوم تفريق الاشخاص في الخضوع للضريبة وكذلك التفريق فيمنحهم الاعفاءات الاستثنائية في التشريع الضريبي المقارن، على ان يكون التشريع الضريبي العراقي النافذ هو الاساس و اجراء مقارنته بالتشريع الضريبي المصري، مشيرا الى اراء الفقهاء ان لزم البحث.

خطة البحث :

بما ان موضوع البحث يركز على التفريق بين مكلفين معينين من حيث الخضوع للضريبة وكذلك من حيث منحهم اعفاءات معينة لاسباب و اعتبارات عديدة، وعليه فان موضوع البحث يتكون من ثلاث مباحث اساسية، اضافة الى مبحث تمهيدي، وعليه تقسم موضوع الدراسة الى مباحث اربعة وكالاتي :

المبحث التمهيدي : الضريبة ومضامينها الاساسية.

المبحث الاول : التفريق الضريبي حسب سن المكلف و حالته الشخصية.

المبحث الثاني : التفريق الضريبي حسب جنسية المكلف.

المبحث الثالث : التفريق الضريبي حسب دخل الاسرة.

المبحث التمهيدي

الضريبة ومضامينها الاساسية

ان الضريبة ايراد مهم من ايرادات الدولة وتفرض على المكلفين بقانون، وان التشريع الضريبي هو فرع من افرع التشريعات المالية المتكونة من قواعد قانونية المنظمة للضريبة، وما يرتبط بها من فرضها و جبايتها و اخيرا باساليب الطعن في فرضها، ومن ثم فان التشريع المالي هو فرع من افرع القانون العام و الذي يتكون من قواعد قانونية المنظمة للنفقات العامة و الايرادات العامة و الموازنة بينهما^(١).

ويدور موضوع البحث حول التفريق في كيفية فرض الضريبة على اشخاص محددين في القانون و كذلك في التفريق في تمتعهم باعفاءات ضريبية لاسباب و اعتبارات عديدة : منها الاجتماعية كالعمر والحالة الشخصية و منها الاقتصادية كدخل الاسرة و منها سياسية كالمقيمين و غير المقيمين في التشريع المقارن، والذي لا يتمتع اشخاص اخرون بها، مما يولد نوعا من التفريق بين الاشخاص و التمييز امام القانون وذلك عند فرض الضريبة عليهم، ونظرا لما يتضمن خفايا الموضوع من تفاصيل، وهذا ما يستوجب التعريف بالضريبة وبمصطلحاتها الرئيسية وبما يبرر فرضها، وفي سبيل ذلك ايضا يتحتم التعرف على قواعد العدالة عند فرضها، وبما يفيد منهجية البحث.

وعليه يقسم هذا المبحث التمهيدي الى ثلاثة مطالب متتالية : ففي الاول يتم ايراد التعريف بالضريبة وفي الثاني دراسة مبررات فرضها بما يحتاجه البحث، وفي الاخير يتم التركيز على قواعد العدالة الضريبية.

(١) د. عصام عفيفي حسين عبدالصير، تجزئة القاعدة الجنائية، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص٢٨، مشار اليه في : احمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي، اطروحة دكتوراه مقدم الى مجلس كلية الحقوق بجامعة الموصل، ٢٠١٠، ص ٧.

المطلب الاول

التعريف بالضريبة وبمفاهيمها الاساسية

كما سبق بيانه فان الضريبة ايراد مالي مهم للدولة التي لا يمكن الاستغناء عنها، وقد تم فرضها من قديم الزمان ومن لدن مختلف الشعوب والقوميات والاديان على وجه المعمورة وباشكال مختلفة^(١)، فما المقصود بالضريبة وبمفاهيمها الاساسية؟، وماذا يعني التفريق حسب عناصر التشخيص؟، وما معنى السماحات و الاعفاءات الضريبية، كل ذلك يتم دراسته في هذا المطلب وكالاتي ..

اولا : تعريف الضريبة : تعرف الضريبة من لدن الفقيه " جاستون جيسي Gaston Jese " بانها : (استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة)^(٢)، ويقال ايضا انها " فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة اجبارية على الاشخاص الطبيعيين و الاعتباريين بدون مقابل من اجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الاهداف الاقتصادية الاجتماعية ومن ثم رفع مستوى الرفاهية في المجتمع "، وكذلك عرف ايضا بانها : " اقتطاع نقدي جبري تجر به الدولة واحدى هيئاتها العامة على مواد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد و توزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدرتها التكلفة"^(٣).

لذلك فالضريبة مبلغ نقدي وليس عيني و تلزم الدولة الاشخاص المشمولين بها بادائها محددتا سعرها و مواعدها، دون ان يكون لهم القدرة و الخيار على عدم دفعها نظرا لتعرضهم لجزاءات مالية وجسدية، لان هدف الضريبة هو هدف نبيل وذلك لان الغرض منه تحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية للدولة، وبالنتيجة للنهوض بالواقع الخدمي والتنموي فيها^(٤).

ثانيا : المكلف : ان المقصود به هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون^(٥)، وان قانون الضريبة على الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل قد عرفه في المادة الاولى بانها : (٨- المكلف : كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون)، والذي يسمى في مصر بالمولود والذي جرى تعريفه ايضا في المادة الاولى من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ بالقول : (الشخص الطبيعي او الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقا لاحكام هذا القانون).

ثالثا : الدخل : ان للدخل مفاهيم عديدة منها محاسبية و منها مالية و منها اقتصادية ومنها قانونية، والذي يهمننا في هذا المقام هو المفهوم القانوني للضريبة، وان مصطلح الدخل لم يجرى تعريفه من لدن المشرع الضريبي العراقي الذي عرف مصادر الدخل في المادة الاولى الفقرة الثانية من قانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، بقولها : (الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون)، وكذلك الحال بالنسبة للمشرع المصري لم يعرفه ايضا بل عدد مصادره، حيث نص في المادة الثالثة من قانونه النافذ بالقول : (يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي: أ - الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.ب- الدخل الذي يدفعه رب عمل ج-) .

بيد انه فقهاء قد جرى تعريفه بانها : "تنمية راس المال وزيادته بين تاريخين محددين"^(٦)، اما بخصوص القضاء، فقد جرى تعريفه من لدن المحكمة الدستورية المصرية العليا بالقول " ان الدخل هو الوعاء الاساسي للضريبة باعتباره ايرادا متجددا، سواء كان هذا الايراد ناجما عن القيم المنقولة- الاسهم والسندات - ام المهن غير التجارية ام الثروة النقدية و ام مرتبا او ربحا صافيا ولايجوز ان تكون رؤوس الاموال ذاتها و عاءا لها الا بصورة استثنائية "^(٧)، ومن ثم فان الدخل قد يكون اجماليا وهو عبارة عن جميع الارباح المتحصلة من قبل المكلف ضمن السنة المالية و قبل اجراء التنزيلات و السماحات عليه^(٨)، او قد يكون دخلا صافيا وهو المقدار المكون للدخل بعد تنزيل التكاليف التي يتفقها المكلف في سبيل الحصول على الدخل الكلي او الاجمالي له^(٩).

رابعا : تعريف ضريبة الدخل : يقصد به " تلك الضريبة المفروضة على التصرف برأس المال المنقول و غير المنقول و الارباح الناجمة عن تفاعل العمل مع رأس المال كارباح الاعمال التجارية و التعهيدات و الالتزامات و الارباح الناجمة عن كسب العمل كالأجور و الرواتب و ارباح المهن غير التجارية و كل ربح ينجم للمكلف و لم يخضع لضريبة اخرى و غير معفاة بقانون"^(١٠).

(١) وقد اخذت الضريبة اشكال عديدة منها ماينتج عن الارض من الحبوب، ومنها ماكان عبارة عن جزء من مشاركة الناس العاديين بمبالغ او اعيان واعطاءهم لاصحاب السلطة في بلدانهم، وقد عرفت الشريعة الاسلامية بمعنى الضريبة كل من الزكاة و العشور و الخراج، ينظر في ذلك : زعزوة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للاشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراه في القانون العام مقدمة لكلية الحقوق جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، ٢٠١٢، ص ١.

(٢) اد.وليد زكريا صيام، وائل عودة العكشة، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط٢، عمان، ١٩٩٧، ص١٥، مشار اليه في زعزوة فاطمة، المصدر نفسه، ص٨.

(٣) د.طاهر الجنابي، علم المالية العامة و التشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٣٦.

(٤) د.بسليمان احمد اللوزي و د.علي محمد خليل، المالية العامة، دار نهران للنشر و التوزيع، عمان، اردن، ١٩٩٩، ص١٧٣-١٧٨.

(٥) زعزوة فاطمة، المصدر السابق، ص ٨.

(٦) ادعاء محمد جمعة عبدالدايم، اثر الاعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية : الدخل، القيمة المضافة، الاملاك: المطبقة في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠١٨، ص٢٥.

(٧) ينظر د. محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩، ص ٢٦٣، مشار اليه في أ.م.د.قيس حسن عواد البدراني، لجنة صالح حمة طاهر، جامعة الموصل كلية الحقوق، الاعفاءات المقررة للنطاق الموضوعي لضريبة دخل العمل، دراسة قانونية مقارنة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، العراق، بدون عدد، ص ١٤٩.

(٨) ناهدة عبدالغني محمد العزاوي، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون بجامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص٨٥.

(٩) المصدر نفسه، ص٩٨. في حين فان بموجب قانون ضريبة العقار النافذ رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ فان ضريبة العقار :هي الضريبة التي تفرض على مجموع الايرادات السنوي الناتج عن العقارات و ما في حكمها والتي يملكها المكلف عدا دار السكنى اي تفرض ضريبة العقار على الدخل الاجمالي وليس الصافي.

(١٠) ناهدة عبدالغني محمد العزاوي، المصدر نفسه، ص ٢.

خامسا : معنى الاعفاءات والسماحات الضريبية :

١- **الاعفاءات :** يمكن تعريف الاعفاء بأنه : " هو اعفاء من جميع او بعض الضرائب التي تفرضها الدولة وعادة الاعفاء من الضرائب يقدم لفرد او لمنظمة تقع ضمن فئة ترغب الحكومة في تشجيعها اقتصاديا "(١)، وقد تعرف بانها تلك الاعفاءات التي تقرره المشرع الضريبي بسبب عدم جعل بعض الإيرادات خاضعة للضريبة لتشجيعا للعملية الاقتصادية في البلد ومنعا لحدوث الازدواج الضريبي(٢)، وان الاعفاءات كما مارود في المادة السابعة من قانون الضريبة العراقي عديدة ومنها : الاعفاءات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية(٣).

٢- **السماحات :** ان السماحات ماهي الا اعفاءات تقرر للمكلف نظرا لطبيعتها الشخصية، مثل الاعفاء للحد الأدنى من المعيشة و للاعباء الاسرية و الاعفاء نظرا لكبر العمر، و الذي يتمتع بها الشخص الطبيعي المقيم في القانون الضريبي العراقي ولا يجري منحه الا للشخص الطبيعي دون المعنوي(٤)، وقد تم النص على تلك السماحات القانونية في المادة ٢٨ من دستور العراق الدائم لعام ٢٠٠٥ وذلك باعفاء اصحاب الدخل المنخفضة بما يضمن عدم التأثير على الحد الدنيا للحياة و للعيش الكريم، وكذلك ما جاء بهذا الخصوص في (م١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي بالنسبة للمكلف لذاته و لافراد أسرته، والذي يتم بحثه في موضع لاحق.

سادسا : : المقصود بالتفريق الضريبي و بعناصر تشخيصها:

١- **معنى التفريق الضريبي :** ان المقصود بالتفريق الضريبي لغرض هذا البحث، هو قيام المشرع باجراء تميز قانوني في المعاملة الضريبية الخاصة لدخل بعض المكلفين، من حيث منحهم الاعفاءات او السماحات لهم لسبب او لآخر، اي عبارة عن ميزة يمنحها المشرع الضريبي لبعض الاشخاص لاعتبارات تتعلق بالوضع الاقتصادي او الوضع الاجتماعي و حتى لاعتبارات تتعلق بالمركز القانوني لهم، وهو تفريق لا يتعارض مع قواعد العدالة الضريبية ولا يخرق مبدا دستوريا او قانونيا في النظام القانوني للبلد.

وجدير بالذكر فان اجراء هذا التفريق قد جرى في الدستور العراقي الحالي والنافذ و استنتهم دستوريا و بشكل قانوني من حيث الاعفاء لبعض الشرائح المجتمع العراقي عند خضوعهم للضريبة وذلك في المادة ٢٨ بالقول : (أولاً لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون . ثانياً : يعفى اصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون)، وهذا يعني ان التفريق هذا لا يتعارض مع المبادئ والقواعد الدستورية و القانونية.

٢- **عناصر تشخيص الضريبة :** كما هو معلوم فان الضريبة تفرض على الاموال التي تعد دخلا للاشخاص الطبيعية كانت او معنوية، وبما ان مجال بحثنا هو دخل الشخص الادمي، لذلك ينبغي تحديد هذه العناصر اي تعيين المشمولين بالتفريق هذا عند خضوعهم للضريبة وتمتعهم بالامتيازات، والتفريق الشخصي قد يكون حسب الوضع الاجتماعي للمكلف و حالته الشخصية وكذلك المركز القانوني السياسي للمكلف، وعليه فالمقصود بعناصر تشخيص الضريبة لاجل البحث هو تحديد الاوصاف التي ينبغي ان يتمتع بها المكلف، ليصبح عنصرا من عناصر هذا التشخيص لاجل التفريق و منحهم الاعفاءات و السماحات دون غيرهم، وهذا مانص عليه الدستور العراقي النافذ في المادة ٢٨ اعلاه.

