



موطن النشاط التجاري والزامية التكليف الضريبي

أ. د. سعد عطية حمد

dr.saadalatyya@gmail.com

كلية القانون والعلوم السياسية جامعة كركوك

م. م. جعفر يحيى جعفر

مقر وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Domicile of Business and Mandatory Tax Assignment
Prof. Dr. Saad Atyya Hamad
Faculty of Law and Political Science / University of Kirkuk
Asst. Lec. Ja'afar Yaha Ja'afar
Ministry of Higher Education and Scientific Research

الملخص

أخذت العديد من التشريعات الضريبية بمعيار الموطن والاقليمية - الموطن - كأساس لفرض الضريبة، ولكن اسس تطبيق هذا المعيار يختلف من دولة الى اخرى إذ تشترط بعضها - الدول - لغرض فرض الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية مزاولة النشاط داخل اقليمها الجغرافي وهذا ما يعرف بمعيار اقليمية النشاط الذي يعد كافيا بذاته لفرض الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية بمجرد مزاولة المكلف بالضريبة نشاطا تجاريا او صناعيا داخل اقليم دولة معينة، حتى ولو لم يكن له فيها مؤسسة مستقرة وبعض التشريعات الاخرى تشترط ممارسة النشاط عن طريق مؤسسة مستقرة لفرض الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية، اما اذا تحققت الارباح عن غير طريق هذه المؤسسة المستقرة فلا تفرض الضريبة، ولأهمية هذا الموضوع استلزم الحديث في معيار اقليمية النشاط وتقييمه وتحديد هذا النشاط في القانون المقارن وتحديد هذا المعيار في القانون العراقي وتأصيل هذا الموضوع في غاية الأهمية إذا يعد الاساس في الاعفاء الضريبي او التكليف الملزم للشركات والمؤسسات الاخرى ، وعليه لا مناص من اتفاقيات ضريبية بين الدول بغية القضاء على الازواج الضريبي والغش الضريبي من خلال تبادل المعلومات بين الدول من خلال إدارتها الضريبية ولأجل ذلك كله يقتضي أن تكون الإعفاءات الضريبية متطابقة مع الاتفاقيات الدولية ولكن بحدود لا تؤدي إلى الإضرار بخزينة الدولة من جهة وفعالة في مجال جذب رؤوس الأموال الأجنبية داخل البلد لما فيها من فوائد تنعكس إيجابا على الاقتصاد الوطني من جهة أخرى .

الكلمات المفتاحية: تعريف الاقليمية، معيار الاقليمية، قيمة معيار الاقليمية، الموقف المقارن، موقف القضاء

Abstract

Many tax legislations have taken the criterion of domicile and territoriality – domicile – as a basis for imposing the tax, but the basis for applying this criterion differs from one state to another, as some states – for the purpose of imposing tax on industrial and commercial profits, require practicing the activity within their geographical territory. It is sufficient by itself to impose tax on industrial and commercial profits as soon as the taxpayer engages in a commercial or industrial activity within the territory of a particular country, even if he does not have a permanent establishment in it. Profits are not made through this stable institution, so tax is not imposed, and because of the importance of this topic, it necessitated talking about the criterion of the territoriality of the activity and its evaluation, the determination of this activity in the comparative law, the determination of this criterion in the Iraqi law, and the rooting of this issue is very important if it is the basis for tax exemption or the binding assignment of companies and institutions the other. Accordingly, there is no escape from tax agreements between countries in order to eliminate double taxation and tax fraud through the exchange of information between countries through their tax administrations. For all of this, it was required that tax exemptions be consistent with international agreements, but within limits that do not lead to harming the state's treasury on the one hand, and effective in attracting foreign capital into the country because of its benefits that reflect positively on the national economy on the other hand.

Keywords: Definition of territoriality, the criterion of territoriality, the value of the criterion of territoriality, the comparative value, the position of the judiciary

المقدمة

ان تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث المكان يعد من اهم الامور التي لا يمكن اغفالها في حماية الدين الضريبي ومن هذا المنطلق فقد تباينت اتجاهات الدول في نظامها القانوني في بيان مدى سريان وخضوع الاشخاص الطبيعية والمعنوية للضريبة، ولا شك لما لهذا

الموضوع من أهمية في حماية المال العام وزيادة موارد الدولة وتعظيم إيراداتها، ومن جهة أخرى فإن البحث في هذا الموضوع يعد ذو اثر بالغ في منع التهرب الضريبي والعمل من خلال تبني هذه الأفكار في حماية المكلفين من الازدواج الضريبي.

أولاً: أهمية الدراسة

لاينكر ان البحث في موطن النشاط التجاري والزامية التكليف الضريبي من اهم المفردات التي يستلزم العمل من خلالها على وضع تشريعات تصب في حماية المال العام وتعظيم موارد الخزينة العامة للدولة من خلال تبني اتفاقيات دولية وتشريعات صارمة تأخذ على عاتقها الموازنة بين حماية المال العام من جهة والحفاظ على ثقة المكلفين وعدم الحاق الغبن والحيث بهم من خلال فرض أكثر من ضريبة بحقهم.

ثانياً: اشكالية الدراسة

لاشك ان المشاكل التي يعاني منها المكلفون هي من اهم العوائق التي تعاني منها الدول والمكلفين على حد سواء اذ ان تناقض القوانين وتعارضها بين الدول يعد الاساس الذي تنتبثق من خلاله الكثير من المشاكل والتي رأيناها على ارض الواقع من خلال المنازعات التي تحصل بين الدول من جهة وبين المكلفين والدولة التي يعملون فيها من جهة أخرى، وبذلك فان وجود تشريعات غير دقيقة وسليمة سيؤدي الى هروب رؤوس الاموال الى الخارج من جهة وعزوف المستثمرين من الاستثمار في البلدان من جهة أخرى.

ثالثاً: منهجية الدراسة

سنتبنى في هذا البحث منهجية الاستقراء العلمي والتطبيقي في موطن النشاط التجاري والية فرض التكليف الضريبي على المكلفين ومدى سلامة هذا التكليف من خلال دراسة علمية تفصيلية تصب في تحليل النصوص القانونية والوقوف على مدى صحة فرض التكليف الضريبي والية حسم النزاع الذي ينشأ عنه.

رابعاً: هيكلية الدراسة

سنفصل هذا البحث في دراسة علمية نتناول فيها مبحثين اثنين نبحث في الاول في التعريف بمعيار الموطن - الاقليمية - وتقييمه وتحديد في القانون المقارن من جهة والقانون العراقي من جهة أخرى لنعرج في بيان الانتقادات والمحاسن التي وجهت لهذا المعيار ثم ننتقل الى مبحث ثاني لنبين معيار اقليمية النشاط التجاري في العراق وتفصيله تشريعاً وفقهاً وقضاءً.

المبحث الاول

التعريف بمعيار الموطن وتقييمه وتحديد في القانون المقارن

يعد معيار موطن النشاط من المعايير المهمة التي اعتمدتها معظم الدول وذلك لمزاياه التي يتمتع بها في فرض الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية واستنادا الى هذا المعيار فان مجرد مزاولة نشاطا تجاريا او صناعيا في دول معينة حتى ولو لم يكن له فيها مؤسسة مستقرة امكن القول بقيام الزام ضريبي لاشك فيه بحكم قيام الواقعة المنشئة للضريبة هذا و تشترط بعض الدول ان يكون النشاط على وجه الاحتراف اي بصورة معتادة ومنظمة بينما بعض الدول الاخرى تكتفي بمجرد ممارسة المكلف للنشاط ولو تم ذلك بصورة عرضية وعليه سنتناول في هذا المبحث تعريف وتقييم معيار اقليمية النشاط التجاري والصناعي في المطلب الاول وتحديد هذا المعيار في القانون المقارن في المطلب الثاني وكما يلي: -

المطلب الاول

التعريف بمعيار اقليمية النشاط التجاري وتقييمه

ولغرض الاحاطة بتفاصيل اقليمية النشاط وتقييمه سنتناول هذا التفصيل في فرعين اثنين نخصص الاول في بيان تعريف معيار موطن النشاط ونحدد في الثاني تقييم معيار الموطن وكما يأتي :-

الفرع الاول

تعريف معيار موطن النشاط

يُعرف معيار موطن النشاط ان الضريبة تفرض لزماً لاحالة في حالة انعقاد تصرفات او نشاطات ضمن حدود الدولة او انها تتخذ من الارباح والاموال والايرادات الموجودة داخل اقليم الدولة وعاء لها^(١).

