المحاضرة الثانية: مادة المالية العامة

إعداد: الأستاذ المساعد الدكتور ايمان كاظم عباس

الفرع الثاني: سريان الضريبة من حيث المكان

من المعروف أن أهم مبادئ الخضوع للضريبة المعتمدة هي: **مبدأ التبعية السياسية ،مبدأ التبعية الاقتصادية، ومبدأ التبعية الاجتماعية**. يتحدد الأخير بمعيارين هما: **معيار الموطن ومعيار الإقامة**.

عند بحث وجهة نظر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل بخصوص هذا الموضوع، نجد أنه اعتمد بشكل أساسي على **معيار الإقامة** ضمن مبدأ التبعية الاجتماعية، وكذلك **مبدأ التبعية الاقتصادية**. كما أنه أخذ بمبدأ التبعية السياسية ومعيار الموطن ضمن مبدأ التبعية الاجتماعية بشكل مساعد وثانوي، وفيما يلي تفصيل ذلك:

المعيار الأول: معيار الإقامة

يعد معيار الإقامة أحد المعايير المحددة لمبدأ التبعية الاجتماعية، ويتضمن المكان الذي يسهل على الشخص الالتجاء إليه، وعادة ما يتطلب مدة تواجد داخل الدولة أقل من تلك التي يتطلبها الموطن. وقد أخذ المشرع العراقي بهذا المعيار بشكل أساسي، وتتضح أهمية هذا الأخذ من خلال التفرقة التي أقامها بشأن المعاملة الضريبية بين من يُعد "مقيماً "و"غير مقيم."

أولاً: التفرقة بين المقيم وغير المقيم

أخذ المشرع الضريبي بنظر الاعتبار أن تواجد الشخص بصفة مقيم داخل الدولة يساهم في أعباء الدولة أكثر من غير المقيم، كما أنه يستفيد بشكل أكبر من خدماتها ومنافعها؛ لذا يقتضي التفريق في المعاملة الضريبية بين كل منهما بغية محاباة المقيم على غير المقيم. وأهم مظاهر هذه التفرقة ما يلي:

1. **من حيث الدخل الخاضع للضريبة:**
   - **العراقي المقيم** (سواء كان شخصاً معنوياً أم طبيعياً) يخضع للضريبة عن جميع مدخولاته المتحققة داخل العراق أو خارجه.
   - **غير المقيم** فلا يخضع للضريبة إلا عن الدخل المتحقق له داخل العراق. وهذا مصداقاً للمادة (5/ف1) من القانون التي نصت على: *(تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه).*
2. **من حيث السماحات:**
   - يمنح الفرد المقيم، ويشمل ذلك المقيم غير العراقي الذي تقيم معه عائلته في العراق، السماحات القانونية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، سواء تلك المقررة عن ذاته أم زوجته أم أولاده غير الكبار. أما غير المقيم فلا يمنح هذه السماحات، وفي هذا الحال يستوي غير المقيم العراقي مع غيره.
3. **من حيث السعر:**
   - يخضع دخل المقيم، إذا كان شخصاً طبيعياً، لسعر ضريبي تصاعدي واحد، بينما يخضع دخل غير المقيم لنوعين من الأسعار: هي السعر التصاعدي الذي يماثل السعر المطبق على دخل المقيم، ويطبق فقط على الدخل المتحقق له من فوائد السندات والرهنيات والقروض والودائع والسلفات وكذلك التخصيصات السنوية أو الراتب التقاعدي والدفوعات السنوية الأخرى على أن لا يشمل ذلك المصارف.