المطلب الثاني**مبررات فرض الضريبة و قواعد عدالتها**

ان الدولة بما لها من واجبات عديدة ولكي تقوم بمهامها الكثيرة في خدمة المواطنين و ادارة الحياة فيها، ينبغي ان يكون لديها موارد مالية للنهوض بالمجتمع ومتطلباته العديدة، و لاجل ذلك وكما هو الحال في كل دول العالم باستثناء بعض الدول(٥)، لها ان تفرض الضرائب على مدخولات مواطنيها و المقيمين على اراضيها من اشخاص طبيعيين ام معنويين، بيد ان هذا الحق ليس بالمطلق حيث ينبغي ان يحكمه بعض الضوابط، وذلك لاصباح صفة المشروعية عليه وذلك عن وضع التشريع الضريبي، ومن جانب اخر فان فرض الضريبة تستدعي مراعاة عدالة فرضها، لكي يصل دافعي الضرائب الى قناعة ما يبرره المشرع، كل ذلك نتناوله في فرعين متتاليين ، ففي الاول نركز على مبررات فرض الضريبة و الثاني نخصه لبحث قواعد العدالة الضريبية.

الفرع الاول**مبررات فرض الضريبة**

اولا : قاعدة العدالة : تقضي هذه القاعدة بان تكون مشاركة الفرد من رعايا دولة الضريبة في النهوض بالاعباء العامة للدولة حسب دخله من نفقات و مصاريف(٦)، وهناك نوعين من السعر الضريبي وهما الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، حيث ان لكل منهما ميزات و مساوئ(٧)، وان مضمون هذه القاعدة تنسجم مع فحوى البحث وذلك بوجود اشخاص ادميين يراعيهم القانون حسب مقدرتهم التكاليفية و مساواتهم امام القانون.

(١) دعاء محمد جمعة عبدالدايم، مصدر سابق، ص ١٠.

(٢) ناهدة عبدالغني محمد العزاوي، المصدر السابق، ص ٩٠.

(٣) د. طاهر جنابي، طبعة الموصل، مصدر سابق، ص ١٩٥ و ما بعدها.

(٤) ناهدة عبدالغني محمد العزاوي، المصدر السابق، ص ٩٤.

(٥) منها بعض دول الخليج كالامارات و السعودية، ينظر د. محمد ابراهيم الشافعي، الضوابط القانونية و الفنية للضريبة على الدخل، دراسة مقارنة و تطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، منشور في ملحق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع (القانون .. اداة للتطوير) العدد ٢، الجزء الاول، مايو ٢٠١٧، ص ٣٤٠.

(٦) زعزوعة فاطمة، مصدر سابق، ص ٧.

(٧) د. محمد ابراهيم الشافعي، مصدر سابق، ص ٣٣٧. ويقصد بالضريبة التصاعدية بانها " الضريبة التي يزداد سعرها مع زيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة " ينظر في أ. د. محمد توفيق طاقة و د. هدى العزاوي :، اقتصاديات المالية العامة، ط ٢، دار المسيرة، عمان، ٢٠١٢، ص ١١٠. وينظر في

ثانيا : قاعدة الوضوح واليقين : ومعناها هي ان تكون الضريبة عند فرضها مؤكدة وواضحة و محددة تحديدا كافية ونافية للجهالة، وذلك بصياغتها في القواعد القانونية المكونة للقانون الضريبي صياغة لا لبس فيها، وذلك من حيث بيان سعر الضريبة و عانها وكيفية تحصيلها وشفافيتها امام دافع الضريبة، بشكل اية ضريبة مفروضة بدون ذلك وبدون علم الدافع لا يعتبر ضريبة، بل تعتبر مبلغ مستقطع تعسفا من قبل الادارة الضريبية وللدافع كامل الحق في الاعتراض عليها^(١)، وهو مناصت عليه الدستور العراقي النافذ في المادة ٢٨ منه بالقول : (أولا : لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبي، ولا يعفى منها، إلا بقانون).

ثالثا : قاعدة الملازمة : المقصود بها هو وقت جباية الضريبة و اسلوب التحصيل وانسجامها مع نوع نشاط المكلف، فخصوص الوقت : فان دفع الضريبة على الدخل يكون وقت نشؤها والحصول عليها، والاسلوب اما ان تكون اسلوب التحصيل الضريبي طوعيا او تكون اجباريا^(٢).

رابعا : قاعدة الاقتصاد: اي قيام الدولة بجباية الضريبة من مستحقيها باقل تكلفة تصرفها، وذلك لكي تصبح الإيرادات اكبر حجما من تكاليف جبايتها، وعلى الادارة الضريبية ان تقتصد في المصروفات التي تصرفها لجمع الضريبة^(٣).

الفرع الثاني

قواعد العدالة الضريبة

كما سبق الإشارة اليه فان الضريبة هو اقتطاع نقدي جبري، على المواطن دفعه للدولة لسد النفقات العامة المتزايدة يوما بعد يوم، والمكلف بالتاكيد يظهر له الشك ويشعر بصعوبة قبوله بدفع هذه المبالغ، اذا لم تكن هناك عدالة في فرضها وعلى جميع المكلفين، وبما ان مفهوم العدالة الضريبية تتغير من دولة لاخرى ومن طبقة اجتماعية لاخرى، وكذلك تختلف باختلاف الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية المطبقة في البلد، وهو بذلك مفهوم فلسفي واخلاقي الى جانب اعتباره مفهوما اقتصاديا و قانونيا^(٤).

وبهذا المفهوم الاخير فان جل التشريعات تحاول مجازاة ذلك، فالمشرع الضريبي يتحتم عليه عند قيامه بوضع تنظيم لجباية اية إيرادات عامة و بالذات الضريبية منها، عليه ان يراعي العدالة الضريبية وان يكون المكلف راضيا عما تقوم بها الدولة في سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عند جمعه للضرائب، بشكل يكون المواطن هو المستفيد الاول من فرض تلك الضرائب، تلك السياسات تتغير بتغير الانظمة و الظروف الاقتصادية التي تمر بها البلد، ولاجل ذلك تصدر تلك الدول تشريعات عديدة في مسيرتها عند فرضها الضريبة لأول مرة، وقام باجراء تعديلات عديدة عليها بغية الوصول الى تنظيم ضريبي يوازي العدالة الضريبية ولا يجافيها.

ان لمصطلح العدالة مفهوم واسع والذي يحاول البشرية تحقيقها للعيش في امن و وئام دون حصول نزاعات، وان العدالة الضريبية يختلف من الدول الراسمالية عما هو عليه في النظم الاشتراكية^(٥)، وحتى ان العدالة الضريبية تختلف من تشريع لاخر، خصوصا لان الضريبة هو اقتطاع نقدي يجب على المكلفين بدفعها من دون اي اختيار لهم، قد تفرض في دولة ما و في مجال ما دون الاخرى، لذلك فما المقصود بالعدالة الضريبية وماهي انواعها، وماهي قواعد تحقيقها عند فرض الضريبة على المكلفين، وكل ذلك هو ما يتم بيانها في الآتي:

اولا: تعريف العدالة الضريبية : ان المقصود بالعدالة هذه هي مشاركة جميع المكلفين حسب مقدرته في تحمل النفقات العامة، والمؤدي الى التقليل من حدة التفاوت الطبقي المجتمعي من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، من خلال توزيع الدخل والثروات مرة اخرى، ومن خلال مشاركة الطبقة الغنية في دعم النادي للخدمات العامة المقدمة للفقراء^(٦)، وان التفريق في الضريبة هذه لا يعد تجافيا للعدالة هذه، نظرا لان المكلفين في البحث يشاركون في تحمل هذه النفقات، و ان الدولة ترمي من خلال التفريق من النهوض بالطبقة الوسطى و وضع الحمل اكثر على كاهل الاغنياء كما تقضي اليها العدالة الضريبية.

ثانيا : انواع العدالة الضريبية : ان للعدالة هذه نوعان وهما العدالة الايقية والعدالة الراسية : فالاولى تعني ان الاشخاص مماثلين في الوضع الاقتصادي يخضعون لدفع الضريبة بصورة متساوية او متشابهة، ومن ثم يدفعون ضرائب متماثلة تبعا لمقدرتهم التكاليفية المتماثلة، اما الثانية فانها يقصد بها الاشخاص المختلفين في الوضع الاقتصادي، والذين يخضعون لدفع الضريبة بصورة مختلفة ومتمايزة، ومن ثم يقومون بدفع ضرائب متميزة عن نظيراتهم تبعا لاختلاف مقدرتهم التكاليفية^(٧)، وان المشرع الضريبي يعامل اشخاص البحث كما يتبين معاملة العدالة الراسية التي تقضي بدفع الضريبة تبعا لاختلاف الوضع الاقتصادي للمكلف وشرعية اجراء التفريق فيما بينهم وما بين غيرهم.

ثالثا : قواعد العدالة الضريبية : هناك اربع قواعد ينبغي تطبيقها عند فرض الضريبة للقول بوجود العدالة في فرضها في هذه الدولة او تلك، و هذه القواعد هي كل من :

١- المساواة امام الضرائب :

من المسلمات القول بان المساواة تختلف باختلاف الفلسفة السياسية السائدة في اي بلد، فالمساواة في الفكر الليبرالي يختلف عما هو عليه في الفكر الاشتراكي و كذلك كما هو عليه في الفكر الاسلامي، و التي تعد الشريعة فيها مصدرا رئيسيا لتشريع القوانين

: محمد محمود الغانم، الاعتراضات الضريبية اسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل و المكلفين، رسالة ماجستير محاسبة، مقدم الى قسم المحاسبة بكلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، ٢٠١١، ص ٢٢-٢٣. وكذلك في : د.محمد ابراهيم الشافعي، مصدر سابق، ص ٣٢٧.

(١) أ.د. سليمان احمد اللوزي و د.علي محمد خليل، مصدر سابق، ص ١٨٥.

(٢) د.محمد ابراهيم الشافعي، مصدر سابق، ص ٣٢٧.

(٣) أ.د. سليمان احمد اللوزي و د.علي محمد خليل، المصدر نفسه، ص ١٨٦. وينظر في محمد محمود الغانم، ص ٢٢ و ٢٣.

(٤) دعاء محمد جمعة عبدالدايم، مصدر سابق، ص ٦٢ و ٦٣.

(٥) زياد احمد علي عرياسي، مصدر سابق، ص ١٦.

(٦) المصدر نفسه، ص ٢٣.

(٧) المصدر نفسه، ص ٢٩.

في بلادنا وخصوصا العراق، حيث اكد الشريعة الاسلامية الغراء^(١) على المساواة بين الافراد خصوصا في دفع الزكاة والتي تعتبر نوعا من الضرائب ينبغي على المقيمين في الدار الاسلامية دفعها.

ان المقصود من تلك المساواة هو اخضاع كل شخص لتحمل اعباء الدولة من نفقات عامة بشكل متساوي بحيث لا ينجو احد من دفع الضريبة، مع مراعاة التفاوت من حيث الظروف المختلفة والمثابرة بدلالة المادة ١٤ و المادة ٢٨ من الدستور العراقي النافذ، وهو الذي اتبعه التشريع الضريبي العراقي النافذ في موضوع البحث، نظرا لانه ينسجم ولايتعارض مع النصوص الدستورية الموضوعية لهذا الغرض^(٢).

ولاجل المساواة وجدت نظريات عديدة آلت على نفسها تفسير و تحقيق تلك المساواة : ومنها نظرية المساواة في التضحية و نظرية الحد الادنى للتضحية و نظرية المقدرة التكليفية، حيث ان الاخير هو المتبع في اغلب التشريعات كاساس لفرض الضريبة على دخل الاشخاص^(٣)، وليس هناك موجب لشرحها في هذا البحث.

٢- عمومية الضريبة : ومعناها هي ان تشمل فرض الضريبة على كل ما هو موجود على اقليم دولة الضريبة، من مما يعمله الاشخاص من خلال ما ينتج عن اموالهم مع وجود اعفاءات و سماحات لاعتبارات اجتماعية و اقتصادية وسياسية، وللعومية نوعان وهما: العموم الشخصي و العموم المادي، فالاول يقصد به خضوع جميع الاشخاص المتواجدين على اراضي دولة الضريبة للدفع، بالاستناد على مبدأ التبعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، اما العموم المادي للضريبة فالمقصود منه خضوع جميع مدخولات الاشخاص من اموال و ثروات للضريبة^(٤)، لكن توجد استثناءات على قاعدة العمومية هذه لاسباب سياسية او اقتصادية او اجتماعية ودولية، كاعفاء العاملين في السلك الدبلوماسي في دولة الضريبة لاعتبارات سياسية، وكذلك اعفاءات اقتصادية للمشروعات والشركات، وكذلك ايضا اعفاءات لاعتبارات اجتماعية كالحد الادنى للمعيشة و تحمل الاعباء العائلية للاشخاص الطبيعيين.

٣- شخصية الضريبة: تقتضي شخصية الضريبة على المشرع الضريبي اجراء تفريق في المعاملة الضريبية تبعا للوضع المكلف الشخصية ومدخولاته المالية^(٥)، وقد اصبحت قاعدة شخصية الضريبة والتصاعد الضريبي سمة اساسية للنظام الضريبي الراسمالي بعد ان كانت الضرائب النسبية مطبقة فيها وذلك بعد تدخل الدول في الاقتصاد عام ١٩٢٩ نظرا لحصول الكساد الاقتصادي^(٦)، وهذا هو ما ينبغي اليه من خلال البحث بخصوص التفريق حسب عناصر تشخيص الضريبة وهو معاملة تفضيلية لاعتبارات عديدة.