ويتبين من ذلك انه من غير الممكن فرض الضريبة على مهنة او عمل او نشاط حصل في اقليم دولة اخرى باعتبار ان القانون الضريبي يعمل به في اقليم الدولة التي اصدرته وموطنها الا اذا تبني القانون الضريبي معيار الجنسية لفرض الضريبة بما يبرر ذلك ان الدولة هي التي تعمل على تنظيم امور الحياة في المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية وبالتالي هي التي تهيب الاجواء والظروف المناسبة لتحقيق الارباح للأفراد و على الافراد ان يسهموا من اجل توفير الاموال اللازمة لتمكين الدولة من القيام بوظائفها والتي تعود بالفائدة عليهم جميعاً .

ان السيادة الضريبية حالها حال السيادة السياسية اي انه لا بد ان تكون محدودة من الناحية الجغرافية ولذلك تسمى بإقليمية الضريبة او المواطن

و تجدر بنا الاشارة هنا الى وجود اختلاف بين الاقليم الضريبي او السيادة الضريبية عن الاقليم السياسي، فهناك بعض الاقاليم التي تخضع للسيادة السياسية ويكون لها مع ذلك سيادة ضريبية خاصة بها و نظام ضريبي خاص بها مثل اقليم ما وراء البحار والتي تخضع للسيادة الفرنسية في حين انها تطبق قانونا ضريبيا خاصا بها ومستقل عن نظام الدولة الفرنسية حري بالقول ان بعض الدول حددت شروط وخصائص الضريبة التي يجب ان تخضع لمبدأ قانونية الضريبة وذلك كما جاء في الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا في مصر، ان فرض الضريبة يخضع لمبدأ السيادة الإقليمية - الموطن - للدولة اي يحق للدولة ان تخضع للضريبة كل من تتوفر فيه شروط الاخضاع وذلك على امتداد النطاق الاقليمي للدولة و على اساس المساواة والعدل بمقتضى ما لها من سيادة^(٢).

(١) عائدة علي عيسى، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية في لبنان ، دراسة ، مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية في لبنان سنة ٢٠١٢ ، ص ٢ .

(٢) جلسة ٩ يناير ١٩٩٥ قضية رقم ١٩ السنة (١٥) دستورية ، المنشورة في الجريدة الرسمية عدد (١٦) بتاريخ ١٢ ايار ١٩٩٥ ص ٩٦٨ . نقلا عن الموقع الانكليزي الخاص بشبكة المحامين العرب .

هذا وقد فرق خبراء الضرائب بين المعايير التي تستند الى شخص المكلف وتعرف بالمعايير الشخصية وتتمثل في الجنسية والموطن والمعايير التي تستند الى المادة الخاضعة للضريبة سواء اكانت دخلا ام راس مال وتعرف بالمعايير الموضوعية وتتمثل في البلد مصدر الدخل او مكان وجود المادة الخاضعة للضريبة، وقد افينا ان الكثير من الدول تأخذ بمعيار الاقليمية - الموطن - كأساس لتحديد سيادتها الضريبية حيث اشار التقرير الصادر عن خبراء عصبة الأمم في سنة ١٩٢٣ الذي اوضح اهمية معيار الاقليمية - الموطن - كأساس لحق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تحققت على اقليمها سواء كانت لشخص يحمل جنسيتها او لشخص اجنبي استنادا الى ان البلد قد يسهم في تكوين هذا الدخل واكدت ذلك اللجنة الضريبية التابعة للأمم المتحدة حيث قررت حق الدولة التي تكون مصدرا للدخل في فرض الضريبة على هذا الدخل وذلك في التقرير الصادر سنة ١٩٥٢. (١)

الفرع الثاني

تقييم معيار الاقليمية - الموطن

يتميز معيار الاقليمية - الموطن - بمزايا عدة اخذت به الكثير من الدول ويتم اعتماده في نظامها القانوني، الا انه ورغم محاسن هذا المعيار فانه لا يخلو من بعض الانتقادات ولذلك سوف نتناول هذه المزايا والانتقادات وكالاتي :

اولاً : مزايا معيار اقليمية النشاط - الموطن

يمكن استخلاص مزايا معيار الاقليمية - الموطن - على النحو الاتي :

١. تمكين الدولة: ان الدولة عندما تتمتع بسيادته اقليمية وحق طبيعي في تطبيق قوانينها وانظمتها داخل نطاق اقليمها اي في حدودها الجغرافية فان ذلك يعطيها سلطة لإجبار المكلفين على دفع الضرائب كونها تستطيع مراقبه جميع النشاطات التي تجري داخل اقليمها وما ينشأ عنها من ارباح و إيرادات ودخول للضريبة. (٢)
٢. حفظ سيادتها: ان من اهم مظاهر سيادته الدولة هو تطبيق قانونها الضريبي مكانيا على اقليمها وفي حال تجاوز هذا القانون حدود الدولة فان ذلك يشكل انتهاكا لسيادته دولة اخرى وبذلك يمكننا القول ان فرض الضريبة على مال او ايراد داخل اقليم دولة اخرى يعني مساسا بسيادة تلك الدولة لان لهذه الدولة (الأخيرة) السلطة المطلقة على الاموال والارباح والإيرادات الواقعة داخل حدود اقليمها

٣. يعالج مشكلة الازدواج الضريبي: ان تطبيق معيار الاقليمية - الموطن - لوحده من قبل الدول قد يؤدي الى حل ظاهره الازدواج الضريبي لان السبب في هذه الظاهرة هو اخذ الدول بمعايير مختلفة عند تحديد نطاق سريان الضريبة كان تأخذ بعض الدول في معيار الجنسية مثلا في حين يأخذ البعض الاخر في مبدأ الاقليمية - الموطن.

٤. يحمي المال العام ويؤمن خدمات للمكلفين: ان الدولة التي يكون فيها موقع المال تؤمن العديد من الخدمات للمكلفين بالضرائب كما انها تكفل الحماية للأموال التي يحصلون عليها داخل اقليمها وانطلاقا من هنا يصبح لزاما على هؤلاء المساهمة في حمل الاعباء العامة و دفع الضريبة الواجب ادائها وفق القانون كي تتمكن الدولة بالمقابل من القيام بواجباتها تجاه المقيمين على ارضها (٣)

ثانياً : الانتقادات الموجهة الى معيار الاقليمية - الموطن

ان اهم الانتقادات التي يمكن ان توجه الى معيار الاقليمية - الموطن - تتلخص في صعوبة تطبيق المعيار في بعض الاحيان إذ ان الاموال المنقولة يكون من الصعوبة بمكان تطبيق معيار الاقليمية - الموطن - عليها نظرا للقدرة على نقلها من دولة الى اخرى وبالتالي امكانيه التهرب من الضريبة المستحقة على الدخل (٤) فضلا عن كون هذا المعيار يؤدي الى وقوع المكلف في الازدواج الضريبي من جهة وافلات المكلفين من الضريبة من جهة اخرى. وبذلك يتبين لنا ان مسألة نقل او تهريب الاموال او الارباح المحققة داخل اقليم دولة ما لا تتعلق بالضرائب فحسب وانما ايضا بالضوابط (القوانين والأنظمة) التي يجب ان تضعها كل دولة بالنسبة الى خروج او دخول الاموال منها واليه بهدف ضبط عمليات تهريب الاموال وبالتالي تحصيل الضرائب المستحقة لصالح الخزنة العامة

المطلب الثاني

تحديد معيار اقليمية - موطن - النشاط التجاري والصناعي في القانون المقارن

نظرا للمزايا التي يمكن ان تتحقق وفق معيار اقليمية النشاط التجاري والصناعي فقد اخذت عدد من التشريعات المقارنة بهذا المعيار وسوف نتناول ذلك كما يأتي بفروع ثلاثة تخصص الاول لبيان هذا المعيار في التشريع الفرنسي ونعرج في الثاني لتوضيح معالم هذا المعيار في التشريع المصري لنختتم هذا المطلب في بيان ما عليه هذا الامر في التشريع العراقي وكما يأتي :

الفرع الاول

معيار اقليمية النشاط التجاري في التشريع الفرنسي

لقد مر القضاء الفرنسي بعدد من المراحل بشأن تحديد معيار فرض الضريبة فقد اخذ في اول الامر بمعيار المؤسسة المستقرة وبعد ان استقرت الاحكام لفترة طويلة من الزمن على هذا المعيار تحول القضاء الفرنسي الى معيار اقليمية النشاط وقرر ان العبرة بمزاولة النشاط

(١) شافي ناصر، دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي، مجلة الابحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ٢ علي لوني، ٢٠٠٠م، ص ٢٦.