ثانياً: تحديد الشخص المقيم

فرّق المشرع العراقي بين إقامة الشخص الطبيعي والشخص المعنوي بالشكل الآتي:

أ. إقامة الشخص الطبيعي:

تختلف إقامة الشخص الطبيعي باختلاف جنسيته (عراقي، أم عربي، أم أجنبي) ووضع قانون ضريبة الدخل شروطاً لعد المكلف مقيماً وكما مبين تفصيلاً:

1. **بالنسبة للعراقي:** يُعد مَن يحمل الجنسية العراقية مقيماً في الحالات الآتية:
   - إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل.
   - إذا لم يسكن العراق المدة المقررة أعلاه ولكن تغيبه عن العراق كان مؤقتاً وكان له موطن دائم ومحل عمل رئيسي فيه، (فيكون التغيب بسبب الدراسة أو المعالجة من مرض ما أو غير ذلك). وهنا نلاحظ ان المشرع قد أخذ بمعيار الموطن كأحد معايير التبعية الاجتماعية بغية منح المكلف صفة الإقامة.
   - الساكن خارج العراق من منتسبي دوائر الدولة والقطاع العام بشرط أن يكون معفياً من الضريبة في محل عمله.
   - المتقاعد الموجود خارج العراق حتى لو بصفة دائمة بشرط أن يكون معفياً من الضريبة في محل عمله.
   - من أعارت الحكومة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق إذا ما كان معفياً من الضريبة في محل عمله، كأن تغير الدولة أحد الأساتذة العراقيين إلى إحدى الجامعات في الخارج.
   - *أبرز ما يُلاحظ:* على الفقرات الأخيرة أن المشرع اشترط لكي يعد المكلف مقيماً في العراق أن لا يخضع للضريبة في محل عمله، وإلا بخلاف ذلك لا يعد مقيماً وغاية المشرع من وراء ذلك منع الازدواج الضريبي الذي يمكن أن يتحقق عند قيام المشرع العراقي بفرض الضريبة على الدخول المتحققة له في الخارج، كما أن الدولة التي يعمل فيها سوف تفرض الضريبة على هذه الدخول باعتبارها نشأت فيها.
2. **بالنسبة للشخص العربي:** كل من يحمل جنسية إحدى الدول العربية يُعتبر مقيماً في العراق طالما يعمل فيه بغض النظر عن مدة سكناه، وهذا الاتجاه منتقد لكونه يخل بمبدأ المساواة بين المكلف العراقي والعربي، حيث إنه اشتط في الأول شروطاً معينة لاعتباره مقيماً ومنها شرط المدة بعكس الثاني.
3. **بالنسبة للشخص الأجنبي غير العربي:** يُعتبر كل من يحمل جنسية غير الجنسية العراقية أو العربية مقيماً في العراق عند تحقق إحدى الشروط الآتية:
   - إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة أو ستة أشهر منفصلة خلال السنة التي نجم فيها الدخل.
   - إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق.
   - إذا كان من ذوي الاختصاص الفني وقد استخدم في مشروع صناعي مشمول بقانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.

ب. إقامة الشخص المعنوي:

نظم إقامة الشخص المعنوي نصين من نصوص قانون ضريبة الدخل:

- **الأول:** ورد في المادة (1/10/هـ) جاء فيها أن (كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، يكون محل عمله أو ادارته أو مراقبته في العراق).
- **الآخر:** فهو التعديل الذي تضمّنه أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم (49) لسنة ٢٠٠٤ للمادة (13) من قانون ضريبة الدخل، والذي بمقتضاه أصبحت الشركات الأجنبية المسجلة في العراق أو تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق خاضعة لهذه الضريبة وبسعر نسبي مقداره (15%).

والملاحظ على هذا النص أنه لم يبين حكم الشركات الوطنية، كما أن صياغته جاءت ركيكة بسبب سوء الترجمة من اللغة الأنجليزية الى اللغة العربية. وفي تصورنا أن المتمعن في فحوى النصين يمكن أن نستنتج بأن الشخص المعنوي يعد مقيماً في العراق إذا توفرت الشروط الآتية:

- أن يكون مؤسساً وفق القوانين العراقية ويكون له محل عمل في العراق أو مركز إدارة أو مركز مراقبة.
- أن يكون مؤسساً وفق القوانين الأجنبية ولكن له محل عمل أو إدارة أو مراقبة في العراق.

