

اثر نطاق سريان الضريبة على إهدار مبدأ تكافؤ الفرص في ضريبة الدخل

ا.د.علي هادي عطية الهلالي

الباحث عقيل محمد رضا سلطان

كلية القانون - جامعة ذي قار

alhilaliail40@gmail.com

law5mas35@utq.edu.iq

مستخلص البحث:

تقوم الدولة بفرض الضريبة من خلال التشريعات الضريبية بما تملكه من سيادة وسلطان وإرادة على إقليمها، إلا أن التشريع الضريبي له خصوصية معينة، تجعل منه منفرداً بعض الشيء بخصوصية معينة عن الفروع الأخرى من القانون. من جانب آخر هناك مبدأ في القانون تحاول التشريعات الأخذ به وعدم إهداره، إلا وهو مبدأ تكافؤ الفرص، ومن هنا تبدو علاقة التشريعات الضريبية بهذا المبدأ ذات أهمية كبيرة، يحاول هذا البحث مناقشتها من خلال مناقشة المعايير التي تأخذ بها التشريعات الضريبية في تبعية المكلف الضريبية للدولة فارضة الضريبة. طرح البحث مجموعة من التساؤلات أهمها: ما هي معايير التبعية، وأيهما أنسب للأخذ به، وما مزايا وعيوب كل من هذه المعايير على حدة، وكيف يمكن للمشروع أن يتجنب العيوب فيها، وكيف له أن يبقي مزايا هذا المعيار أو ذلك، وهل تأخذ التشريعات الضريبية بمعيار واحد أو أكثر، ولماذا؟ ومن خلال تلك التساؤلات يمكن أن نبين العلاقة والنطاق المكاني لسريات الضريبة على مبدأ تكافؤ الفرص في قانون ضريبة الدخل. تم البحث في الموضوع من خلال تقسيمه الى مقدمة، وتمهيد، وثلاث فروع، وخاتمة. ومن خلال هذا البحث نحاول أن نضع أهم القواعد العامة للمشروع الضريبي للمحافظة على مبدأ تكافؤ الفرص والمتمثلة بعدم الأخذ بمعيار واحد في التشريعات الضريبية وهي أهم ما توصلت اليه الدراسة.

المقدمة:

أولاً: التعريف بالموضوع:

إن قاعدة تقيد الدولة بحدود إقليمها في ممارسة سلطة فرض الضريبة لا تبدو قاعدة عامة ذلك أن النظام الضريبي له ذاتية خاصة ومستقلة ليحقق الغرض منه، لهذا كان واجباً على المشرع الضريبي البحث في أكثر من معيار لغرض عدم إهدار مبدأ تكافؤ الفرص. في هذا البحث نخوض في المعايير المعتمدة غالباً من قبل الدولة، لنتعرف على أي هذه المعايير أقرب لتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص، وأيهما يبتعد عن تحقيق المبدأ.

ثانياً: أهمية الموضوع:

تتبع أهمية دراسة البحث من خلال الوصول الى التشريع الضريبي الأمثل سواء للدولة أو المكلف الضريبي، وذلك من خلال عدم إهدار مبدأ تكافؤ الفرص من جهة، وضمان حق الدولة المالي من جهة أخرى.

ثالثاً: مشكلة الموضوع:

- يطرح البحث عدداً من الإشكاليات، يتناولها البحث للإجابة عليها، وهي:
- ما هي المعايير التي تأخذ بها الدولة للنظر الى المكلف الضريبي في تبعيته؟
 - ما هي مزايا وعيوب كل من هذه المعايير؟
 - هل تتحدد الدولة من خلال التشريعات الضريبية بمعيار واحد؟



- ما هي العلاقة بين معيار التبعية ومبدأ تكافؤ الفرص بالنسبة للمكلفين ؟
 - كيف يمكن المحافظة على مبدأ تكافؤ الفرص في التشريعات الضريبية ؟
- رابعاً: هيكلية البحث:**

يتناول البحث المعايير العامة الثلاث (السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية) كأساس في البحث، فتغوص الدراسة في كل منها لمعرفة إيجابيات وسلبيات هذه المعايير على كل من الدولة والمكلف الضريبي وبالتالي نصل الى موضع مبدأ تكافؤ الفرص في كل من هذه المعايير.

خامساً: تقسيم البحث:

تناولنا البحث من خلال تقسيمه الى تمهيد، وثلاث فروع، وخاتمة.
أما التمهيد فتناول بيان مفهوم العلاقة بين الدولة والمكلف الضريبي والنطاق المكاني لبيان الضريبة، ثم تناولنا الفروع الثلاث لبيان كل من المعايير الثلاث بشيء من التفصيل على حدة، وهي المعيار السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وبيان عيوب ومزايا كل معيار وأثره على مبدأ تكافؤ الفرص. وختمنا البحث بما توصلنا إليه في الخاتمة.