(٢) حميد علاوي حسب، الاقليمية - الموطن - كمعيار للخضوع للضريبة بحث مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة ١٩٩٩، ص ٨.

(٣) حميد علاوي حسب، الاقليمية كمعيار للخضوع للضريبة، مصدر سابق، ص ١٠.

(٤) باسعيد الحاج فريد، دورة العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي الضريبي في الجزائر، ٢٠٠٤، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة الجزائر، ٢٠٠٥/ ٢٧، ص ٢٧

في فرنسا بصرف النظر عن وجود مؤسسة مستقرة في فرنسا أو الخارج فيكفي الخضوع للضريبة الفرنسية مباشرة نشاط صناعي أو تجاري على وجه الاعتياد أو نشاط يكون كافياً لفرض الضريبة الفرنسية^(١). واستناداً إلى ذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بأن الضريبة الفرنسية تسري في حالة قيام المشروع الأجنبي على وجه الاعتياد في فرنسا من نشاط صناعي أو تجاري وإذا كان هذا النشاط يكمل في فرنسا عمليات تكون دورة تجارية كاملة وذلك كله دون اعتبار لوجود مؤسسة مستقرة في فرنسا من عدمه وتجدر الإشارة هنا إلى أن الإدارة الضريبية الفرنسية فسرت تعبير (دورة تجارية كاملة) على أنها مجموعة العمليات الضرورية لتحقيق ربح سواء كانت مدنية أو تجارية و سواء تمت في وقت واحد أم بصوره متعاقبة وتسري الضريبة على الأرباح التي تنسب عرضاً إلى هذه العمليات^(٢).

وتطبيقاً لذلك قضى مجلس الدولة الفرنسي بسريان الضريبة حتى ولو لم توجد مؤسسة مستقرة في فرنسا على أرباح شركة أجنبية تداول بصفة معتادة إعادة التأمين ضد المخاطر المحتمل نشوئها في فرنسا وتحديد الأرباح التي تحصل عليها شركة أجنبية تعمل في فرنسا وتنظيم إدارة محفظة مالية للقيم المنقولة فيها دون أن تكون هذه الإدارة المركز الرئيسي للشركة إلا إذا تبين من ظروف الحال أن العمليات المؤداة على هذه القيم ليست إلا امتداداً ضرورياً للاستغلال في الخارج أو النتيجة العارضة لأصل صناعي موجود في الخارج وكذلك تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من قيام وكيل في إيداع البضائع في مخزن في فرنسا وبيعها منه والعمل على اجتذاب العملاء وزيادتهم^(٣).

أما إذا قام مشروع أجنبي بشراء مواد أولية في فرنسا وتشغيلها في الخارج ثم باع المنتجات المصنوعة من هذه المواد في فرنسا فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بعدم سريان الضريبة إذ في هذا الفرض تشتمل الدورة المولدة للأرباح ليس فقط على شراء وبيع في فرنسا ولكنه أيضاً على صنع تم في خارج فرنسا بحيث لا يمكن القول بأن المشروع اكمل في فرنسا عمليات تكون دوره تجارية كاملة^(٤) وكذلك قضى بعدم سريان الضريبة على أرباح الشركة الأجنبية التي مقرها إنجلترا وتقوم بأبرام عقود توريد فحم مع عميل واحد في فرنسا إذ لا يعد نشاطها من قبيل اعتياد مزاوله النشاط الصناعي أو التجاري في فرنسا^(٥).

الفرع الثاني

معيير اقليمية النشاط التجاري في التشريع المصري

استناداً إلى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بشأن الضرائب على الدخل اخضع المشروع أرباح الصفقة المنفردة للضريبة إذ جاءت المادة (١٥/٢) من القانون الأخير ولم تشترط ضرورة مباشرة النشاط في مصر على وجه الاعتياد والاستمرار بالنسبة للأفراد والشركات والأشخاص بل تسري الضريبة الموحدة على أرباح النشاط التجاري والصناعي على صافي الأرباح الذي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة متفقة للشروط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية أي أن الصفقة المنفردة يجب أن تتم في إطار نشاط تجاري أو صناعي ليستقيم المعيار .

أي أن ذلك يعني هناك نوع من التنظيم يمكن أن يستخلص منه اتجاه صاحبه إلى الاستمرار في العمل التجاري أو الصناعي حتى ولو كان كل نشاطه قاصراً على صفقة واحدة أما بالنسبة للشركات التجارية فيشترط لخضوع أرباحها - شركات الأموال - في مصر للضريبة أن يكون لها مؤسسه مستقرة في مصر^(٦).

و يلاحظ على المادة ١١١ المعدلة بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣^(٧) أنها أضيفت إلى الفقرة الأولى الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج من لم يكن متخذاً شكل مؤسسة مستقلة بهذا تكون هذه الإضافة قد أنهت الخلاف حول المعيار الذي يستند إليه في تحديد متى تعد المنشأة المصرية مشغلة في الخارج وقد أدى هذا التعديل إلى تنسيق هذه المادة المعدلة مع المادة ١٦/٢ من القانون الجديد فيما يتعلق بإقليمية النشاط التجاري والصناعي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص الذين يمتد نشاطهم إلى الخارج وكذلك تم تعديل البند ١ من المادة ١١١ بحيث تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١^(٨) بدلاً من الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤^(٩) إذ أن القانون الأخير قد ألغى وحل محله القانون الأول

وأضاف المشرع أصناف بعض الجهات إلى نطاق الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال وهي التي تخضع لأي قوانين أخرى غير القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ كالشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار أو الخاضعة لقانون الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال أو شركات قطاع الأعمال العام وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى فيما عدا الخاضعين لأحكام الكتاب الأول من هذا القانون وهي شركات الأشخاص بأنواعها المختلفة .

(١) الحكم الصادر في ١٩٣٧/٦/٨ ، من قبل مجلس الدولة الفرنسي والذي يتبنى معيار اقليمية النشاط ، و الذي يقضي على أن أرباح المشروع الأجنبي التي تتحقق من شراء بضائع في فرنسا و بيعها فيها ولم يحتفظ بمنشآت فيها لايلزم بالضريبة ثم توالى الأحكام بعد ذلك لتأخذ بمعيار الموطن الاقليمية لفرض التكاليف الضريبي، و ينظر في ذلك JURIS – CLAASEURFISCAL – قسم ٢٠١

(٢) ينظر JURIS CLAASEURFISCAL – DOLMIESEKERTAN قسم ١/١٤ من ٣٣

(٣) مجموعة احكام مجلس الدولة الفرنسية ، سنة ١٩٤٧ ، ص ٢٩٤ .

(٤) مجموعة احكام مجلس الدولة الفرنسي سنة ١٩٤٨ ، ص ٢٩١

(٥) مجموعة احكام مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٤٧ ، ص ٣٩٤ .

(٦) د. زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، سنة الطبع ١٩٩٤ عالم الكتب ، القاهرة ، ص ١٦٦ .

(٧) ينظر قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ النافذ المعدل.

(٨) ينظر قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل.

(٩) ينظر قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الملغى.