٤- عدم ازدواجية الضريبة : ان المقصود بالازدواج الضريبي هو " فرض الضريبة لاكثر من مرة على المال نفسه الخاضع للضريبة وعلى المكلف نفسه وفي الفترة الزمنية نفسها التي يتم فيها فرض الضريبة " ^(٧).

المبحث الاول

التفريق الضريبي حسب سن المكلف و حالته الشخصية

ان القوانين في مختلف افرعه وبشكل عام تأخذ بنظر الاعتبار الوضع الاجتماعي للملتزمين بها نظرا للتباين فيما بينهما، وبالذات القانون الضريبي، حيث افرد نصوص خاصة بهذا الشأن، ولجل ذلك فقد قرر السماحات اللازمة لشريحة معينة من شرائح المجتمع دون غيرها، وذلك مراعيًا لضمان الحد الادنى من تمتع المكلف بحياة كريمة و عيشة مضمونة، وبالذات في القانون المقارن^(٨)، ومن مبررات ذلك هو وصول الانسان الى سن معين وهو يعيل ممن هو بئمه و كذلك قد يتدهور حالته الصحية على الاغلب، او قد يكون بدون معيل او معيلة وقد كثرت احتياجاته والتزاماته المالية، وبالمقابل قلة وندرة موارد القوام تلك المصروفات الحياتية اللازمة لحياته.

ولذلك نقسم المبحث الى مطلبين اثنين: اولهما للبحث في التفريق الضريبي لمراعاة المكلف حسب سنه، والثاني يتم دراسة التفريق الضريبي حسب حالته الشخصية، وسنتناول بين طيات المطلبين اتجاه التشريع المقارن حول ذلك.

المطلب الاول

التفريق الضريبي حسب سن المكلف

تراعي اغلب القوانين الضريبية في التكاليف بشكل عام سن المكلف، عند تطبيق نصوصه عليه لاهداف سياسة اقتصادية اجتماعية معينة ويمنحه سماحات قانونية، وبما ان الضريبة من الامور التي تجبر المكلف على ايدائها عند توفر المسببات القانونية لفرضه، لذلك فانه هناك من القوانين قد قرر الاعفاءات او السماحات هذه مراعيًا للجانب الاجتماعي والصحي لهم دون غيره، وذلك عند وصولهم سنا معينًا من العمر.

^(١) قالي عبدالقادر، المساواة بين القوانين الوضعية و الشريعة الاسلامية، مذكرة نيل شهادة ماجستير في العلوم القانونية مقدم الى كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة اكلو محند اولحاج، الجزائر، ٢٠١٣، ص ٥٥.

^(٢) المادة ١٤ : العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الاصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي .

المادة ٢٨ أولاً لا تفرض الضرائب والرسوم ولاتعدل ولا تجبي، ولا يعفى منها، إلا بقانون .
ثانياً : يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الادنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون .
^(٣) زياد احمد علي عربي، مصدر سابق ، ص ٢٣.

^(٤) دعاء محمد جمعة عبدالدايم، مصدر سابق ، ص ١٦٣-١٦٤. لذلك هناك مبادئ تحكم سريان الضريبة على المكلف وهي كل من مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاقتصادية ومبدأ الإقامة. ينظر في د. طاهر جنابي، طبعة الموصل، مصدر سابق، ص ١٩٠-١٩٤.

^(٥) زياد احمد علي عربي، مصدر سابق، ص ٢٨.
^(٦) د. السيد عبد المولى : المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ٣٢٩.

^(٧) سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل رسالة ماجستير في القانون العام مقدم الى كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص ٧٤ وكذلك ينظر في د. عادل فليح العلي و د. طلال محمد كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، الايرادات العامة والموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل ، ١٩٨٩ ، ص ١٠٠.

^(٨) د. عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي ،الدار الجامعية للطباعة و النشر ،الموصل ،٢٠٠٢، ص ٣٣٤.

ويمكن تعريف سن المكلف و حالته الصحية بأنه العمر الذي يصل اليه الانسان ليس بمقدوره القيام بالعمل وجمع الدخل كما كان عليه في مقتبل عمره، وذلك بسبب فسيولوجية ضعف جسم الانسان في هذه المرحلة، وتوقفه عن النمو وظهور مضاعفات على جسمه وقدرته البدنية، بشكل ان مقدار التنزيل للسماحات يعتمد على حجم الإعفاءات العائلية اكبر حجماً عنه نسبة بالاعفاءات العادية^(١)، وكل ذلك نشير اليهما كماذهب اليه التشريعات الضريبية المقارنة بهذا الخصوص، لذلك نتطرق الى الموضوع في فرعين متتاليين.

الفرع الاول

اتجاه التشريع الضريبي العراقي

ان القانون الضريبي العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والنافذ، وفي مادته الثانية عشر قد نص على اعفاء المكلف بسبب كبر السن وذلك بقولها : (٥- يمنح دافع الضريبة اعفاء اضافيا من دفع الضريبة على مبلغ ٣٠٠ الف دينار عراقي اذا كان قد تجاوز الثالثة والستين من العمر، وذلك بالاضافة الى الاعفاءات من الضريبة الممنوحة له في اقسام اخرى من هذه المادة)، لذلك فان اي مكلف اذا كبر سنه و تجاوز عمره الثالثة والستين، فانه يعطى له سماح مبلغ قدره ثلاثمائة الف دينار عراقي ناهيك عن السماحات الاخرى المقررة له بنص هذا القانون^(٢).

مما سبق يتبين بان المشرع قد راعى الظروف التي يمر بها الانسان في هذه المرحلة من العمر و الذي يحتاج الى رعاية اكثر مما عليه في اية مرحلة اخرى، خصوصا في جانب التقليل من فرض الالتزامات عليه و الاكثار من الحقوق و التسهيلات له حتى في الحياة العادية ان امكن ذلك، وكذلك بسبب ان المكلف في هذا العمر تزداد احتياجاته الرئيسية^(٣)، ويستوي في ذلك ان يكون المكلف ان كان رجلا او امرأة، وان المرأة المكلفة تمنح لها هذا السماح كأن تكون متقاعدة، وان زوجها كأن يكون عاطلا عن العمل او كان دخلهما منفصلين^(٤)، لذلك ان الشرط الرئيسي لغرض منح الشخص العجوز في هذه المرحلة من العمر، ان يكون قد وصل وبالذات الثالثة والستون من العمر، ويشمل كل من المرأة و الرجل، وهذا لا يؤثر على السماحات المقررة له بموجب نصوص القانون، مع ان المبلغ المسموح به قليلا نوعا ما وكان الاولى بالمشرع ان يحدد مبلغا اكبر.

الفرع الثاني

اتجاه التشريع الضريبي المصري

في قانون الضرائب المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يتضمن المواد المخصصة للاعفاءات والواردة في المواد (١٢ و ١٣) منه^(٥)، اية اشارة بخصوص منح السماحات للشخص الممول عند بلوغه سنا معيناً من الشيخوخة و الكبر، كما ذهب اليه المشرع العراقي بهذا الخصوص، وهذا بحد ذاته يعتبر عنصرا سلبياً يسجل للمشرع المصري و عنصر ايجابي يكتب للمشرع العراقي، وربما السبب يعود الى الوضع الاقتصادي الصعب و احتياجات الدولة الكثيرة في مصر، لكن مع ذلك كان الاولى بالمشرع المصري النص عليه مراعياً بذلك حالة وصول الانسان لمرحلة يكون قدراته البدنية للعمل تقل شيئاً فشيئاً بمرور الزمن، والذي يستحق الرفاهة و الرعاية اللازمتين، وجدير بالذكر فان المشرع المصري كان في السابق قد اخذ بالحسبان سن الممول في حالة الابن المعال والابنة المعالة والوالدان، وذلك في المادة ٨٩ من قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدلة بقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣^(٦).

المطلب الثاني

التفريق الضريبي حسب الحالة الشخصية للمكلف

ان القانون الضريبي بصورة عامة قد فرق في المعاملة عند فرضه للضرائب بخصوص الحالة الشخصية للمكلف، اي المقصود هو الحالة الاجتماعية له، ومن ثم تفريقه في منح السماحات له عن غيره عند خضوع دخله للضريبة، حيث قرر التميز بينهما، وهذه الطائفة المشمولة من المكلفين هي لذاتهم^(٧)، كأن يكون متزوجاً وله الاولاد سواء كانوا ابناءً ام بناتاً، او بسبب انقطاع الرابطة الزوجية او انتهاءها، كان يكون المكلف اعزباً او ارملة او مطلقة، وكل ذلك يتوقف على فلسفة النظام الاجتماعي المعمول به من دولة لاخرى.

لذلك فان الحالة الشخصية المكلف : فيكون المقصود منها تارة هي بيان عزوبية الشخص من عدمه، او اصابته بعاهة عقلية او جسدية تارة اخرى، حيث يكون للانسان عند وصوله لمرحلة معينة من العمر ان يتزوج سواء كان ذكراً ام انثى، وتكوين عائلة ويصبح لهم اولاد يقومون بتربيتهم، وعليه فان المقصود بالحالة الشخصية في البحث هو الانسان المتزوج وليس الاعزب، وان المتزوج قد عرفه القانون الضريبي العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ وفي المادة الاولى فيه بالقول : (٩ – المتزوج: الشخص الطبيعي المرتبط بعقد زواج شرعي دائم تفرقه القوانين على أن يكون الزوجان في قيد الحياة ولم يقع بينهما طلاق او افتراق).

(١) د. احمد جمال الدين موسى، "توزيع واعادة توزيع الدخل القومي"، دبلوم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ١٩٨٦، ص ص ١٢-١٣.
(٢) في حين هناك من التشريعات من رفع السن للشيخوخة الى ٦٥ سنة ومنها التشريع الضريبي الفرنسي Jacques Grosclaude, philippe Marchesso : « Droit fiscal Général », 2e édition, 1999, DALLOZ, p. 207. مشار اليه في سعيد الوردى، الحماية الضريبية للأسرة في المغرب، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق بجامعة فاس المغربية، ٢٠٠٥، ص ١٨.
(٣) د.راند ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الاولى، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، ٢٠١٢- ص ١٦٧.
(٤) حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، الطبعة الاولى، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨، ص ١٣٥ ؛ وينظر كذلك : د.قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة و التشريع المالي، دار ابن الاثير للطباعة و النشر، جامعة الموصل، الموصل، ٢٠١٠، ص ٢٨٧.
(٥) المادة ١٢: لا تخضع للضريبة -1: المعاشات -2: مكافآت نهاية الخدمة. مادة ١٣: مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة: ١- مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول. تم تعديل البند [١] بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣. واصبح مبلغ ٧٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول.
(٦) وتنص المادة على ان : " يشترط في تحديد الابن المعال او الابنة المعالة الا يكون ايها قد بلغ الحادية و العشرين، او اذا كان طالبا باحدى مراحل التعليم الا يكون قد تجاوز الثامنة و العشرين، او اذا كان ذا عاهة تقعه عن الكسب، او اذا كانت الابنة غير متزوجة او غير عاملة، ويعتبر في حكم المعال اي من الابوين بشرط ان يعولهما الممول فعلا و ان يكون عائلهم الوحيد".
(٧) د.راند ناجي احمد، المصدر السابق، ص ص ١٦٥ و ١٦٧.

اما بخصوص الاعاقة الشخصية التي ترتبط بالانسان سواء من الولادة او بسبب حادثة ما او اصابته بمرض صحي، فهي ايضا تعتبر السبب الذي يتحتم على المشرع الضريبي في اية دولة مراعاتهم واجراء معاملة تفرقية لهم عند فرض الضريبة عليهم و كذلك منحهم للسماحات و الاعفاءات الخاصة، لاوبل مراعاة الذين يعولهم وذلك نظرا للصعوبات اليومية التي تواجهها هم ومعاليتهم للاستمرار في الحياة، وعليه فالنفرير حسب حالة الشخصية للمكلف هو ما يتم دراسته من خلال بيان اتجاه التشريع الضريبي المقارن حوله وفي فرعين مستقلين.

الفرع الاول

اتجاه التشريع الضريبي العراقي

ان المشرع الضريبي العراقي قد فرق في مسألة منح السماحات عند خضوع دخول المكلفين للضريبة من شخص لآخر، بسبب حالته الشخصية او مركزه القانوني المميز عن الاخرين، وكقاعدة عامة فقد منح كل مكلف او مكلفة غيرمتزوجة اعفاءا شخصيا مبلغه (٢٥٠٠٠٠٠) دينار عراقي على دخله التقديرية في كل سنة وذلك بموجب المادة (١٢-١) من قانون ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل^(١)، بالإضافة الى ذلك منحه سماحات ضريبية اخرى لاباس فيها، تارة بسبب قيام العلاقة الزوجية و اثارها المعيشية الصعبة المترتبة عنها، وتارة اخرى عند انتهاء تلك العلاقة، او بسبب الاولاد و وجود العاهات الجسدية و العقلية، وكالاتي :

اولاً : السماح بسبب الرابطة الزوجية : اعطى المشرع العراقي سماحا قانونيا للمكلف المتزوج اضافة الى سماحه الشخصي سنويا كما تم توضيحه، وذلك مراعيًا بذلك المصروفات الكبيرة والمرهقة التي تقع على عاتقه، حيث منحه سماحا قانونيا بمبلغ قدره (٢٠٠٠٠٠٠) مليوني دينار عراقي للمكلف المتزوج اذا كان زوجته ربة البيت او دمج دخلها مع دخل زوجها، وذلك بموجب المادة(١٢-١-٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل^(٢)، والتي قد تم مضاعفة المبلغ احيانا مراعيًا للظروف الاقتصادية والاجتماعية العامة التي تمر بها البلد، فعلى سبيل المثال وبموجب قانون الموازنة العراقي لسنة ٢٠٠٨ في المادة (٢٠/ثانيا) اصبح السماح لقيام العلاقة الزوجية للمكلف المتزوج حديثا مبلغا قدره (٤٠٠٠٠٠٠٠) اربعة ملايين دينار.