- أن تكون الشركة الأجنبية مسجلة في العراق (ويكون تسجيل الشركات الأجنبية عادة من خلال إجازات التأسيس (شهادات التأسيس) للأشخاص المعنوية في دائرة تسجيل الشركات (وزارة التجارة - قسم الشركات الأجنبية)، أما بالنسبة للشركات المحلية فإنه يكون في الدائرة نفسها ولكن في قسم الشركات الوطنية).

المعيار الثاني: معيار التبعية السياسية

أخذ المشرع العراقي بالنسبة للشخص الطبيعي بمعيار التبعية السياسية وبشكل لاحق بمعيار التبعية الاجتماعية (الإقامة)، وذلك واضح من نص المادة (1/ف1) التي فرقت بين العراقي وغير العراقي من حيث مدة الإقامة، كما يتضح الأمر جلياً في المادة (5/ف3) التي نصت على (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق). ومفهوم المخالفة لذلك أنه لو كان المكلف عراقي ومقيم في العراق فإن الضريبة تفرض عليه عن كل الدخول المتحققة في الداخل والخارج.

كما أن المادة ذاتها بينت في الفقرة (1) أنه تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه، وهذا يعني أن المشرع لكي يخضع المقيم للضريبة على دخله المتحقق في الداخل والخارج ان يكون عراقياً والا فان دخله لا يخضع للضريبة طالما هو غير عراقي حتى وان كان مقيماً الا بالنسبة لما تحقق له في العراق.

أما بالنسبة للشخص المعنوي، فإن قانون ضريبة الدخل كما بينا في السابق نص في المادة (1/10/هـ) بأنه يعتبر مقيماً كل شخص مؤسس بموجب القوانين العراقية وإذا رجعنا الى قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 باعتباره القانون الذي نظم شؤون الشركات الخاصة لوجدنا انه نص في المادة (23) بأنه تكون الشركة المؤسسة في العراق وفق احكام هذا القانون عراقية، أي اعتبر الشركة حاملة للجنسية العراقية بمجرد تأسيسها وفق القوانين العراقية. وإذا اردنا ان نوفق بين النصين الواردين في قانون ضريبة الدخل وقانون الشركات والمبيين اعلاه لخرجنا بنتيجة مفادها ان الشركة باعتبارها إحدى الأشخاص المعنوية وأبرزها اذا كانت مؤسسة وفق القوانين فإنها تكون مقيمة وفي ذات الوقت حاملة للجنسية العراقية. وهذا ما يدل على اخذ المشرع العراقي بمعيار الجنسية بالنسبة للشخص المعنوي.

المعيار الثالث: معيار التبعية الاقتصادية

نص قانون ضريبة الدخل في المادة (5 / الفقرة ٢) منه على (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه) وهذا يدل على اخذ المشرع العراقي بمبدأ التبعية الاقتصادية.

ولابد من القول ان معيار التبعية الاقتصادية قد يتحدد بمعايير عدة أبرزها:

1. معيار المؤسسة المستقرة.
2. معيار النشاط الإقليمي العارض.
3. معيار النشاط الإقليمي المعتاد.

وإذ بينا هذه المعايير في السابق فإننا نؤكد هنا ومن خلال النص الوارد اعلاه أن المشرع لم يشترط شروطاً معينة لإخضاع الدخل المتحقق في العراق للضريبة، وهذا يعني أنه اخذ بمعيار النشاط الإقليمي العارض، فأي دخل متحقق بشكل عرضي لشخص غير مقيم ولو لمرة واحدة يخضع للضريبة. علماً أن هذه الأحكام تشمل الأشخاص الطبيعية والمعنوية طالما هي غير مقيمة وتولد لها دخل في العراق.

ولابد أن نشير الى مسألة أخرى ان المشرع العراقي فرّق من حيث الخضوع للضريبة بين حالة المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق:

- **حالة المتاجرة في العراق:** تعني ان معظم نشاطات الشخص وججل ما يتعلق بمعاملاته التجارية قد تحققت في العراق.
- **أما الثانية:** فتتعني ان معظم نشاط الشخص قد تحققت في الخارج وان كان... (حتى لو تحققت بعض معاملاته في الداخل).