المبحث الثاني

تحديد معيار اقليمية النشاط التجاري والصناعي في القانون العراقي

لغرض الإحاطة بتفصيل معيار اقليمية النشاط التجاري والصناعي في القانون العراقي يستلزم تسليط الضوء لتفصيل هذا المعيار بتقسيمه الى مطالب اربعة نبحث في المطلب الاول موقف التشريع الضريبي العراقي من اقليمية النشاط التجاري والصناعي في العراق ونعرج في المطلب الثاني في بيان موقف القضاء العراقي من اقليمية النشاط التجاري والصناعي في العراق و كما يأتي:

المطلب الاول

موقف التشريع العراقي من اقليمية النشاط التجاري في العراق

لقد عالج المشرع العراقي الية فرض الضريبة على اساس الموطن - الاقليمية - منذ صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته والذي بين الحدود المكانية المنظمة للضريبة على الدخل، وبعد ذلك صدر قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣^(١) النافذ المعدل والذي جاء فيه تفصيلاً دقيقاً لآلية فرض الضريبة على اساس مبدأ الاقليمية والموطن وعد الشخص معنوياً كان ام طبيعياً مقيماً من عدمه وبموجب المادة (٥) من هذا القانون فإن الضريبة تفرض على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يستلمه منه^(٢)، اما المادة ٢١ فقد جاءت بتفصيل دقيق نتناوله في النقاط الآتية:

١. يكون الشخص غير المقيم المشار اليه فيما يلي من هذه المادة غير المقيم عرضة لتقدير وفرض الضريبة ويكون خاضعاً لها باسم امينة او وصيه او للجنة او باسم اي مفوض او تاجر بالعمولة او وكيل او حارس او قضائي او رئيس شعبة او مدير شركة سواء كانوا يتسلمون الدخل ام لا بعين الطريقة او بنفس العقد او كما كانت تقدر على غير المقيم لو كان مقيماً في العراق وقبض ذلك الدخل فعلاً ويكون غير المقيم عرضة لتقدير الضريبة عليه وخاضعاً لها عن اي دخل ناجم او مستحصل بواسطة تفويض او تجارة بالعمولة او وكالة او حراسة او قضاء او رئاسة شعبة او مدير الشركة، جدير بالإشارة انه استناداً إلى احكام المادة الحادية والستون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ صدرت تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية^(٣)، وقد حسمت هذه التعليمات التعامل الضريبي حينما نصت على تعد متاجرة مع العراق وتخضع لضريبة الدخل عقود التجهيز المبرمة بين العراق والجهات الاجنبية بصرف النظر عن محل تسليم البضاعة أو الإقامة^(٤).
٢. اذا تعاطى احد الاشخاص غير المقيمين عملاً تجارياً مع شخص مقيم وظهر للسلطة المالية بسبب العلاقة الخاصة والكائنة ما بين المقيم غير المقيم والسيطرة المهمة لاحدهما على الارض انه من الممكن ادارة العمل التجاري او فعلاً تتم ادارته بصورة لا تترك للمقيم ربها ما او ارباحاً اقل مما يمكن الحصول عليها فتقدر الضريبة بالنظر الى الارباح الحقيقية على غير المقيم ويكون خاضعاً لها باسم المقيم كما لو كان وكيلاً لإدارة العمل عن غير المقيم.
٣. اذا ظهر للسلطة المالية او لجنة التدقيق بان مقدار المكاسب والارباح الحقيقية العائدة لشخص غير مقيم وخاضع للضريبة باسم المقيم لا يمكن التحقق منها بسهولة بوجه من الوجوه فللسلطة المالية او لجنة التدقيق اذا وضعت ذلك مناسباً تقدر الضريبة على غير المقيم وتجعله خاضعاً لها بنسبة مئوية عادلة ومعقولة على مقدار الاعمال التجارية التي يقوم بها غير المقيم بواسطة المقيم او معه وفي احوال كهذه فان احكام هذا القانون المتعلقة بتقديم التقارير او البيانات من قبل الاشخاص الموكلين عن غيرهم تشمل كذلك وجوب تقديم التقارير او البيانات من قبل المقيم عن العمل التجاري الذي يقوم به المقيم بنفس الطريقة المتبعة من قبل اشخاص نائبين عن اشخاص محجور عليهم او اشخاص غير مقيمين وفي كل حاله تعين مقدار الارباح بالنسبة المئوية بعد ان يؤخذ بنظر الاعتبار من قبل السلطات المالية ويكون عرضه للاستئناف كما هو منصوص عليه في هذا القانون.
٤. ليس في هذه المادة ما يجعل غير المقيم خاضعاً للضريبة باسم دلال او تاجر عمولة او وكيل بصورة اخرى ما لم يمكن ذلك دلال او التاجر بالعمولة او الوكيل شخصاً مفوضاً وقائماً بأعمال وكالة منتظمة من غير المقيم او شخصاً خاضعاً للضريبة كما لو كان وكيلاً بناء على منطوق الفقرتين (٢/٣) من هذه المادة عن المكاسب والارباح الناجمة من البيوع والمعاملات التي تتم بواسطه دلال او وكيل وهكذا^(٥).
٥. ان مجرد قيام شخص غير مقيم لتنظيم بيوع او معاملات مع اشخاص اخرين غير مقيمين لا يجعله خاضعاً للضريبة بناءً على منطوق الفقرتين (٢/٣) من هذه المادة عن المكاسب والارباح الناجمة من تلك البيوع والمعاملات.
٦. اذا كان احد الاشخاص غير المقيمين خاضعاً للضريبة باسم مفوض او تاجر او وكيل او حارس قضائي او رئيس شعبة او مدير شركة عن المكاسب والارباح الناجمة من قيامهم ببيع بضائع او محصولات صناعة في خارج العراق فللشخص الذي باسمه جعل غير المقيم خاضعاً للضريبة اذا رأى ذلك مناسباً ان يقدم استدعاء الى السلطة المالية وفي حالة الاستئناف اليها او الى لجنة التدقيق يطلب فيه جعل تقدير الضريبة على المكاسب والارباح او تعديلها بالنسبة الى الارباح التي قد ينتظر عادة الحصول عليها من قبل احد التجار او من قبل احد البائعين بالتجزئة الذي ابتاعها من صانعها او من منتجها مباشرة فيما لو كانت البضائع قد اعطيت من قبل صانعها او منتجها او نيابة عنهما البائع بالتجزئة وعندما تقتنع السلطة المالية و لجنة التدقيق بان مقدار الارباح هو بالنسبة المذكورة اعلاه فيجري التقدير او يعدل وفق ذلك

(١) للمزيد ينظر نص المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ النافذ المعدل.

(٢) يتضح من هذا النص انه نص عام يشمل الدخل التجاري وغير من صور الدخل، عبد الحسن هادي صالح، اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي رسالة مقدمة الى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، سنة ١٩٨٣، ص ١٢٨.

(٣) تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية والمنشورة في الوقائع العراقية بالعدد ٤٠٨٤ في ٢٥/٨/٢٠٠٨.

(٤) ينظر المادة (١) من التعليمات اعلاه.

(٥) ينظر نص المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ النافذ المعدل.

٧. ان احكام هذه المادة لا تجعل غير المقيم خاضعاً للضريبة وفق الفقرة ١ من المادة ٢ من هذا القانون والتي تنص مصادر الدخل الذي تفرض عليها ضريبة ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع الخ.. الا اذا كانت الصنائع^(١) او الاعمال التجارية او المهن او اي معاملته ذات صبغة تجارية والتي نجم عنها المكاسب والارباح جرت في العراق وللسلطة المالية التفريق بين المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق ويكون قرارها في هذا الشأن تابعاً للاستئناف والتمييز

اما المادة ٥٢ فقد نصت على ان تطبيق الاحكام التالية لتقدير الضريبة وجبايتها من اصحاب وسائل النقل البحرية والنهرية والبرية ومستأجرها على اختلاف انواعها عند اشتغالها في العراق او وصولها مدينة او ميناء في العراق اذا كان اصحابها او مستأجرها ساكنين خارج العراق، وقد جاء في تفصيل هذه المادة ما يأتي:

١. يكون الدخل الخاضع للضريبة بمقدار يعادل ٧,٥% من مجموع المبلغ الذي يمكن ان يتسلمه او يستحقه صاحب واسطة النقل او مستأجرها من الركاب والحيوانات والبضائع المشحونة في العراق

٢. اذا لم يكن لصاحب واسطة النقل وكيل في العراق بعد ربانها او سائقها وكيلاً لصاحبها او مستأجرها^(٢)

هذا ويتبين لنا من النصوص المتقدمة ان المشرع العراقي قد اخضع غير المقيم للضريبة عن نتائج اعماله التجارية والصناعية التي تجري في العراق ولم يضع معياراً محدداً لاعتبار عملية ما عملية جارية في العراق لكي تخضع نتائجها للضريبة في العراق او بالعكس ان ثم عملية تجارية تمت خارج العراق لكي تستبعد نتائجها من الخضوع للضريبة في العراق و ما فعله المشرع من ذكر المتاجرة مع العراق لا يعد معياراً واضحاً اذ يحتاج الى تحديد وقد خول المشرع في هذا الإدارة المالية سلطة التفريق بين ما يعد تجارة في العراق وبينما يعد التجارة مع العراق وجعل قرارها في هذا الشأن خاضعاً لرقابة القضاء