وجدير بالذكر ان السماح اعلاه لا يمنح الالمره واحدة مهما تعددت الزوجات، وبالتالي لا يفرق فيما اذا كان المكلف له زوجة واحدة او اكثر، مراعيًا بذلك غلاء المعيشة^(٣)، وذلك بنص المادة السابقة وذلك بورود صيغة المادة والذي يسبقه حرف (واو) الوصل والدالة على الجمع بين السماحين في آن واحد، والقائلة : (ومبلغ مليوني د.ع. لزوجته دافع الضريبة او زوجاته، اي سواء للمكلف زوجة واحدة او زوجات متعددة).

والزواج يحصل في وقت من اوقات السنة المالية وان القانون الضريبي قد وضع معيارا لحساب المبلغ السماح للمدة المتبقية للسنة، وعليه فاذا تزوج المكلف خلال سنة النجوم كما ورد في المادة (١٢) فانه يستحق التمتع بالسماح عن زوجته و اولاده وينسب المدة المتبقية من سنة النجوم، بقولها : (٧) - اذا تم زواج المكلف او ولد له ولد خلال سنة نجوم الدخل يضاف إلى سماحه ما يستحقه من السماح عن زوجته او ولده بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي حصل فيها الزواج او الولادة إلى عدد أشهر السنة الكاملة وتهمل كسور الشهر....).

ثانياً : السماح بسبب انتهاء العلاقة الزوجية : منح المشرع العراقي سماحا للمرأة المطلقة من زوجها او بسبب وفاة زوجها اي ارملة، سماحا قانونيا مراعاة للظروف النفسية والاجتماعية الصعبة التي تمر بها المرأة في هذه المرحلة، والسماح هذا مبلغ قدره (٣٢٠٠٠٠٠٠) دينار عراقي عند خضوع دخله للضريبة، وذلك بموجب نص المادة ١٢ فقرة (١، ج) منه بقولها : (مبلغ ثلاثة ملايين ومئتي الف دينار عراقي للارملة او المطلقة، و.....)، والتي تم مضاعفة المبلغ بموجب قانون الموازنة العراقي لسنة ٢٠٠٨ في المادة (٢٠/ثانيا) ليصبح السماح مبلغا قدره (٦٤٠٠٠٠٠٠) ستة ملايين و اربعة مائة الف دينار عراقي .

بيد انه قد يحدث احيانا وبالاتفاق قد يكون الطلاق بيد الزوجة او ان يرمل الرجل ايضا، هنا فانه على المشرع الضريبي ان يمنح الرجل المطلق او الارمل ايضا هذه السماحات، وحينها يصعب على الرجل القيام بالامور المالية الكبيرة نتيجة للطلاق او الترميل و اثارها المالية الكبيرة عليه ومايرتتب عليه من نفقة الاولاد احيانا اخرى.

وبما ان السماح هذا يمنح للمطلقة او الارملة بشكل مؤقت، والتوقيت مرتبط بزواجهن ثانية ، فاذا تزوجا مرة اخرى ، فان المشرع نص على استقطاع المبلغ المسامح بهن من السهام القانوني للفترة المتبقية من السنة المالية، حيث نص المشرع على انه اذا تزوج الارملة او المطلقة فانه تحجب عنه السماحات بموجب المادة ١٢ منه بقوله : (٤) - اذا تزوجت الأرملة او المطلقة وادمج دخلها مع دخل زوجها يحجب السماح القانوني عنها فقط بنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي تم فيها الزواج وتهمل كسور الشهر. وتمنح السماح المقرر من اولادها بالحدود والشروط المقررة)، وكذلك الحال بالنسبة للسماحات الممنوحة له، فاذا طلق المكلف زوجته اي افترقا كلاهما خلال سنة النجوم كما ورد في المادة (١٢) فانه يستحق الخصم من التمتع بالسماح عن زوجته و اولاده وينسب المدة المتبقية من سنة النجوم، بقولها : (٧) -، فاذا افترق عن زوجته بوفاة او طلاق او افتراق او توفي احد اولاده الذين منح سماحا عنهم ينزل من سماحه عن هؤلاء بنسبة عدد الأشهر الكاملة وتهمل كسور الشهر. وإذا تضمن مبلغ السماح كسور الدينار فتجبر إلى الدينار الواحد).

(١) تنص الفقرة الاولى من هذه المادة بالقول : (يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية من ١ - مبلغ مليونين وخمسمائة ألف دينار عراقي د.ع لدافع الضريبة شخصيا او لدافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة، عدا الأرملة او المطلقة....)

(٢) تنص المادة ١٢ من القانون : (١- يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية من أ ومبلغ مليوني د.ع. لزوجته دافع الضريبة او زوجاته، اذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها، او في حالة إضافة دخلها إلى دخله).

(٣) رحيم حسين موسى ،العدالة الضريبية،رسالة ماجستير مقدم الى مجلس كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، ٢٠٠٢، ص ١١٧.

وجدير بالملاحظة فان موقف المشرع من المطلقة او الارملة من حجب السماح او استقطاعها بعد اعطائها ليس بموقف محمود، لانه ربما يكون السبب لظروف قاهرة او وضع اقتصادي يتحتم عليهم الاقتراق، يتحتم عليه مراجعتها لاستتباب العدالة الضريبية فيما بين المكلفين.

ثالثاً : السماح بسبب الاولاد : منح المشرع الضريبي العراقي اعفاء او سماحا قانونيا للمكلف الذي يعيل اولادا ويقوم بتربيتهم، وكما هو معلوم بان مصطلح الاولاد يشمل الابناء و البنات بموجب (م ١٢ فق ٣) من هذا القانون بقولها : (٣ – يشمل تعبير الولد المنصوص عليه في الفقرة ١ من هذه المادة البنات اللواتي يعيلهن المكلف شرعا وكذلك الأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية او بدنية ولو أتموا سن الثامنة عشرة من عمرهم. أما من أتم سن الثامنة عشرة من العمر من الأبناء المستمرين على الدرس في مدرسة إعدادية او عالية فان السماح الممنوح عنهم يستمر إلى أن يكمل الابن منهاج دراسته او يتم سن الخامسة والعشرين من العمر ويراعى في ذلك اقصر الأجلين.)، وان المشرع الضريبي قد منح والدهما او والدتهما سماحا قانونيا بمبلغ قدره ٢٠٠ الف دينار عن كل ولد بموجب المادة (١٢ ، ١ ، ب ب - مبلغ من مئتي ألف د.ع. لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم.) من نفس القانون، ويذكر ان هذا المبلغ قليل نسبيا نظرا للمصروفات اليومية الباهضة للاولاد في الوقت الحاضر وارتفاعها بشكل مستمر، ولربما شهريا يحتاج الاولاد الى صرف هذا المبلغ خصوصا في بلدنا العراق.

لكن من الملاحظ ومن استقراء المادة اعلاه يتبين ان المشرع العراقي قد ميز بين البنت والابن في منح السماح والشروط الواجب توافرها عند منحها لهم، فشروط السماح الضريبي عن الابن كما نص القانون الضريبي العراقي النافذ وفي م (١٢ /فق ٣) منه على ان لا يكون الابن قد اكمل الثامنة عشر من عمره، لكن عاد و اورد استثنائين وهما ان يكون الابن عاجزا عن العمل بسبب عاهة مستدامة و مزمته، وكذلك ان يكون الابن مستمرا في الدراسة الى ان يكمل دراسته او ان يكمل الخامسة والعشرين من عمره، بيد ان شروط السماح الضريبي عن البنت فهنا الوضع يتغير مقارنة بما هو عليه في سماح الابن ، مراعي الحالة الشخصية للبنت وكذلك العرف و القيم الاجتماعية السائدة في المجتمع العراقي، حيث استثنيت البنت من السماح من شرط العمر مهما بلغت، لكن على ان لا تكون لها دخل منفصل عن دخل والدها او والدتها التي تقومان باعالتها وذلك بموجب م(١٢/٣) من قانون الضريبة العراقي النافذ .

الفرع الثاني

اتجاه التشريع الضريبي المصري

ان المشرع الضريبي المصري في قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ قد نص على الاعفاءات في مواد عديدة فيها، بيد انه لم يخصص مادة بشأن الاعفاءات للعلاقة الزوجية و الاولاد، مثلما فعله المشرع العراقي، فالملاحظ بان المشرع المصري قد نص على الاعفاءات بسبب ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيين من مدخولات في السنة المالية في مواد (١٢ و ١٣ و ٣١) ، وعليه فان المشرع المصري في المادة (٢) منه قد اشار الى عدم خضوع المعاشات و مكافآت نهاية الخدمة للموظفين للضريبة بشكل عام، في حين فان المادة (١٣-١) منه نص على الاعفاءات الشخصية لكل ممول بشكل عام، دون اي تفريق من دفع الضريبة، وبمبلغ قدره (٤٠٠٠) جنيه مصري سنويا، والذي جرى تعديله الاخير عليه بموجب قانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ والمعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ وليصل المبلغ المعفي الى (٧٢٠٠) جنيه مصري اعفاءا شخصيا سنويا.

وبذلك يتضح لنا بان المشرع المصري لم يسلك ما سلكه المشرع العراقي في مضمارة اقراره لاعفاءات بسبب الزوجية و الاولاد، ومن ثم عدم اقراره قيامه بالتفريق من مبلغ الاعفاءات بين الاعزب و المتزوج، وهذا يعد نقصا من التشريع المصري من المستحسن تداركه، حيث ليس من المعقول التساوي في منح السماحات بنفس المبلغ بين المتزوج و غير المتزوج، و بين الذين لديهم اولاد و الذين ليس لديهم، والذين عليهم اعباء اجتماعية اكثر من الاخرين و هو ما يستوجب العدالة الضريبية قيام التفريق بينهما.

لكن بالمقابل فان المشرع هذا خلافا للمشرع العراقي فقد منح ذوي الاعاقة و الذين يعيلهم سماحا اضافيا لما هو مقرر اعلاه ، فبالنسبة للممول الذي يعيل شخصا معيقا، فقد ورد بالقانون ١٠ لسنة ٢٠١٨ والصادر في شأن حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة والمعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبالمادة ٢٣ منه نص على (مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة ، يمنح الشخص ذو الإعاقة أو من يوظف أو يرعى شخص ذا إعاقة المزاي الأتية -1: يزداد مبلغ الإعفاء الشخصي المنصوص عليه في المادة (١٣/١) بند ١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنسبة (٥٠%) من هذا المبلغ لكل شخص من ذوي الإعاقة ، أو لمن يرعى فعليا شخصا ذا إعاقة...)، وهذا يعني بان المشرع المصري قد سبق المشرع العراقي، حيث راعى الوضع الصحي للمكلف او من يعيله و منحه سماحا اضافيا بنسبة خمسين بالمئة نظرا لاحتياجاته الكثيرة.

يتضح مما سبق وفي نهاية هذا المبحث، المشرع الضريبي العراقي قد اخذ بالحسبان وصول الانسان لمرحلة من العمر من حيث الشيخوخة او الزواج وما يترتب عليهما من تكاليف مالية، ناهيك عن منحه سماحات بسبب قيام العلاقة الزوجية او انتهاءها وكذلك بسبب انجاب الاولاد و تشجيع المواطنين على ذلك، بيد انه يعيب على المشرع قلة المبالغ السموحة و كذلك اقتطاع السماحات بالنسبة للمطلقة او الارملة الاتي تتزوجن في مرحلة من مراحل حياتهم، وبخصوص المشرع الضريبي المصري لم يفعل ما فعله مثيله العراقي وهو عنصر سلبي يحسب عليه ، لكن بالمقابل فانه قد اتى بسماح ذوي الاعاقات و الذين يوايهم بمقدار كافي وهو مالم يفعله العراقي بهذا الشكل.

المبحث الثاني

التفريق الضريبي حسب جنسية المكلف

تعد الجنسية رابطة سياسية وقانونية بين الشخص والدولة، والمقيم هو الشخص الذي يقيم في دولة الضريبة و تسكن فيه بشكل قانوني، وغالبا ما تربطه معها رابطة الجنسية أي مواطن و مقيم في آن واحد، اي ان الدولة تفرض الضريبة على من يحمل جنسيته بسبب السيادة التي لها على مواطنيها، وتنشأ عن هذه الرابطة حقوق والتزامات على حاملها، ومن بين هذه الالتزامات هو

تحملها للضريبة^(١)، لكن الى جانب ذلك هناك من الاشخاص من هم غير مقيمين في الدولة التي يتواجدون فيها، وعليه فان الاصل هو ان تجري معاملة المقيم بشكل مغاير لغير المقيم، لكن هذه القاعدة ليست مطلقة، وذلك لان القانون كما يتم بحثه يقوم بالتفريق فيما بينهم تارة لمنع الازدواج الضريبي، وتارة اخرى لاعتبارات تتعلق بالعدالة الضريبية^(٢)، وان المقصود جنسية المكلف هو الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم وفي مواد محددة وذلك لغرض البحث.