المطلب الثاني

موقف القضاء العراقي من اقليمية - موطن - النشاط التجاري والصناعي

لقد كان موقف المشرع العراقي متذبذباً من ناحية تحديد الجهة المختصة بفرض المنازعة الضريبية اذ ان القضاء العادي كان هو السلطة صاحبة الاختصاص الاصيل في فرض المنازعات الضريبية وقد كان لهذا القضاء دوراً بلغ من الشأن الذي يستحق الاحترام من خلال ما سنراه في سياق هذا البحث من احكام رصينة كان لها قصب السبق في حماية المال العام بشكل عام والدين الضريبي بشكل خاص، وبعد صدور القوانين الضريبية المتعاقبة واستناداً الى نص المادة ٥٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ النافذ المعدل وقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ النافذ المعدل وقانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ النافذ المعدل والتي تقضي : لا تنظر المحاكم اية دعوى تتعلق بتقديم للضريبة ورفضها او اي معاملة اجريت وفق احكام هذا القانون عدا ما نص عليه في المادة ٤٠ منه وقد تضمنت بيان جهة الطعن في القرارات الضريبية ويتم هذا الطعن على مرحلتين المرحلة الاولى امام الجهة الإدارية نفسها والمرحلة الثانية امام لجنة التدقيق لجنة الاستئناف وهذه اللجنة عبارة عن هيئة ادارية ذات اختصاص قضائي قوامها عضوين اداريين من الموظفين المختصين ورئيس يشترط ان يكون قاضياً من قضاة الصنف الثاني على الاقل وتعد قراراتها نهائية حيث تم الغاء الطعن امام محكمة التمييز بموجب القانون رقم ٧ لسنة ١٩٧٠^(٣) وتصدى القضاء العراقي الى موضوع تحديد مكان الدخل التجاري والصناعي الخاضع للضريبة الإقليمية في جملة من القضايا التي عرضت عليه وسنتعرف على بعضها لنقف على المعيار الذي استخلصه بهذا الشأن، وللخصوصية التي تمتاز بها الدعاوي الضريبية فقد وردت عدة تعديلات تارة تعيد اختصاص فرض المنازعة الى القضاء العادي كما جاء في نص المادة ١٠٠ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ والذي نص على (يحضر النص في القوانين على تخصيص أي عمل او قرار اداري من الطعن) وبذلك صدر قانون التعديل الثاني لقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوي، ليعيد للقضاء دوره البارز في هذا الشأن دون ان يلغي اللجان الادارية ذات الاختصاص القضائي التي كان لها هي الاخرى دور مهم في حسم المنازعات الضريبية وفق القوانين الضريبية العراقية النافذة^(٤).

ومن الوقائع المهمة في هذا الموضوع قيام المصرف الشرقي في بغداد في عام ١٩٤٧ ببيع كميات من السبائك الذهبية والجنهيات الذهبية لحساب اشخاص غير مقيمين في العراق وحقق من جراء ذلك ارباح كبيرة فقررت ادارة ضريبة الدخل اخضاع تلك الارباح بعدها ارباحاً متحققة من عمليات تجارية وقعت في العراق وهنا لم يقتنع المصرف المذكور بقرار السلطة المالية فاستأنف لدى لجنة التدقيق في بغداد على اعتبار انه لم يكن سوى وكيل عن الحكومة البريطانية في تصريف السبائك الذهبية لقاء عمولة ، و ان ملكية هذه الاموال تعود الى الحكومة البريطانية وان الارباح الناتجة من هذه الصفقة تعود اليها بطبيعة الحال وان القواعد المعروفة في القانون الدولي العام هو انه: تعفى الاموال العائدة الى دولة ما في دولة اخرى الا ان السلطة المالية اصررت على تقديرها امام لجنة الاستئناف واستندت الى الاسباب الآتية:

ان الارباح التي حققها المصرف الشرقي _ المستأنف من بيع السبائك الذهبية خاضعة لضريبة الدخل ولا يوجد ما يمنع الحكومة العراقية من مطالبة المصارف بدفع الضريبة حيث لم يرد في القانون المذكور او في اي قانون اخر او اي اتفاقية دولية ما يستثني مثل هذه الارباح من الضريبة فهي مجرد معاملة تجارية قام بها المصرف نيابة عن شخص غير مقيم بصرف النظر عن صفته وانه مسؤول عن نتيجتها بعده وكلاهما ادعاء المصرف بان الاموال تعود ملكيتها الى الحكومة البريطانية وان قواعد القانون الدولي العام تجعل الاموال العائدة الى احدى الدول غير خاضعة الى الضرائب في الدول الاخرى فهذا القول يمكن الرد عليه بان سيادة الدولة في فرض الضرائب تنصب على المال لا على الاشخاص وقد اصدرت لجنة التدقيق^(٥) قرارها القاضي بتأييد السلطة المالية فيما ذهبت اليه ومن بين ما جاء بهذا القرار ان السفارة البريطانية لا تعد الممثلة للحكومة البريطانية في الامور التجارية المصرفية والتي قامت بها هذه الحكومة بواسطة وكيلها

(١) الصنائع يقصد بها في القانون العراقي الاعمال الصناعية ، د. صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق من الناحية الفنية والاقتصادية ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٧٠، ص ٤٠.

(٢) عبد الحسن هادي صالح ، اقليمية الضريبة في القانون العراقي ، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ١٩٨٣، ص ١٣٤ .

(٣) عبد الحسن هادي :- اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي ، مصدر سابق ، ص ١٤٥ .

(٤) الدستور العراقي النافذ لعام ٢٠٠٥م.

(٥) قرار لجنة الاستئناف ذي الرقم ٨٤١ بتاريخ ١٩٤٧/٨/٢٤ .

المصرف المذكور ولما كانت الحكومة البريطانية بالنظر لما تقدم غير مقيمة في العراق وان السفارة لا تمثلها في هذا الخصوص فان ما حققته من ارباح في العملية التجارية المذكورة يخضع للضريبة وفق القانون العراقي وقد اتجه المصرف الشرقي بعد ذلك الى محكمة التمييز طالبا نقض القرار والغاء الضريبة، فأصدرت هذه المحكمة قرارها^(١) القاضي بتأييد الحكم المستأنف ان بيع الذهب في العراق يعد عملاً تجارياً صريحاً قدم بواسطة الممثلين التجاريين البريطانيين وان معاملة كهذه تخضع للضريبة وفق القانون العراقي، اما الحصانات والامتيازات المعترف بها للدول فلا تتعلق الا بأشخاص السفراء والممثلين السياسيين ولا علاقة لها بالأعمال التجارية التي تقوم بها حكوماتهم، كذلك اعتبار السفارة البريطانية مقيمة في العراق امر غير وارد لان الممثلين السياسيين في الخارج يعدون كأنهم مقيمون في بلادهم حسب احكام القانون الدولي العام وتعد السفارة جزء من اراضي الدولة التابع لها السفير و عليه فان استلام المال وتصريفه في العراق من شخص غير مقيم يدخل تحت احكام القانون الضريبي العراقي وتخضع نتائجه للضريبة حسب المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل الذي ينص على اخضاع الشخص غير المقيم للضريبة ويكون خاضعاً لها باسم امينة او مفوض او تاجر بالعمولة او وكيله.

ولما سبق ذكره في الحكم اعلاه يمكننا القول بانه هناك نشاط تجاري تمت ممارسته في العراق من قبل شخص غير مقيم بواسطة شخص مقيم مما اقتضى خضوع نتائجه للضريبة على الدخل في العراق.

وفي قضية اخرى فرضت السلطة المالية ضريبة على احدى الشركات غير المقيمة في العراق على اعتبار انها مارست عملاً تجارياً فيه الا ان الشركة لم تقتنع بذلك مدعية انها لم تمارس اي عمل تجاري في العراق وكانت حججها التي تمسكت بها هي: انه لم يكن لها وكيل في العراق وكل ما هنالك انها كلفت احد الاشخاص بترغيب التجار العراقيين على شراء منتجاتها دون ان تخولهم حق عقد الصفقات التجارية باسمها و لحسابها في العراق او استلام المبالغ نيابة عنها، وان طلبات المشتري كانت ترسل مباشرة الى الشركة كما ان معاملة عقد البيع يشترط ان تتم في باريس وطبقاً لهذه الاعتبارات فان اعمال الشركة تعد متاجرة مع العراق لا متاجرة في العراق وذلك لوقوعها في الخارج، اما السلطة المالية من جانبها فلم تقتنع بالحجج اعلاه وردت على ادعاءات الشركة بقولها، ان هذه الشركة كان لها وكيل في العراق بدليل ان العقد نفذ بمجرد ارتباط المشتري في العراق بإيجاب الشركة غير المقيمة او بإيجاب وكيلها في العراق كما ان محل تسليم البضائع يشترط ان يكون في العراق، اذ ان الشركة تعرض اسعار بضاعتها للمشتريين على اساس تسليم المال في ميناء البصرة ويجري تنظيم القائمة النهائية وبوليصة الشحن بعد فحص الاموال وقيامها في البصرة ايضاً، كما ان دفع الثمن يتم في العراق بواسطة المصارف العراقية و كل هذه الوقائع تعد قرائن واضحة وقاطعة على ان الشركة كانت تقوم بأعمال تجارية في العراق الامر الذي يجعلها خاضعة للضريبة وفق القانون العراقي الا ان الشركة لم تقتنع بادعاءات السلطة المالية فاستأنفت القرار لدى لجنة التدقيق في بغداد و اصدرت هذه اللجنة قرارها القاضي بتأييد السلطة المالية في ما ذهبت اليه وعندما لم تقتنع الشركة بقرار لجنة التدقيق فقد طعن به امام محكمة التمييز بصفتها جهة طعن نهائية حينئذ وقد اصدرت المحكمة قرارها^(٢) المؤيد . للسلطة المالية اذ جاء القرار المذكور بأن الشركة وللظروف التي هي عليها تتعاطى الاعمال التجارية في العراق وبهذا الصفة تكون خاضعة لضريبة الدخل العراقية وفق القانون العراقي. ويتبين من هذا الحكم ان الشركة مارست نشاطات تجارية في العراق وقد تمت بواسطة وكيل لها فيه مزود بسلاطون ابرام العقود مما اقتضى خضوع نتائج هذا النشاط للضريبة وفق القانون العراقي

وفي قضية اخرى حكم القضاء العراقي بعدم استحقاق ضريبة الدخل على شركة اجنبية خارج العراق حيث لم يكن هناك عمل تجاري في العراق حيث ان شركة اجنبية كانت خارج العراق واستلمت بضائع من العراق فباعتها على حساب مرسلها واستوفت عن ذلك عمولة معينة وقد فرضت ادارة ضريبة الدخل الضريبة على مبلغ العمولة على اعتبار ان الشركة المذكورة ممارسة عملاً تجارياً في العراق بالرغم من انها لم تستلم تلك المبالغ في العراق^(٣).

هذا ولم تقتنع الشركة بقرار ادارة ضريبة الدخل فاستأنفته لدى لجنة التدقيق في بغداد فأصدرت هذه اللجنة قرارها القاضي بتأييد السلطة المالية فيما ذهبت اليه و استحقاق الضريبة على المبالغ المتحققة للشركة، الا ان الشركة لم تقتنع بقرار لجنة التدقيق فاتجهت الى محكمة التمييز طالبة نقض القرار والغاء الضريبة المفروضة مستندة في ذلك الى الحجج الآتية :-

ان مهمة الشركة تتحصر في بيع البضائع على حساب التجار العراقيين لقاء عمولة معينة فقط دون ان يوجد بينها وبينهم وكلاء اخرين وان العمولة التي تأخذها الشركة لم تنشأ في العراق وانما نشأت في لندن و تدفع ضريبة عنها هناك وليس في العراق وان قانون ضريبة الدخل يجعل الارباح خاضعة للضريبة اذا انشأت في العراق وان عقود التسليف والبيع تمت في لندن وحصلت هناك مباشرة بدون وساطة .

هذا وقد اصدرت محكمة التمييز قرارها^(٤) لصالح الشركة وقضت بان القرار القاضي بالزام الشركة على تأدية الضريبة بوصفها غير مقيمة قرار غير صحيح لأنه لم يثبت كونها زاولت عملاً تجارياً في العراق نشأ منه ربح لا مباشرة ولا بالواسطة ويتضح من هذا الحكم انه جعل مناط استحقاق الضريبة للقيام بأعمال تجارية في العراق اما مباشرة او بالواسطة و لما لم يثبت ذلك فقد قضت المحكمة بعدم استحقاق الضريبة وتريد المحكمة بتعبير مباشرة او بصورة غير مباشرة هو قيام الشركة بأعمال تجارية بنفسها في العراق او قيامها بهذه الاعمال بواسطة وكلاء عنها يقومون بأعمال وكالة منتظمة او اشخاص مفوضون عنها في اجراء ما تتطلبه الاعمال التجارية وحكم القضاء العراقي باستحقاق الضريبة في قضية اخرى على نتائج العمليات التجارية التي تتم في العراق بواسطة اشخاص مقيمين فيه لحساب اشخاص مقيمين في الخارج حيث قدرت السلطة المالية ارباح الشركات غير المقيمة في العراق بواسطة احدى المشاركات المقيمة

(١) قرار محكمة التمييز المرقم ٤٧/١٠٦ بتاريخ ١٩٤٧/١١/٢٠ .

(٢) قرار محكمة التمييز ذي الرقم ٩٤٢/٤١ بتاريخ ١٩٤٢/٩/٢٠ .

(٣) المادة ٥ ، (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يستلمه فيه) .

(٤) قرار محكمة التمييز ذي العدد ١٣٨ / ٩٤٥ بتاريخ ١٩٤٦ / ٦ / ٢٥ .