وتظهر اهمية التمييز بين المقيم وغير المقيم الخضوع للضريبة و منح السماحات والاعفاءات له و من ثم اجراء التفريق الضريبي فيما بينهما، كما جاء في قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ، وذلك من خلال اخضاع دخل الشخص المقيم المتحقق في العراق و خارجه بدون ما استثنى منها، في حين لا يخضع دخل غير المقيم فقط ذلك المتحقق في العراق دون الخارج، وكذلك فان الشخص المقيم العراقي والشخص المقيم غير العراقي يجري منحهم سماحات تتعلق بالاعباء العائلية، هذا في الوقت الذي لايشمل ذلكم الغير المقيم العراقي، وكذلك ان دخل المقيم يخضع للضريبة التصاعديّة هذا في الوقت الذي يخضع مدخولات غير المقيم لسعر ضريبة اعلى او بسعر نسبي احيانا و في جوانب اخرى.

لذلك نتناول في المطلب الاول التعريف بالمقيم و تميزه في مدى خضوعه للضريبة ومنحه، وفي الثاني نتطرق الى غير المقيم و تميزه في مدى خضوعه للضريبة، مع الاشارة الى اتجاه التشريع المقارن بهذا الشأن.

المطلب الاول

التعريف بالمقيم و مدى خضوعه للضريبة

افرد المشرع الضريبي في اغلب الدول نصوص خاصة يذكر فيهما الى نوعين من الاشخاص الطبيعيين الموجودين على اقليمها، وسماهم المقيمين وغير المقيمين، وقد عامل القانون احدهما عن الاخر بشكل مغاير من حيث خضوعهم للضريبة و منحهم امتيازات ضريبية، وهذا ما يستوجب تعريف المقيم في القانون المقارن، وكذلك الى مدى خضوعه تميزه بالنسبة لمنحهم من حيث خضوعهم للضريبة، وذلك في فرعين متتاليين وكالاتي :

الفرع الاول

تعريف المقيم في التشريع الضريبي المقارن

اولا : ان قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد ميز بين المقيم وغير المقيم، من حيث خضوع دخله للضريبة ومنحهم السماحات القانونية لهم، فان المقيم قد حدد وعرف بموجب في المادة الاولى الفقرة العاشرة بانه الشخص الطبيعي سواء كان عراقيا ام عربيا او اجنبيا وجد على ارض العراق سواء بالسكن او له موطن دائم او قد يتغيّب وكل ذلك تختلف باختلاف المدة التي وجد في العراق او تغيّب عنها^(٣).

وعليه فان المقيم في التشريع الضريبي العراقي هو كل من وجد على الاراضي العراقية، وقد يكون هذا الشخص مواطنا عراقيا او قد يكون مواطنا عربيا او قد يكون مقيما اجنبيا، وقد يكون فعلا موجودا او مغيبا بشكل مؤقت ومدة بقاءه يحدد الشخص المقيم وغير المقيم كما هو محدد في القانون.

ثانيا : اما قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ، فقد عرف المقيم في المادة الثانية منه بانه الشخص الذي له موطن في مصر سواء دائما او مؤقتا، وذلك بقولها : (في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيما في مصر في أي من الأحوال الآتية: ١- إذا كان له موطن دائم في مصر. ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً. ٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزنة مصرية).

الفرع الثاني

خضوع المقيم للضريبة في التشريع الضريبي المقارن

اولا : ان القانون الضريبي العراقي النافذ قد اخضع جميع دخول المقيم بما فيها المتحقق خارج العراق عدا المستثنى منها بنص قانوني للضريبة، وكذلك منحه القانون السماحات الخاصة بالحد الأدنى واعباء المعيشة و السماح الشخصي بسبب الشبخوخة السالفة الذكر في المبحث الاول، وان دخل الفرد المقيم يتم اخضاعه لنوع الضريبة التصاعديّة^(٤)، وان اساس خضوع دخل المقيم للضريبة هو بسبب تواجده في العراق و قد يكون المقيم عراقيا او غير عراقي، و قد فرق المشرع الضريبي بينهما من حيث معاملته عند الخضوع للضريبة و اثاره^(٥).

وكل ذلك هو مانص عليه قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وذلك في المادة (٥) منه بالقول (١- **تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه.**) وكذلك منحه للسماحات القانونية له وذلك في المادة ١٢ منه بالقول (١- **يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية من .. ١**

(١) سوزان عثمان قادر، مصدر سابق، ص ٥٦.

(٢) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص ١٠، ١١. سوزان عثمان قادر، مصدر سابق، ص ٥٧.

(٣) تنص المادة الاولى من هذا القانون حول المقيم بانه : (١- العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن اربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل و ان يكون تغيّبه عن العراق تغيّبا مؤقتا وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه. ب، العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع الاشتراكي والمتقاعدين او من اعارت الحكومة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق اذا كان معنيا من الضريبة في محل عمله. ج - رعابا الاقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم. د، غير العراقي من غير الاقطار العربية الذي: ، سكن العراق خلال السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة اشهر او سكنه مدة لا تقل عن اربعة اشهر متصلة. ١، الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه اذا كان مستخدما لدى شخص معنوي في العراق، او كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالاعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي).

(٤) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص ٦٠ و ٦١.

(٥) د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ٣٥٨. وكذلك خيري ابراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، رسالة ماجستير مقدم كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٤، ص ٥٤.

- مبلغ مليونين وخمسمائة ألف دينار عراقي د.ع لدافع الضريبة شخصيا او لدافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة، عدا الأرملة او المطلقة، ...، ومبلغ مليوني د.ع. لزوجات دافع الضريبة او زوجاته...)

ثانيا : اما قانون الضريبة المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فقد اخضع دخل الممول المقيم كاملة للضريبة بموجب المادة (٧) منه^(١) و ذلك بخضوع الممول المقيم للضريبة عندما يتجاوز دخله خمسة الاف جنيهه واكثر خلال السنة وعلى شكل شرائح خمسة بموجب المادة الثامنة^(٢)، دون الإشارة الى نشأة دخله في الخارج، فقط اشارة الى تحقيق الدخل في مصر سواء كان الممول شخصا طبيعيا مقيما او غير مقيم، لكن بالنسبة لغير المقيمين فقد استثنتهم من نص المادة الثامنة سالفه الذكر، بموجب المادة ١١ منه بان كل دخل المقيم التي حصل عليها من غير اماكن عملهم بنسبة ١٠% بدون تخفيض تذكر .

اما بخصوص الاعفاءات فقد ذكر المادة (١٣) منه باعفاء عام يحصل عليه كل ممول بشكل شخصي سنويا بمبلغ (٤٠٠٠) جنيهه والذي اصبح (٧٢٠٠) جنيهه مصري كما سبق توضيحه، اما بخصوص سعر الضريبة فقد اخضع المشرع المصري لسعر ضريبة الشرائح الوارد ذكره في المادة ٨ منه اي الضريبة التصاعدية .

المطلب الثاني

التعريف بغير المقيم ومدى خضوعه للضريبة

لغرض الالمام بالموضوع، ينبغي اولا تعريف غير المقيم الخاضع للضريبة و من ثم بيان اهمية تميزه بالنسبة لخضوعه لاداء الضريبة في القانون الضريبي في كل من العراق و مصر، وهذا ما يقتضي بنا ان نقسمه الى ثلاثة افرع على التوالي وكما يأتي :

الفرع الاول

تعريف غير المقيم في التشريع الضريبي المقارن

اولا : يعرف غير المقيم بانه الشخص الذي لا ينطبق عليه تعريف المقيم المنصوص عليه في القانون المقارن، ومنها التشريع الضريبي العراقي في المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل النافذ حيث عرف غير المقيم بقوله : (الشخص الذي لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة ١٠ ولو نجم له دخل في العراق من اي مصدر كان)، وهذا يعني انه كل من بقي في العراق مدة اقل مما يمكن فيها المقيم وهي سكن اربعة اشهر متصلة او ستة اشهر متقطعة فهو يعتبر غير مقيما لعمال القانون العراقي هذا .

ثانيا : لم يتطرق المشرع الضريبي المصري الى تعريف غير المقيم كما ذهب اليه المشرع العراقي، وبما انه عرف المقيم في المادة الثانية من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الامر الذي يمكن استنتاجه بمفهوم المخالفة بان غير المقيم في القانون المصري هو كل من لم يكن في مصر ما يصل الى ١٨٣ يوما متصلا او منقطعة خلال اثني عشر شهرا^(٣).

الفرع الثاني

اتجاه التشريع الضريبي العراقي

نص قانون ضريبة الدخل العراقي الفقرة (٢) من المادة (الخامسة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ على أن: (تُفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه)، وهذا يعني انه بمجرد نشوء الدخل داخل العراق وذلك تطبيقا لمبدأ اقليمية الضريبة على الدخل بسبب سيادة الدولة على اقليمها سواء النشاط الاقتصادي للمكلف في حالة المتاجرة في العراق او المتاجرة مع العراق^(٤).

كما تم الإشارة اليها بان المشرع العراقي قد اخذ بغير المقيم و ميزه عن المقيم من حيث الدخل و السماحات و سعر الضريبة، فغير المقيم لا يخضع دخله للضريبة الا ما نتج في العراق، وهذا يعني ان الدخل المتحقق له في الخارج ليس له علاقة بالاخضاع للضريبة، اما بخصوص السماحات فلم يقرر المشرع العراقي السماحات لغير المقيم مثلما اقرته للمقيم، واكثر من ذلك فان غير المقيم يخضع لنوعين من الضريبة بالنسبة للدخل المتحقق في العراق، حيث يخضع اولا لضريبة تصاعدية ومن ثم الى ضريبة نسبية عن ارباح الفوائد التي تنتج له في العراق^(٥).

الفرع الثالث

اتجاه المشرع الضريبي المصري

فرض المشرع المصري الضريبة على غير المقيم شأنه في ذلك شأن المقيم، و بذلك لم يفرق القانون فيما بينهم من حيث المعاملة الضريبية، ومنها ما نصت عليها المادة السادسة من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بقولها: (تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين، كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر)، وكذلك ما جاء في مادة (١١) منها بقولها : (استثناء من أحكام المادة ٨ من هذا القانون، تسري الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، ...)، وهذا يعني ان المشرع الضريبي المصري اقر بدفع غير المقيم ضريبة على الدخل الناتج عن عملهم من غير الجهات الذين يعملون فيها و بسعر ثابت ١٠% مما حصلوا عليه وذلك استثناءً من الاسعار المحددة في المادة ٨ منه.

(١) تنص المادة السابعة المعدلة بالمادة الأولى من القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤. تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني،).

(٢) تنص المادة الثامنة منه على : تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي: ثم تم التعديل بالقانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ المعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي: الشريحة الأولى : حتى ٧٢٠٠ جنيه في السنة معفاة من الضريبة. الشريحة الثانية : أكثر من ٧٢٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه. (10%) الشريحة الثالثة : أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه. (15%) الشريحة الرابعة : أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠٠ جنيه. (20%) الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه(22.5%)

(٣) لتعريف المقيم الرجوع الى ص ١٥ من هذا البحث .

(٤) سوزان عثمان قادر، مصدر سابق، ص ٦٢.

(٥) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص ٦١. ومما تجدر الإشارة اليه ان المشرع العراقي قد ساوى بين المقيم و غير المقيم من حيث سعر الضريبة، حيث ان السعر يبدأ ب ٣% و ينتهي ب ١٥% سواء للمقيم او غير المقيم، ينظر الفقرة (١) من المادة (١) من القسم (٣) من الامر (٤٩) الصادر عن مايسنى بسلطة الائتلاف المؤقتة لسنة ٢٠٠٤.

يستنتج مما تقدم في هذا المبحث بان المشرع العراقي قد فرق فيما بين المقيم و غير المقيمين حيث خضوعهم للضريبة و بشكل متفاوت، وذلك تارة من حيث عدم خضوع دخل غير المقيم المتحقق في الخارج للضريبة، وتارة اخرى منحه للسماحات و الاعفاءات للمقيم دون غيره للاعباء العائلية و الحد الادنى للمعيشة، في حين ان المشرع الضريبي المصري سلك مسلكا اخر وذلك بمنحه المقيم وغير المقيم سماحا عاما و اخضع فقط دخلهما المتحقق داخل مصر او بسببها للضريبة.

المبحث الثالث

التفريق الضريبي حسب دخل الاسرة

افرد المشرع الدستوري في اغلب الدول نصوص خاصة تؤكد فيها على دور الاسرة في بناء المجتمعات ودعمها من كل الجوانب للنهوض بالفرد فيها ولكي يصبح عنصرا مثمرا في المستقبل، ومنهنا الدستور العراقي النافذ وذلك برفع شأن الاسرة و تشجيع الانسان لتكوينه من خلال منحه موقعا متميزا بين النصوص الدستورية، حيث نص في المادة ٢٩ - أولا بالقول (أ. الاسرة اساس المجتمع، وتحافظ الدولة على كيانها وقيمها الدينية والاخلاقية والوطنية . ب. والشباب وتوفر لهم الظروف تكفل الدولة حماية الامومة والطفولة والشيخوخة، وترعى النشئ المناسبة لتنمية ملكاتهم وقدراتهم^(١) .

وكما هو معلوم بان الاسرة هي النواة الجماعية الاولى في المجتمعات بشكل عام بصرف النظر عن حجمها، متكونة من مجموعة افراد متفاوتة من حيث العمر والجنس، ومتباينة في التكليف القانوني الضريبي والتكليف الاجتماعي، وهذه الافراد هم: الزوج و الزوجة والاطفال، او مطلقة او ارملة بسبب الموت الطبيعي او بسبب الطلاق او قد يكون هناك من يعيلهم، الى جانب اعلاء هناك عوامل مهمة^(٢) تؤثر على العدالة الضريبية على مستوى الاسرة، كحجم الاسرة و عدد الافراد العاملين فيها ومكان تواجدهم في المدينة او في الريف، وكذلك عمل رب الاسرة و ثروة الاسرة.

حيث يتمتع كل واحد من افراد الاسرة البالغين الذين لهم دخل مستقل عن الاخر بالسماح القانوني، وبالتالي لهم ذمتهم المالية المستقلة الواحدة عن الاخرى، والسؤال المطروح هنا هو : هل ان الدخل الكلي للأسرة بمجموعه يخضع للضريبة كأسرة واحدة؟ او ان الدخل الشخصي لكل واحد منهم يخضع للضريبة؟، للاجابة على ذلك هناك نظريتان وهما : نظرية الفصل ونظرية الدمج التي اخذت بهما التشريعات المقارنة، وهو ما نتناوله في مطلبين مستقلين نشير في طياتهما الى اتجاه التشريعات المقارنة.

المطلب الاول

نظرية استقلال الذمة المالية في نطاق الاسرة

ان لاستقلال الذمة المالية اهمية كبيرة لاي شخص في كل جوانب الحياة العامة الاقتصادية والاجتماعية، ويظهر هذا الامر جليا بخصوص المركز القانوني له وبالذات خضوعه للضريبة وتمتعه بالسماحات و الاعفاءات، حيث تم تخصيص احكام تشريعية خاصة بهذا الشأن، وافرد المشرع لاجل ذلك في نصوص قانونية اخذ بها عند فرضه الضرائب على المكلفين، الامر الذي يستوجب تقسيم المطلب الى ثلاثة افرع، حيث يتم بيان مفهوم هذه النظرية في الفرع الاول، ومن ثم توضيح اتجاه التشريع الضريبي المقارن وذلك في فرعين آخرين متتاليين.

الفرع الاول

تعريف نظرية استقلال الذمة المالية

ان مؤدى هذه النظرية هي ان دخل الفرد هو وحده خاضع للضريبة، اي معناه ان اي فرد من افراد الاسرة له ذمته المالية المستقلة عن الاخر و يخضع دخله الشخصي السنوي للضريبة^(٣)، ويمكن ان تؤدي العمل بهذه النظرية الى تمتع الاسرة باعفاءات كثيرة للاعباء العائلية و كذلك تلك المخصصة للحد الادنى للمعيشة، فبخصوص الاول هناك من التشريعات التي تاخذ بهذه النظرية ويستفاد منه الزوج و الزوجة عند اقرار الاستقلالية المالية لكل منهما.

اما بالنسبة للثانية اي الاعفاء للاعباء العائلية فغالبا ما تمنح هذه الاعفاءات للزوج، لانه في الغالب الاعم هو رب الاسرة خصوصا في المجتمعات الشرقية، وهنا تظهر مسألة الا وهو وجوب التمييز بين اللذين يعالون وآخرين غير ذلك، ففي اكثر الحالات فان الاولاد القصر سواء كانوا ابنا ام بناتا هم اللذين يعالون لحين بلوغهم، او لوجود حجج قانونية لحالتهم، كوجود عاهة عقلية او جسمية او استمرائته للدراسة الى ان يبلغ سنا معينا.

يلاحظ ان نظرية استقلال الذمة المالية هذه تسائر الشريعة الاسلامية السمحاء، التي قررت استقلال الذمة المالية للزوجة عن الذمة المالية لزوجها، وتتفق كذلك مع القاعدة الثانية التي تقوم عليها العدالة الضريبية وهي شخصية الضريبة، والتي تستوجب مراعاة الظروف الشخصية والمركز المالي للمكلف^(٤).

لكن مع ذلك فانه هناك من الفقه المالي ذهب الى ان هذه النظرية يؤدي التقليل من الضرائب المستحقة، بسبب كثرة الاعفاءات الممنوحة لكل فرد حسب دخله المستقل، وان طريقة تجزئة الدخل الى عدة شرائح يؤدي الى خضوعه لاقبل الاسعار في جدول الضريبة، ناهيك عن المصروفات المالية الكبيرة التي تصرفها السلطة المالية في سبيل استحصال الضرائب بموجب هذه النظرية و التأخير في اجراء المعاملات و استعراق العملية لوقت طويل^(٥).

(١) وكذلك مانصت عليها المادة ٣٠ - من نفس الدستور بالقول (أولا : تكفل الدولة للفرد وللأسرة - وبخاصة الطفل والمرأة - الضمان الاجتماعي والصحي، والمقومات الأساسية للعيش في حياة حرة كريمة، تؤمن لهم الدخل المناسب، والسكن الملائم . ثانياً تكفل الدولة الضمان الاجتماعي والصحي للعراقيين في حال الشيخوخة أو المرض أو العجز عن العمل أو التثرد أو اليتيم أو البطالة، وتعمل على وقايتهم من الجهل والخوف والفاقة، وتوفر لهم السكن والمناهج الخاصة لتأهيلهم والعناية بهم، وينظم ذلك بقانون .

(٢) د.احمد جمال الدين موسى، مصدر سابق، ص ١١،١٢.

(٣) د.عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، اطروحة دكتوراه، دارسة مقارنة، ٢٠٠٥، ص ١٠١، حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص ١٣ ؛ جهاد سعيد ناصر خصاونة، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني، دراسة تحليلية، بدون مكان الطبع، ١٩٩٥، ص ١٠٠.

(٤) د.فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٧٣، ص ٢٥٦.

(٥) د.عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، المصدر السابق، ص ١٠١ .

الفرع الثاني

اتجاه المشرع الضريبي العراقي

أخذ المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بنظرية استقلال الذمة المالية لشخص المكلف بخصوص دخل كل من الزوج و الزوجة، متبعا فيه ما أقرتها الشريعة الإسلامية، وذلك في المادة السادسة الفقرة الأولى بقولها: (١- تعتبر الزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها وتمنح السماح القانوني للزوج بالإضافة الى السماح المقرر لها اذا كان عاجزا عن العمل وليس له مورد)، وهذا يعني انها اعتبرت الزوجة التي لها دخل مستقل عن دخل زوجها، متمتعة بسماحها القانوني قبل الزواج مع احتفاظ زوجها بالسماح القانوني له، مع عدم الأخلال بالسماحات الأخرى الممنوح لها بسبب حالته الجسدية أو الصحية، وحتى ان لم يكن له مورد معين اي بدون عمل. وكذلك الحال بالنسبة لدخل الأولاد المتوفي عنهم الأبوين، فان ذممهم المالية مستقلة الواحد عن الآخر، وبالتالي فان دخلهم يخضع للضريبة بشكل مستقل عن الآخر، و هو ما أخذ به هذا المشرع وذلك في نص ماجاء في المادة السادسة بقولها: (٥ - في حالة وفاة الوالد أو عدم وجود الوالدين يعتبر الأولاد الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر مكلفين مستقلين بذاتهم وتقدر الضريبة على كل منهم باسم الأم أو الوصي أو القيم)، لذلك يمكن القول بان نظرية الفصل اي استقلال الذمة المالية قد أخذ بها المشرع العراقي بحسب الأصل و اعتبرتها قاعدة عامة، اما الدمج كما سنأتي عليه فانه يعتبر استثناءا من هذا الأصل^(١).

الفرع الثالث

اتجاه المشرع الضريبي المصري

من خلال الاطلاع على قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، يتبين بان المشرع المصري لم يكن واضحا بشكل كامل عند فرضه للضريبة فيما يتعلق باخذه بنظرية الفصل اي استقلال الذم المالية لدخل افراد الأسرة من عدمه، لكن عند التمعن في نص المادة (٧) من القانون اعلاه، والقاضية بأن تستحق الضريبة على ما يجاوز (٥٠٠٠ جنية) من مجموع صافي الدخل الذي يحصل عليه الممول خلال السنة المالية، والذي اصبح المبلغ (٧٢٠٠) جنية عند تعديل القانون اعلاه كمل سبق توضيحه، يمكن القول بانه لم يفرق فيما اذا كان الممول أعزبا أم متزوجا، لا يعول أولادا أو يعول ولدا أو أكثر، أو مطلقة أو أرملة ويعول ولدا أو أكثر، وكذلك سواء ان الممول رجلا كان أم امرأة، لذلك يتبين بانه قد أخذ بنظرية الفصل اي نظرية استقلال الذمة المالية عند فرضه للضريبة على الممول.

نتيجة لما سبق، يمكن القول بان القانون الضريبي المصري النافذ لا يتماشى مع العدالة الضريبية ولا مع الشريعة الإسلامية، حيث منح فقط اعفاء ضريبيا بواقع (٧٢٠٠) جنية مصري سنويا لكل ممول، مهما كانت حالته الشخصية والجنسية وهو اعفاء غير عادل، وذلك لانه لم يفرق فيما اذا كان هؤلاء هم رجال ام نساء ومن ثم متزوج ام متزوجة، والمعلوم بان الشخص المتزوج يختلف في الصعوبات التي تعترض طريقه في سبيل اطعام والباس و تعليم اولاده عن غيره، اي ان المشقات العائلية التي يتحملها المتزوج غير تلك التي يتحملها غير المتزوج.

وجدير بالذكر بان المشرع مع اخذه في هذه المادة باستقلال الذمة المالية للزوجة والذي يتماشى مع الشريعة الإسلامية والتي هي مصدر رئيسي للدستور المصري، بيد انه مع ذلك فان كثيرا مايكون الزوج هو المعيل اكثر مما هو عليها الزوجة بهذا الشأن، وهذا ما يؤدي الى القول بان الرجل يستحق الاعفاءات اكثر من المرأة.

من كل ماتقدم يظهر بان المشرع لم يفرق بين الرجل الممول مع المرأة الممولة، وحتى ان الممولين غالبا ما يكونون في مراكز مالية مختلفة الواحدة عن الأخرى، بسبب حجم افراد عائلة الممول والذين يعولونهم، وهذا يكون متعارضا مع العدالة الضريبية بسبب وجود عائلات كثيرة ذات مدخولات قليلة ومنخفضة مقارنة بالعائلات الميسورة، وعليه يجب مراجعة هذه المادة لكي يراعي ما ذهبا اليه وتحقيقا للعدالة الضريبية.

واخيرا يستنتج بان هذه الانتقادات للمادة السابعة للتشريع الضريبي المصري، يمكن لنا القول بانها يصلح بالنسبة للتشريع الضريبي العراقي ايضا في المادة السادسة بشكل عام وخاصة الفقرة الأولى، لكن مع فارق بسيط ألا وهو ان المشرع العراقي قد اعطى سماحات واسعة للأولاد و الزوجة و حتى بالنسبة لكبر السن، لكن مع ذلك يجب تدارك موضوع التفريق حسب حالة المعيشية للأسرة من حيث عدد افرادها، حيث تختلف من اسرة لاسرة اخرى، في الوقت الذي تم منح السماحات للعائلة الموسرة كما للعائلة المعسرة على حد سواء.

المطلب الثاني

نظرية دمج ضريبة دخل الأسرة

لقد اخذت التشريعات الضريبية المختلفة لمدة من الزمن بنظرية الدمج، والقاضية بان توحد دخل الأسرة بكل اعضاءها و المعاليين فيها، و من ثم اعتبارها وعاءا واحدا تخضع دخلهم للضريبة، ولذلك هناك من التشريعات التي اخذت بالدمج بين دخل الأسرة كاملة كما هو الحال للمشرع الضريبي الفرنسي حيث يقرر ان جميع موارد الأسرة وعاءا واحدا لخضوعه للضريبة^(١). وكان الغرض منها هو للحيلولة من التهرب الضريبي، ومن ثم فان الاخذ بالنظرية السابقة نظرية الفصل يؤدي الى تشتيت اصول دخل المكلف، وذلك بقيامه بتوزيعه على افراد عائلته، وبالنتيجة عدم خضوع نسبة كبيرة من دخل عائلته للضريبة التصاعدي و اخيرا دفعها لمبلغ كبير من الضريبة^(٢)، وعليه يتم تقسيم المطلب الى ثلاثة افرع مستقلة، حيث يتم في الاول تعريف نظرية الدمج، اما في الاخرين فانه سيتم التطرق الى موقف التشريع المقارن حول النظرية.

(١) المصدر نفسه، ص ١٠٣ .

(٢) حسن عداي الدجيلي، المصدر سابق، ص ١٣ .

(٣) جهاد سعيد ناصر خصاونة، مصدر سابق، ص ١٠١ .

الفرع الاول تعريف نظرية الدمج الضريبية

وان مضمون نظرية الدمج تكمن في تجميع دخول افراد الاسرة و خضوعه للضريبة، وهذا يعني انه يشمل دخل المكلف و زوجته و اولاده الراشدين غير المتزوجين، ومن ثم منحه السماح الشخصي عن اولاده و زوجته^(١)، وتعد هذه النظرية هي معارضة لما ذهب اليه الشريعة الاسلامية من حيث الاستقلال المالي للزوجة عن زوجها، بشكل ليس باستطاعة الزوج التصرف و حتى ادارة اموال الزوجة الا بانها حسب الشريعة الاسلامية السمحاء^(٢).

لكن هذا الراي قد يكون صائبا في جانب منه و من الاخر غير ذلك، ففي الاول فيه فائدة للمكلف و الدولة وبشكل آني ووقتي، لكن بالمقابل يؤدي ذلك الى تقليل من موارد الضريبة مقارنة بما يحصل عليه اذا كان ذمة كل واحد منهم مستقلة، وان مسالة السمحات في الاستقلال المالي للمكلف قد لا يؤثر على الموارد بقدر ما يؤثر عليه في حالة دمج دخل الاسرة وحصول المكلف على كل هذه السمحات جملة واحدة.