فيه عن استغلال براءة اختراع وذلك بمبلغ ٣٥٧٩,٥٨٦ دينار لمدة سنتين ومن جهة ثانية لم تنزل السلطة المالية النفقات التي تكبدتها الشركة في الخارج لأغراض تطبيق الاختراع في العراق وان تطبيق الاختراع يعني ابتكار وسيلة جديدة لاختراع قديم^(١) وقد طعن وكيل الشركة بقرار السلطة المالية امام لجنة الاستئناف وجاء قرار هذه اللجنة مؤيد لاتجاه السلطة المالية في استحقاق الضريبة على ناتج هذه العملية باعتبارها تمت في العراق بواسطة اشخاص مقيمين في العراق لحساب اشخاص غير مقيمين و عدم تنزيل النفقات التي تمت في الخارج لأغراض تطبيق الاختراع، الا ان اللجنة المذكورة هنا سببت عدم تنزيل التكاليف باعتبار ان المبالغ المستلمة لقاء استغلال براءة الاختراع تشبه استقالة العامل من مهنته، عليه فأنها تخلع من الضريبة بعدها ربحاً صافياً هذا ويلاحظ من هذا الحكم انه قضى باستحقاق الضريبة عندما تتم الاعمال التجارية في العراق الا انه وقد سبب عدم تنزيل المصاريف باعتبار ان هذا المبالغ تشبه ما يتقاضاه العامل من مهنته، وان ذلك لا محل له حيث ان العملية ما خضعت الا لكونها عملية متاجرة فقياسها بأجر العامل قياس مع الفارق، وفي قضية اخرى حكم القضاء العراقي في استحقاق الضريبة على شركة اجنبية مركزها خارج العراق اذ قامت السلطة المالية بتقدير ارباح احدى الشركات النمساوية بنسبة ١٠% من قيمة تعهداتها لإنشاء جسر "كوبري" و "الكرادة المعلق" وان قيمة التعهدات بلغت ٧٧٣,٧١٠,٥٩٤ دينار (سبعمئة وثلاثة وسبعون الف وسبعمئة و عشرة دينارا و خمسمئة و اربعة وتسعون فلسا) واعتضت الشركة لدى السلطة المالية باعتبارها جهة طعن ادارية على هذا التقدير فردت السلطة المالية اعتراضها فالتجأت الى لجنة الاستئناف (لجنة التدقيق) وقدمت حججها التي تتلخص في انها شركة تقيم في النمسا وليس لها في العراق فرع وهي تمارس تجارة مع العراق فحسب وقد ردت لجنة الاستئناف اعتراضها مؤيدة القرار وفقا للمادة (١)^(٢) التي تؤيد بخضوع ارباح هذه الشركة للضريبة وفق القانون العراقي اما حجة الشركة باعتبارها تمارس تجارة مع العراق فقد ردت المحكمة قائلة: ان الشركة لم تكتف بتصدير الحديد والمواد بل عملت في العراق لإكمال الجسر كمتعهد ثانوي وان التعهدات تعد من مصادر الدخل الخاضع للضريبة حسب احكام المادة الثانية من القانون^(٣) هذا واتجهت الشركة بعد الى محكمة التمييز (النقض) في وقتها حيث كانت جهة الطعن نهائية و قد اصدرت هذه المحكمة قرارها^(٤) الذي نص على (لدى التدقيق والمداولة وجد ان القرار المميز بالنظر الى ما استند اليه من اسباب صحيحة وفقا للقانون وان الاعتراضات المتميزة غير واردة ذلك لأنه تبين من نتيجة التحقيقات الجارية بالوقائع الثابتة ان الشركة المميزة شركة اجنبية أقامت في العراق وقامت فيه بعمل تجاري وذلك لتنفيذ كافة الاعمال الخاصة بمجسر الكراة المعلق كمتعهد ثانوي وكان لها مكتب ادارة في موقع العمل الذي استخدمت فيه موظفين ومستخدمين و عمال عراقيين واجانب ولها معدات ومكائن استعملتها لهذا الغرض وان تعهداتها مطلق و غير مجزأ ولذلك فهي مشموله بحكم الفقرة ١٣ من البندين (ج، و) من المادة الاولى و الفقرة الاولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ عليه قرر تصديق القرار المميز ورد الاعتراضات التمييزية و تحميل المميز رسم التمييز، و عادت الشركة وقدمت طلب لدى محكمة التمييز في تصحيح القرار المميز وقالت ان القرار الذي صدقته محكمة التمييز مستند الى حكم الفقرة (ج، ١٣) المادة واحد من القانون غير صحيح وغير موافق للقانون اذ ان الفقرة ١٣ تنصب على الفرد الطبيعي و لا تتعداه الى الشخص المعنوي كالشركة قطعاً وتحديد كونه ساكناً في العراق او خارجه وصفه السكن لا ترد إلا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وإن تحديد شروط الإقامة وخصائصها وما ينطبق عليها هو الفقرة الثانية من المادة الخامسة باعتبارها غير مقيمة في العراق كما ان كافة الممارسات والتطبيقات العملية الخاصة بضرائب الدخل في العالم بصورة عامة تعد وجود فروع للشركات او وكالاتها ووسائلها سببا من اسباب اعتبار الشخص المعنوي المؤسس في الخارج مقيماً في البلد الذي وجدت في الفروع انما يستلزم اعتبارها مقيمة في بلد ما هو وجود مراكز السيطرة الرئيسية كمحل العمل ومركز الادارة الرئيسي او مكان الرقابة وذلك تجنباً للازدواج الضريبي و تنازع القوانين والسيادة القضائية التي من شأنها تقويم فرص العمل في العالم كما ان احتساب الضريبة جاء شاملاً لجميع الدخل وقد صدر قرار الهيئة العامة لمحكمة التمييز راداً طلب تصحيح القرار المميز بعده لا يستند الى سبب من الاسباب الواردة في المادة ١٩ من قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ و يبين لنا من الحكم اعلاه ان ثمة نشاطاً تجارياً تمت ممارسته في العراق مما اقتضى خضوع نتائجه للضريبة وفق القانون العراقي حيث يقول الحكم (ولما لم تكتف الشركة بتجهيز مواد الانشاء بل قامت بنفسها بعمليات تنفيذية وكان لها مكتب في العراق). بعد ان استعرضنا القضايا التي تعرض لها القضاء العراقي يمكننا ان نتساءل عن المعيار الذي تبناه للحكم على عملية تجارية ما تمت في العراق والقول بخضوع نتائجها للضريبة وفق القانون العراقي باعتبار ان الربح متحقق في العراق، وبممكن الإجابة باختصار ان القضاء العراقي اخذت بمعيار ممارسة النشاط التجاري في العراق مستنداً الى جملة قرائن بتحقيق هذا النشاط في العراق ومن هذه القرائن مكان تسليم البضائع مكان دفع الثمن وجود شخص ممثل عن غير المقيم ومزود بسلطة عقد الصفقات التجارية وما تتطلبه من اجراءات اخرى و القيام بالاعمال التنفيذية الخاصة في موضوع العقد وختاماً في نهاية هذا المبحث يمكن القول ان غير المقيم في العراق يمارس الاعمال التجارية بواحد او اكثر من الحالات الآتية :-

وهي حاله ممارسة النشاط التجاري بنفسه مباشرة مع عدم تحقق شروط الإقامة لتي نص عليها القانون وفي هذه الحالة يخضع الربح التجاري المتحقق في العراق للضريبة وفق القانون العراقي على اساس عدم الإقامة، و حاله ما اذا مارس غير المقيم نشاطه التجاري في العراق بواسطة مؤسسه ثابتة في محل عمل او فرع ... الخ وفي هذه الحالة تخضع الارباح المتحققة في العراق للضريبة وفق القانون العراقي وبحدود نشاط محل العمل في العراق، وكذلك حاله ما اذا مارس غير المقيم نشاطاً تجارياً في العراق بواسطة اشخاص يمثلونه و مزودين بسلطات كاملة في اجراء كل ما تقتضيه العمليات التجارية كالوكلاء المفوضين والوكلاء بالعمولة المزودين بالسلطات او اي شخص اخر يمثل غير المقيم، المهم

(١) د. محمود سمير الشرفاوي ، القانون التجاري ، سنة الطبع ١٩٧٨ ، دار النهضة العربية القاهرة ، مصر ، ص ٤٨٣ .

(٢) تنص على ان "يعتبر مقيماً في العراق غير العراقي الذي سكن العراق خلال السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا قل مجموعها عن ستة اشهر او سكنه مدة لا تقل عن اربعة اشهر متصلة

(٣) المادة الثانية /الفقرة الاولى و التي تنص على (ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية و الصنائع و المهن بما فيها التعهدات و الالتزامات و التعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف مادياً و معنوياً .

(٤) قرار محكمة التمييز ذي العدد ٤٠، ص، ١٩٨٠ بتاريخ ١٢/٢٧ .

ان يكون مخولاً بالسلطات الكاملة لهذا الغرض وفي هذه الحالة فان غير المقيم يخضع للضريبة وفق القانون العراقي عن ارباحه المتحققة في العراق فقط بصفته هذه (١).

وتجدر بنا الإشارة هنا الى ان غير المقيم اذا ما داوم على نشاطا عن طريق مؤسسه له في العراق او عن طريق شخص مفوض منه ومزود بكامل السلطات في ابرام الصفقات التجارية وتنفيذ جميع العمليات المتعلقة بها يلزم ان يخضع للضريبة وفق القانون العراقي ليس فقط عن ارباحه المتحققة في العراق بل عن الارباح التي تتحقق في الخارج والمتصل بالنشاط الذي يجري في العراق بشرط الا يكون النشاط الذي تم في الخارج منفصلاً او مستقلاً في الخارج او نشاطاً معتاداً هناك، وكذلك ان الفقرة الخامسة من المادة ٢١ قد نصت على ان مجرد قيام غير المقيم بتنظيم بيوع ... الخ جاءت زائدة حيث لاتخضع نتائج العمليات التجارية التي تتم بين اشخاص غير مقيمين في العراق للضريبة وفق القانون العراقي وذلك كتحصيل حاصل ومن ثم فليس هناك مقتضى للنص على استبعاد نتائج تلك العمليات (٢). هذا وبعد الاطلاع على موقف القضاء العراقي الحالي الفيناؤه ثابتاً على هذا السياق وذلك أن القانون الضريبي عندنا قد تثبت على مبدأ يكاد يكون ذلك القانون الذي لا يمكن المساس به، وأن التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي كان التعديلات خجولة لم تمس جوهر النص الضريبي والمعاملة الضريبية للشركات والأشخاص الأجنبية مما ألزم القضاء المضي في أحكامه على سوابق تقدم الحديث عنها وذلك بدليل قاطع احكمه التشريع الضريبي العراقي في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل (٣) وبالتالي فإن القضاء العراقي ملزم في أنه كل ربح تجاري او له صبغة تجارية والتعهدات والالتزامات والتعويضات والفوائد والعمولة واحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات لتختتم المادة الثانية بعبارة انه كل مصدر غير مُعفى في بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق يخضع للتحاسب الضريبي وهذا ما دأبت عليه أحكام المحاكم العراقية إلى وقتنا الحالي.