الفرع الثاني اتجاه المشرع الضريبي العراقي

كما سبق بيانه فان المشرع العراقي الى جانب اخذه بنظرية الفصل، اخذ ايضا بنظرية الدمج و بالذات في المادة السادسة الفقرة الرابعة بقولها : (يدمج دخل الاولاد غير المتزوجين الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمل بدخل والدهم وتقدر الضريبة باسم الاب)، ومن خلال قراءة المادة اعلاه يتبين بانه لم يأخذ المشرع بنظرية الدمج بشكل واسع بل اخذ به بصورة ضيقة جدا، حيث ان القاعدة هو انه اخذ بنظرية الفصل او استقلال النظم المالية لافراد الاسرة، والدمج هو استثناء من الاصل و ذلك اذا كانوا اعمارهم لا يتجاوز سن الرشد، وهنا حسنا فعل المشرع، مع الملاحظة انه كان الاولى به ان يقصر الدمج على الاطفال الذين اعمارهم اكثر من (١٤) سنة لغاية اقل من سن الرشد، نظرا لوجود عائلات كثيرة في المجتمع لا تستطيع سد حاجاته اليومية، بسبب العوز او كثرة مصاريفهم وذلك لكثرة اولادهم خصوصا في الارياف و المناطق الشعبية في المدن.

لكن مع ذلك فقد تبين اخذ المشرع العراقي بنظرية الدمج بشكل جوازي و ليس وجوبي، وذلك في نفس المادة وبالذات الفقرة الثانية بقولها : (للزوجين معا ان يطلبوا دمج مدخولهما وفرض الضريبة باسم الزوج، وذلك فترة تقديم التقارير المنصوص عليها في المادة السابعة والعشرين من هذا القانون في احدى الحالات الاتية: ا ، اذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة. ب -)، هذا وقد يكون^(٣) الدمج تلقائيا او يطلب من الزوجين.

الفرع الثالث

اتجاه المشرع الضريبي المصري

ان المشرع الضريبي المصري في السابق قد اخذ في بادئ الامر بنظرية الدمج السالفة الذكر، لكن بعد ذلك قام المشرع باجراء تعديل على التشريع بسبب معارضته للشريعة الاسلامية، حيث اخذ بنظرية الفصل بموجب قانون رقم (٩٩) لسنة ١٩٤٩ الملغي، وحتى ان المشرع عند اصداره لقانون ضريبي جديد برقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣، لم يكن من الواضح بشكل كاف بانه باي من النظريتين، ولكن يمكن الاستنتاج بانه قد اخذ بالنظريتين على حد سواء^(٤).

اما بالنسبة لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الحالي و النافذ، فان المشرع لم يبين بانه باي طريقة قد اخذه، مع ان مدلول مادة الاولى منه عند تحديده لمصطلحات مستخدمة، بانه قد اتجه او نوى الاخذ بنظرية الدمج وقت تعريفه للشخص المرتبط نظرا لانه قد قصد الجمع بين افراد العائلة وذلك بقوله : (- الشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك: ١- الزوج والزوجة والأصول والفروع)، وهذا إن دل على شيء فانه يدل على انه قد اقر بنظرية الدمج دون سواها، لانه قد ذكر العلاقة التي تربطه الزوج و الزوجة بالممول، وبالمقابل فان المادة السابعة من القانون ذاته وعند استقراءها يؤدي بنا الى القول : بان المشرع المصري قد اخذ بنظرية الفصل لان مصطلح الممول قد اتي بشكل مطلق بقولها: (تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة)، وهذا يعني ان المكلف مستقل في الخضوع للضريبة عن غيره سواء كبر الاسرة ام صغر.

يستنتج مما تقدم في هذا المبحث بان المشرع الضريبي في كل من العراق و مصر قد اخذا بالنظريتين لفرض الضريبة على دخل الاسرة في بلدانها، لكن مع التفاوت في درجة الاخذ، حيث اخذ المشرع العراقي صراحة بنظريتي الفصل و الدمج، حيث الاول اصل و الثاني استثناء على هذا الاصل، في حين ان موقف المشرع الضريبي المصري لم يكن واضحا بهذا الخصوص.

الخاتمة

بعد ان تم دراسة موضوع التفريق الضريبي حسب عناصر تشخيص، وجرى تحليل و توضيح حيثياته، توصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات و المقترحات عسى و لعلى ان تكون مفيدة للمختصين بالامر، وكالاتي :

اولا : الاستنتاجات :

١- يتضح ان مقام به المشرع الضريبي العراقي من تفريق من حيث الخضوع بعض الاشخاص الطبيعيين للضريبة وبسبب صفات و اوضاع معينة ملصقة بعناصر منهم لا توجد في غيرهم، وكذلك فرقتهم مع آخرين من حيث منح السمحات، مراعي التفاوت من حيث الظروف المختلفة والمشابهة، يتفق تماما مع ما نص عليه الدستور العراقي

(١) د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ١٠١ .

(٢) جهاد سعيد ناصر خضونة، مصدر سابق، ص ١٠١ .

(٣) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٢٨٧ وما بعدها، حيث يعد دخل الزوج و الزوجة مدمجا دون طلب رسمي في حالة عدم وجود دخل للزوج و كان عاجزا عن العمل، فالمشرع هنا يعد الزوجة مكلفا و يتم دمج مدخولاتها مع مدخولات زوجها، قياسا على دمج سماح الزوجة (ربة البيت و ليس لها دخل) مع سماح الزوج المكلف، المصدر نفسه و نفس الصفحة .

(٤) د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ١٠٥، ١٠٦ .

- في المادة ٢٨ بالقول " ثانياً : يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون"، ولا يعد خرقاً للمادة ١٤ من الدستور والقائلة " العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الاصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي"، بل استثنيتهم من حكم المادة الأخيرة والاستثناء هو امر قانوني ودستوري نظراً للظروف الاقتصادية الاجتماعية لهؤلاء، وبالتالي ان التفريق هذا لايتعارض مع المبادئ والقواعد الدستورية و القانونية الموضوعة لهذا الغرض.
- ٢- يتضح بان التفريق اعلاه مراعاة لوضعهم الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، إما لاعتبارات تتعلق بسن المكلف او حالته شخصيته او لاعتبارات متصلة بالمركز القانوني للمكلف، او لاعتبارات تخص تشجيع و حماية الاسرة و الحالة المعيشية لافرادها، وهو تفريق لايصطدم حتى مع القواعد واسس العدالة الضريبية التي تعد المساواة امام الضرائب احدى قواعد فرضها وهذا ما خذ به التشريعات الضريبية المقارنة بهذا الخصوص.
- ٣- ان المشرع العراقي على خلاف المشرع المصري قد منح الشخص الواصل عمره الثلاثة والستون من العمر سماحاً قانونياً، حيث اخذ بالحسبان وصول الانسان لهذه المرحلة من العمر من حيث الشيخوخة ويشمل ذلك كل من المرأة و الرجل، او عند قيامه بالزواج وما يترتب عليهما من تكاليف مالية، ناهيك عن منحه سمحات بسبب قيام العلاقة الزوجية او انتهاءها وكذلك بسبب انجاب الاولاد و ذلك لتشجيع المواطنين على الزواج والانجاب، بيد انه يعيب على المشرع قلة المبالغ المسموحة للشيخوخة و الاولاد، اما بخصوص المشرع الضريبي المصري لم يفعل ما فعله مثيله العراقي وهو عنصر سلبي يحسب عليه، وان هذه السمحات لا يؤثر على تلك المقررة له بموجب نصوص نفس القانون.
- ٤- يتضح ان المشرع الضريبي العراقي قد منح سمحات قانونية للمطلقة، حسناً فعل نظراً للظروف التي تمر بها ، لكن قد يحدث احياناً ان يكون الطلاق بالاتفاق بيد الزوجة وتقوم لزوجها بتطبيق زوجها، هذا يعني عدم شمول الزوج المطلق بهذه الاعفاءات الواردة لهذا الغرض ويعد نقصاً صياغياً تشريعياً يجب على المشرع العراقي تداركه، واستنتج ايضا بان المشرع هذا يقوم باقتطاع السمحات بالنسبة للمطلقة او الارملة الاتي تتزوجن في مرحلة من مراحل حياتهم، وهذا الامر ليس صحيحاً وعلى المشرع تشجيع امر الزواج المطلقة او الارملة مرة ثانية، لا ان يفرض عليهم اعباءات اخرى.
- ٥- ان المشرع المصري لم يسلكه المشرع العراقي من اقرار اعفاءات بسبب قيام الحالة الزوجية والاولاد و تفريقها بين الاعزب و المتزوج، وهذا يعد نقصاً من التشريع المصري من المستحسن تداركه، حيث ليس من المعقول ان تتساوى في منح الاعفاءات العامة لكل ممول بين المتزوج و غير المتزوج، و بين الذين لديهم اولاد والذين ليس لديهم وكذلك بين الذين يعيلون اشخاصاً والذين لايعيلون .
- ٦- ان المشرع المصري خلافاً للمشرع العراقي فقد منح ذوي الاعاقة و الذين يعيلهم سماحاً اضافياً، وهذا يعني بان المشرع المصري قد سبق المشرع العراقي في هذا المجال، حيث راعى الوضع الصحي للممول او من يعيله و منحه سماحاً اضافياً بنسبة خمسين بالمائة نظراً لاحتياجاته الكثيرة.
- ٧- ان القانون الضريبي العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، قد فرق فيما بين المقيم و غير المقيم من حيث خضوعهم للضريبة و بشكل متفاوت، وذلك تارة من حيث عدم خضوع دخل غير المقيم المتحقق في الخارج للضريبة، وذلك باخضاع فقط المتحقق له في العراق مع عدم منحه السمحات والاعفاءات للحد الأدنى للمعيشة، وتارة اخرى منحه السمحات والاعفاءات للمقيم دون غيره للاعباء العائلية و الحد الأدنى للمعيشة مع خضوع دخله المتحقق في العراف و في خارج العراق، وكذلك ان دخل المقيم يخضع للضريبة التصاعدية هذا في الوقت الذي يخضع مدخولات غير المقيم لسعر ضريبة اعلى او بسعر نسبي احياناً و في جوانب اخرى، في حين ان المشرع الضريبي المصري سلك مسلكاً اخر، وذلك بمنحه المقيم وغير المقيم سماحاً عاماً دون الاعفاءات والسمحات الاخرى للمعيشة، واخضع فقط دخلهما المتحقق داخل مصر او بسببها للضريبة.
- ٨- لم يتطرق المشرع الضريبي المصري في قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ الى تعريف غير المقيم كما ذهب اليه المشرع العراقي الذي عرف غير المقيم في المادة الاولى- عاشر من قانون ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٩- يستنتج بانه هناك نظريتان وهما نظرية الفصل و نظرية الدمج التي اخذت بهما التشريعات المقارنة لاخضاع دخول المكلفين من حيث الفرد و الاسرة، وبشكل نسبي تتغير من حالة لاخرى.
- ١٠- يمكن الاستنتاج بان نظرية الفصل قد اخذ بها المشرع الضريبي العراقي بحسب الاصل و اعتبرتها قاعدة عامة ، اما الدمج فانه يعتبر استثناءاً من هذا الاصل.
- ١١- في قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، يتبين له بان المشرع المصري لم يكن واضحاً بشكل كامل عند فرضه للضريبة فيما يتعلق باخذه بنظرية الفصل اي استقلال الذم المالية لدخل افراد الاسرة من عدمه.
- ١٢- ان منح الزوجة إعفاء عاماً للأعباء العائلية أسوة بالزوج مقداره ٢٢٠٠ جنيه مصري حسب اخر التعديلات على قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ يعتبر امراً مقبولاً، إذ أنه ينماشى مع الشريعة الإسلامية التي تقضي بأن الذمة المالية للزوجة منفصلة عن الذمة المالية للزوج، إلا أن الأمر يتطلب تطبيق الشريعة الإسلامية أيضاً في من يكون عليه واجب الإعالة هل هو الزوج أو الزوجة؟، ومن البديهي أنه كثيراً ما يكون المعيل هو الزوج، وبذلك يجب أن يكون الإعفاء المقرر للرجل أكثر من المقرر للمرأة، مما يستوجب ضرورة التفرقة في مقدار الإعفاء حسب الحالة الاجتماعية للممول حتى تتحقق العدالة الضريبية المرجوة.