الخاتمة

في ختام بحثنا هذا لابد لنا ان نورد خلاصه من الاستنتاجات والتوصيات التي نراها مسك ختام لدراستنا هذه ونوردها تباعاً:-

اولاً الاستنتاجات

١. تعد الضريبة من اهم مصادر الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق النفع العام وان فرضها والاعفاء منها يجب ان يبنى على اسس سلمية وواضحة.
٢. ان ظهور المشاكل الضريبية الدولية سببها الاساسي الازدواج الضريبي الدولي الذي كان نتيجة لتطور وتوسع العلاقات الاقتصادية بين الدول والاختلاف في ضوابط الاختصاص للضريبة وكذلك في تفسير هذه الضوابط.
٣. ان الاتفاقيات الضريبية الدولية تسمح بتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وقد ساهمت الى حد كبير بتفادي الازدواج الضريبي الدولي كما تعد اداة هامة لمكافحة التهرب والغش الضريبي للدول من خلال احتوائها على احكام لتبادل المعلومات الضريبية بين الادارات الضريبية للدول المتعاقدة والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.
٤. ان اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تعد الحل الافضل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي اذ عن طريقها يمكن الاتفاق على انواع الدخول التي تفرض عليها الضريبة بين الدولتين.
٥. ان الاستثناءات على معيار الإقليمية - الموطن - متوافقة مع الاتفاقيات الدولية بهذا الخصوص وتعد فعالة اذا ما طبقت بصورة سليمة في جذب رؤوس الاموال الاجنبية على ان لا يكون ذلك على حساب الموازنة العامة لما لذلك من تأثير مباشر على الانفاق العام.

ثانياً التوصيات

- ان من جملة ما نراه ضرورة للإصلاح الضريبي في هذا البحث هو:
١. ضرورة ان يتضمن القانون الضريبي نصاً واضحاً بخضوع نتائج النشاط التجاري والصناعي متى تم هذا النشاط في العراق وإياً كانت صورته، وحينها لا يوجد مقتضى لتحويل الإدارة المالية سلطة تقديرية في ذلك.
 ٢. ان معيار الإقليمية - الموطن - هو الذي يفضل اعتماده من قبل المشرع العراقي لأنه يقلل من الاستدراج الضريبي الدولي ويكون منسجماً مع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وتجنب اعتماد مبدأ الجنسية.
 ٣. يستلزم تعديل التشريعات الضريبية وصياغتها بشكل يتناسب مع المستجدات الاقتصادية الدولية وبما يساعد على تحسين الوضع الداخلي والخارجي للدولة.
 ٤. اهمية تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الاجنبية الى العراق دون الرجوع الى تقديم الاعفاءات الضريبية التي تؤدي الى هدر في الإيرادات الضريبية.
 ٥. يقتضي النص على خضوع نتائج نشاط محلات العمل المؤسسات المستقرة الكائنة في العراق و لو كان هذا النشاط واقعاً في الخارج متى كان متصلاً بالنشاط الذي يتم في العراق و لم يكن نتيجة مؤسسه مستقرة ومتميزة في الخارج.
 ٦. يجب تحديد النص على الاشخاص المقيمين في العراق المفوضين من غير المقيم للقيام باعمال تجارية في العراق والمزودين بسلطات كاملة في هذا الخصوص.
 ٧. من الضروري قيام العراق بعقد الاتفاقيات الضريبية سواء كانت ثنائية او جماعية لجذب الاستثمارات الاجنبية للبلد ودفع عجلة الاقتصاد العراقي الى التقدم وضرورة متابعه الاتفاقيات قيد الانجاز التي تم ابرامها والتوقيع عليها من قبل الهيئة العامة للضرائب

(١) الفقرة ١ المادة ٢١ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

(٢) عبد الحسن هادي ، اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي ، مصدر سابق ، ص ١٥٩ .

(٣) ينظر المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

لأنها تصب في مصلحه الاقتصاد العراقي اذ ان عقد الاتفاقيات الثنائية او الجماعية وتفعيلها تجعل من العراق بيئة استثماريه جاذبه لتلك الاستثمارات دون الحاجه الى اعفاءات ضريبية تكون لفته محدودة
٨. ضرورة ان يراعى عند تطبيق الاتفاقيات العمل على تنظيم نفس انواع الضرائب التي تستهدف في واقعة ما اي الضرائب المماثلة لها في كلا الدولتين لتجنب الاشكالات عند تطبيق الاتفاقيات التي تمنع الازدواج الضريبي.

المصادر

اولاً: الكتب

١. د. حسين خلاف , الاحكام العامة في القانون الضريبي , سنة الطبع ١٩٦٦ , دار النهضة العربية , القاهرة , مصر.
٢. د. خالد سعد زغلول , تنازع القوانين في المجال الضريبي, دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن, ط١, جامعة الكويت, مجلس النشر العلمي, ٢٠٠٧.
٣. زكريا بيومي , النظام الضريبي الدولي , بدون سنة طبع , الفتح للطبع و النشر.
٤. د. زكريا محمد بيومي , موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين , سنة الطبع ١٩٩٤ عالم الكتب , القاهرة.
٥. د. محمود سمير الشرقاوي , القانون التجاري , سنة الطبع ١٩٧٨ , دار النهضة العربية القاهرة , مصر.
٦. هشام العمري , اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل , سنة الطبع ١٩٧٩ , مطبعة المعارف , بغداد , العراق.

ثانياً: الرسائل والاطاريح

١. باسعيد الحاج فريد , دورة الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي الضريبي في الجزائر , ٢٠٠٤ , رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة الجزائر , ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥
٢. د. صالح يوسف عجيبة , ضريبة الدخل في العراق من الناحية الفنية و الاقتصادية , اطروحة دكتوراه , مقدمة الى كلية الحقوق , جامعة القاهرة , ١٩٧٠.
٣. عائدة علي عيسى, اقليمية الضريبة على الارباح التجارية و الصناعية في لبنان , دراسة , مقارنة , رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية في لبنان سنة ٢٠١٢.
٤. عبد الحسن هادي صالح , اقليمية الضريبة في القانون العراقي , دراسة مقارنة, اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة القاهرة, كلية الحقوق, ١٩٨٣.

ثالثاً: الابحاث

١. حميد علاوي حسب , الاقليمية - الموطن - كمييار للخضوع للضريبة بحث مقدم الى كلية الادارة و الاقتصاد , جامعة بغداد , سنة ١٩٩٩.
٢. شافي ناصر , دور الاتفاقيات الضريبية الدولية في الحد من الازدواج الضريبي , مجلة الابحاث الاقتصادية , كلية العلوم الاقتصادية , ٢٠٠٠ .

رابعاً: الدساتير

- الدستور العراقي النافذ لعام ٢٠٠٥م.

خامساً: القوانين

- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ النافذ المعدل
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل.
- قرار محكمة التمييز ذي الرقم ٩٤٢ / ٤١ بتاريخ ٩٤٢/٩/٢٠١٩
- قرار محكمة التمييز ذي العدد ١٣٨ / ٩٤٥ بتاريخ ١٩٤٦ / ٦ / ٢٥
- قرار لجنة الاستئناف ذي الرقم ٨٤١ بتاريخ ١٩٤٧/٨/٢٤
- قرار محكمة التمييز المرقم ٤٧/١٠٦ بتاريخ ١٩٤٧/١١/٢٠
- مجموعة احكام مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ١٩٤٧ .
- مجموعة احكام مجلس الدولة الفرنسية , سنة ١٩٤٧.
- مجموعة احكام مجلس الدولة الفرنسي سنة ١٩٤٨
- قرار الاستئناف المرقم ١٦١ و المؤرخ في ١٩٧٦/٦/٥ مجموعة القرارات الضرائبية
- قرار محكمة التمييز ذي العدد ٤٠, ص, ١٩٨٠ بتاريخ ١٩٨٠/١٢/٢٧
- التعليمات رقم ٩٧٧٧٥/٣٠ بتاريخ ١٩٧٩/١١/١١
- تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية ٢٠٠٨ .
- الجريدة الرسمية عدد (١٦) بتاريخ ١٢ ايار ١٩٩٥ نقلا عن الموقع الانكليزي الخاص بشبكة المحامين العرب.

سابعاً: المصادر باللغة الاجنبية

V. OP.CT.P.349. COMMISSIONERS OF TAXATTION
JURIS – CLAASEURFISCAL 201
JURIS CLAASEURFISCAL–DOLMIESEKERTAN 1/14 33