ثانيا : المقترحات :

- ١- بما ان المشرع العراقي الضريبي قد منح سماحا للشخص الذي وصل مرحلة الشيخوخة، نقترح ان تمنح كذلك السماحات للأشخاص الذين عجزوا نتيجة حادثة او حرب او الذين ولدوا مفقودي احد الاعضاء، وايراد نصوص خاصة بمنح المعاقين أسوة بالمشرع المصري.
- ٢- نقترح على المشرع الضريبي العراقي ان يؤخذ بنظر الاعتبار الاعباء العائلية في الوقت الراهن بشكل عام ويعيد النظر في مبلغ السماحات و خصوصا ارتفاع الاسعار، فان المعدل الفعلي للعبء الضريبي سيكون مرتفعا للغاية بالنسبة للفئات الدخل المنخفض والمتوسط، ومن ثم قيامه بتغيير الاسعار والشرائح بين فترة و لاخرى.
- ٣- بما انه قد يحدث احيانا ان تكون الطلاق بيد الزوجة او ان يصبح الرجل ارملا، وحتى لا يضيع حق الرجل المطلق، نقترح على المشرع الضريبي العراقي ايراد لفظ " المطلق والارمل " في نص المادة ١٢ فقرة (١ ، ج) منه ليكون التعديل كالآتي:(مبلغ ثلاثة ملايين ومئتي الف دينار عراقي للارملة او المطلقة و الارمل والمطلق، و.....)، وذلك لكي يتساوى الرجل مع المرأة وكذلك لتحقيق العدالة الضريبية.
- ٤- ان المشرع الضريبي العراقي الحالي قد منح والد الاولاد او والدة ساما قانونيا بمبلغ قدره ٢٠٠ الف دينار عن كل ولد، ويذكر ان هذا المبلغ قليل نسبيا نظرا للمصروفات اليومية الباهضة للاولاد في الوقت الحاضر وارتفاعها بشكل مستمر، ولربما شهريا يحتاج الاولاد الى صرف هذا المبلغ خصوصا في بلدنا العراق، لذلك نقترح عليه زيادة مبلغ السماح لكي ينسجم مع الظروف الاقتصادية للبلد.
- ٥- كما هو معلوم بان السماحات الممنوحة للأسرة هي بسبب الاعباء العائلية وتشجيع تكوين الاسرة، وبما ان الواقع المعاشي تختلف ما بين اسرة موسرة واخرى معسرة، بشكل ربما تكون الاولى غير محتاجة للسماح بقدر ما يحتاجه الثانية، لذلك نقترح على المشرع الضريبي تدارك التفريق حسب الحالة المعيشية للأسرة، وذلك بمنحه للعسيرة دون الميسورة.
- ٦- ان منح الزوجة سماحات مثل الزوج والذي ينسجم مع الشريعة الاسلامية امر مقبول، ومع انه من البديهي انه في الغالب الاعم ما يكون هو الزوج الذي يعيل العائلة، بذلك يكون من العدل ان يكون السماح المقرر للرجل اكثر مما هو مقرر للمرأة، وهذا ما يستوجب ضرورة التفرة في مقدار الاعفاء حسب الحالة الاجتماعية للمكلف وهذا ما نقترحه على المشرع الضريبي العراقي في المستقبل.
- ٧- نقترح على المشرع العراقي في المادة السادسة الفقرة الرابعة منه ان يقتصر الدمج على دخول الاولاد الذين يتراوح اعمارهم ما بين اربعة عشرة ولغاية قبل بلوغهم سن الرشد وتعديل هذه الفقرة، بسبب وجود عائلات كثيرة في المجتمع لا تستطيع سد حاجاتها اليومية بسبب العوز او كثرة مصاريفهم لكثرة اولادهم، خصوصا في الارياف و الاحياء الشعبية في المدن، حيث انه في الغالب الاعم ان هؤلاء عاطلين عن العمل وبالتالي ليس من العدالة خضوعهم للضريبة.

ثبت المصادر والمراجع

اولا : الكتب:

- ١- د.احمد جمال الدين موسى ،"توزيع واعادة توزيع الدخل القومي"، دبلوم القانون العام ،كلية الحقوق، جامعة المنصورة ، ١٩٨٦.
- ٢- د.السيد عبد المولى : المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٧.
- ٣- د.جلال مطاوع ابراهيم، د. محمد هشام الحموي، د.محمود عباس حمدي، د.محمد عبدالعظيم حسن، د.احمد ابو الوفا رمضان، مقدمة في المحاسبة الضريبية، الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين و الضريبة المستقطعة من المنبع و الضريبة العقارية، الكتاب الاول ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١٧.
- ٤- جهاد سعيد ناصر خصاونة ،مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الاردني ،دراسة تحليلية ،بدون مكان الطبع ،١٩٩٥.
- ٥- حسن عداي الدجيلي ،شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ،الطبعة الاولى ،مطبعة عصام ،بغداد ،١٩٨٨.
- ٦- درائد ناجي احمد ،علم المالية العامة و التشريع المالي في العراق ،الطبعة الاولى ،العاتك لصناعة الكتب ،القاهرة ،٢٠١٢.
- ٧- د.سعدى بسيسو، موجز في علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التقيض، بغداد، ١٩٥٠.
- ٨- أ.د. سليمان احمد اللوزي و د.علي محمد خليل، المالية العامة، دار نهران للنشر والتوزيع، عمان، اردن، ١٩٩٩.
- ٩- طارق الحاج، المالية العامة، ط١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩.
- ١٠- د.ظاهر الجنابي، علم المالية العامة و التشريع المالي، جامعة بغداد كلية القانون، دار الكتب للطباعة و النشر، جامعة الموصل، بدون سنة الطبع.
- ١١- د.ظاهر الجنابي، علم المالية العامة و التشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ١٢- د. عادل فليح العلي و د.طلال محمد كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، الايرادات العامة و الموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة و النشر ، الموصل ، ١٩٨٩.
- ١٣- د. عادل فليح العلي ،المالية العامة و التشريع المالي ،الدار الجامعية للطباعة و النشر ،الموصل ،٢٠٠٢.
- ١٤- د.عصام عفيفي حسين عبدالبصير ، تجزء القاعدة الجنائية، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣.

- ١٥- د.فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٧٣.
- ١٦- د.قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة و التشريع المالي، دار ابن الاثير للطباعة و النشر، جامعة الموصل، الموصل، ٢٠١٠.
- ١٧- أ.د. محمد توفيق طاقة و د. هدى الغراوي؛ اقتصاديات المالية العامة، ط ٢، دار المسيرة، عمان، ٢٠١٢.
- ١٨- د. محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٩.
- ١٩- د.محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، ١٩٦٩.
- ٢٠- د.وليد زكريا صيام، وائل عودة العكشة، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع، ط٢، عمان، ١٩٩٧.

ثانياً: الرسائل والاطاريح

- ١- احمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي، اطروحة دكتوراه مقدم الى مجلس كلية الحقوق بجامعة الموصل، ٢٠١٠.
- ٢- خيرى ابراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، رسالة ماجستير مقدم لكلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٤.
- ٣- دعاء محمد جمعة عبدالدايم، اثر الاعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية: الدخل، القيمة المضافة، الاملاك: المطبقة في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، ٢٠١٨.
- ٤- رحيم حسين موسى، العدالة الضريبية، رسالة ماجستير مقدم الى مجلس كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، ٢٠٠٢.
- ٥- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للاشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراه في القانون العام مقدمة لكلية الحقوق جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، ٢٠١٢.
- ٦- زياد احمد علي عرباسي، العدالة من وجهة نظر ارباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ٢٠٠٨.
- ٧- سعيد الوردى، الحماية الضريبية للاسرة في المغرب، رسالة ماجستير مقدم الى كلية الحقوق بجامعة فاس المغربية، ٢٠٠٥.
- ٨- سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل رسالة ماجستير في القانون العام مقدم الى كلية القانون جامعة بغداد، ٢٠٠٦.
- ٩- د.عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدم لكلية الحقوق جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
- ١٠- محمد محمود الغانم، الاعتراضات الضريبية اسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل و المكلفين، رسالة ماجستير محاسبة، مقدم الى قسم المحاسبة بكلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، ٢٠١١.
- ١١- محمد صالح، دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠١٤.
- ١٢- ناهدة عبدالغني محمد العزاوي، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، اطروحة دكتوراه مقدم الى كلية القانون بجامعة بغداد، ٢٠٠٦.

ثالثاً : البحوث و المجلات :

- ١- أ.م.د.قيس حسن عواد البدراني، لئجة صالح حمة طاهر، جامعة الموصل كلية الحقوق، الاعفاءات المقررة للنطاق الموضوعي لضريبة دخل العمل دراسة قانونية مقارنة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، العراق، بدون عدد و سنة الطبع.
- ٢- د.قيس حسن عواد البدراني، الاستثناء في قانون ضريبة الدخل العراقي - دراسة مقارنة، بحث منشور في مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العدد الثالث عشر لسنة ٢٠٠٦م.
- ٣- د.محمد ابراهيم الشافعي، الصواب القانوني و الفنية للضريبة على الدخل، دراسة مقارنة و تطبيقية على دول مجلس التعاون الخليجي، منشور في ملحق خاص بالمؤتمر السنوي الرابع (القانون .. اداة للاصلاح و التطوير) العدد ٢، الجزء الاول، مايو ٢٠١٧.

رابعاً: القوانين :

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
- ٢- قانون ضريبة العقار النافذ رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩
- ٣- قانون الموازنة العامة العراقية لعام ٢٠٠٨.
- ٤- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩٩) لسنة ١٩٤٩ الملغي.
- ٥- قانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ الملغي.
- ٦- قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدلة بقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الملغي.
- ٧- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- ٨- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .
- ٩- قانون تعديل قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ .

١٠- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمرقمة برقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الملخص

من بين المبادئ السامية التي ينبغي على البشر الالتزام بها في حياته ويؤمن بها، هو مبدأ التعايش و مراعاة الآخرين، لانه بدونه يصعب على المجتمعات و طبقاتها الاستمرار في الحياة، ايا كانت صورة تلك المراعاة، لذلك قد يقتضي الظروف الخاصة او الوضع الاجتماعي الخاص مراعاتهم، وهذا ينسجم مع ما يؤمرنا الباري عزوجل به من القيام بالعمل الصالح لتعزيز ذلك التعايش والمراعاة، وكل ذلك بمجموعها ينبغي ان ينعكس على اعمال والتصرفات القانونية للدولة بشكل عام، وخصوصا اعمال المشرع او الادارة على حد سواء عند تشريعهما او تنفيذهما للقواعد القانونية على المواطنين.

ومن ثم يندرج الاشخاص ذوي الامكانيات المحدودة ماديا ضمن الذين يستوجب مراعاتهم قدر المستطاع، لغرض النهوض بهم و وضعهم على السكة الصحيحة لقطار الحياة، ويكون تلك المراعاة من قبل سلطة دنيوية عليا والمتمثلة بالدولة، وبالاخص عندما يفرض الابعاء العامة على الناس ومنها فرض الضريبة.

وعليه ولاجل استمرار الدولة بكل مرافقها في تقديم الخدمات العامة، يقوم مشرع الادارة المالية و التشريع المالي في كل بلدان العالم، باصدار القوانين و القرارات المنظمة لكيفية وآلية فرض الضريبة على المكلفين، والتي هي عبارة عن استقطاع نقدي تقوم بفرضها الدولة عبر مؤسساتها المالية، على كل شخص سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا، مراعيًا في ذلك حجم دخلهم وامكانياتهم وبدون حصولهم على المقابل المباشر، وذلك لغرض تغطية النفقات العامة للدولة.

لذلك تقوم الادارات المالية بتحديد الدخل الذي يخضع لدفع الضريبة عنها، اضافة الى تعيين الاشخاص المكلفين، وبما ان الضريبة لا يتم فرضها على الاشخاص بل على الاموال التي حصلت عليها هذه الاشخاص خلال السنة المالية، و لاسباب اعلاه فان القانون يراعي اوضاع و ظروف المكلفين، ومن ثم لايقوم القانون بمعاملة متساوية لمكلفين اثنين من حيث اخضاعهما لنفس الضريبة، وان الشخص في القانون يشمل الى جانب الايدي الشخص المعنوي ايضا، لكن مجال الدراسة هو الشخص الايدي المكلف، والاخير لا يخضع بالتساوي فيما بينهم للضريبة، بل تختلف المسألة من مكلف لآخر مراعيًا الظروف المختلفة لهذا الشخص او ذلك، وان القانون المقارن قد ميز او فرق بينهم على اسس تتعلق بالحالة الاجتماعية والمركز القانوني للمكلف، حيث راعى القانون بهذا الخصوص و فرق في سن المكلف و حالته الشخصية، وكذلك في جنسية المكلف، واخيرا فرق حسب دخل الاسرة، وكل ذلك عند فرضه للضريبة، وهو تفريق لايتعارض مع مبدأ المساواة امام الابعاء العامة و مبدأ المساواة امام القانون.

Abstract:

Amongst the prominent principles that individuals must follow in their life and believe in it, is the principle of coexistence and taking others into account, because without these it would be difficult for the societies and their strata to survive, whatever was the form of this consideration, that is why special circumstances or special social situation may require their consideration. And this is consistent with what Allah Almighty commands us to do good deeds to enhance this coexistence and consideration, and all of that in a whole should reflect on the legal acts and behaviors of the country as a general, especially acts of a legislator or the administration separately whether when enacting or implementing the legal rules on the citizens.

And then the people with limited financial capabilities are enlisted along with those that should be taken into account as much as is achievable, for the purpose of advancing them and putting them on the right railway of life train. And this consideration is done by the state authority mainly when general burdens such as taxation are imposed on the public.

In addition to and for the state with all of its facilities to continue giving public services, a financial administration and legislation legislator in all the countries around the world issues regulatory laws and decisions for taxation modality and mechanism on the assigned people, which is basically deduction of cash that the state imposes by the way of its financial foundations, implied on each individual whether he/she was natural or legal by taking the size of his/her income and capabilities into consideration and without them getting the services immediately, in order to cover the state's general expenses.

That is why the financial departments determine the income that is to be deduced for taxation, as well as employing the assigned individuals. Since tax is not imposed on the people but the on the money that these people have gained during a fiscal year, and because of the reasons above, law does consider the conditions and circumstances of the assigned individuals, and indeed any individual in the law is considered to be a natural and a legal one, but the law does not treat the assigned individuals equally in doing the same taxation and the latter is not treated equally including the but rather the issue differs from a charged person to another depending on the different circumstances each one is in. And indeed comparative law has distinguished or differentiated between them on the basis of social status and legal position of the assigned person, where the law has taken these, age differences, personal status, nationality, and differentiation according family income into account when imposing taxes, and it is a differentiation method that does not oppose the equality principle before the general burdens' and the law.

Keywords: tax, financial legislation, financial administration.