تمهيد:

بادئ ذي بدء بات من المسلم به أنّ الضريبة تمثل للدولة مظهراً من مظاهر السيادة حيث تقوم بفرض الضريبة وجبايتها بما لها من سيادة وسلطان على إقليمها، مُعبرة عن إرادتها، تلازم الصفة العليا لسلطة الدولة ذاتها، شأنها في ذلك شأن أيّ فرع من فروع القانون الأخرى، تتّقدّد بحدود إقليم الدولة وتنفيذ إتجاه جميع المقيمين ضمن نطاقها وتصبح مُلزّمة لهم سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، دون أنّ تمتدّ الى إقليم دولة أخرى ورعاياها الذين يقيمون فيها⁽¹⁾. على ما يبدو أنّ ما تقدم ليس بقاعدة عامة لأنّ للنظم الضريبية ذاتية خاصة ومستقلة تجعلها مؤهلة لتحقيق الغرض منها، دون أنّ تفقده ضرورة التكامل والتناسق مع القوانين الأخرى، فإنّ نطاق تطبيقها قد لا يقتصر على رقعة معينة من الدولة بل يمتدّ ليشمل سائر أقاليم الدولة وتفرض على المواطنين سواء كانوا مقيمين بالدولة أو خارجها، وفرضها على الأجانب المقيمين بها لوجود أموالهم داخل حدود إقليم دولتها⁽²⁾ ولا تميز في نطاق فرضها ما بين محافظات أو أقاليمها، وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا لجمهورية مصر العربية في حثيات أحد قراراتها إذ نصت على أنّ الضريبة العامة المفروضة هي "تلك التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تبسط عليها دون سواها، ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها، بل يمتدّ تحقيق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة - بغض النظر عن تقسيماتها الإدارية- مرتباً دين في ذمة الممول، بما مؤداه تكافؤ الممولين المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز، وسريانها بالتالي - بالقوة ذاتها - كلّما توافر مناطها في أيّة جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة، ولا يعني ذلك أنّ يتمثل الممولون في مقدار الضريبة التي يؤدونها، بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية، فالتكافؤ أو التعادل بينهم ليس فعلياً، بل جغرافياً"⁽³⁾. ويتبين مما تقدم أنّ للدولة إخضاع أيّ فرد ينجم له دخل في حدود ذلك الإقليم للقوانين الضريبية المفروضة من قبلها، متى ما تحققت الواقعة المنشئة للضريبة للمكلف على إمتداد النطاق الإقليمي الوطني لها دون تمييز، بحيث يتكافؤ جميع المكلفين في فرص الخضوع بذات القوة جغرافياً، وأنّ الأفراد والدول لا تعيش في عزلة عن بعضها البعض مما أدى الى إنتقال الأفراد والأموال من بلد الى آخر من أجل الإستثمار والعمل، ولذلك قد يمتدّ نطاق سريانها على دخول مكلفين خارج نطاق إقليمها⁽⁴⁾. ومما لا شك فيه أنّ الدول تفسر المصدر الذي تستند



عليه كأساس في سلطتها بشأن فرض الضريبة وجبايتها على جميع أفراد الجماعة الى نظرية التضامن الإجتماعي التي تقضي بوجود تضامن ومشاركة جميع أفراد المجتمع في مواجهة الأعباء والتكاليف العامة كلاً حسب مقدرته المالية، حتى تتمكن الدولة من توفير الأمن والخدمات لإشباع الحاجات العامة لكافة الأفراد من أجل تحقيق الصالح العام دون الاعتداد والتركيز على المصالح الخاصة للأفراد، والأفراد يلتزمون بمساهماتهم بدفعها كواجب وطني، وضرورة إجتماعية يشارك فيها أفراد المجتمع جميعاً ويتكافون في ذلك المواطنون مع الأجانب إعمالاً لمبدأ التضامن الاجتماعي⁽⁵⁾، المقترنة بسيادة الدولة بما لها من سلطة وسيادة قانونية على أراضيها تلزم الأفراد بدفع ما تحدده من عبء ضريبي واجب الدفع على كل منهم عن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بحسب مقدرتهم التكبيلية⁽⁶⁾. وهي بذلك لها الحق بأن تخضع أفرادها والقائمين على أرضها بأن يشاركون بهذه الأعباء باعتماد ما تراه مناسباً ومنسجماً مع سياستها، ويخدم أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وفقاً لفلسفة وأيديولوجية الدولة ونظامها القانوني السائد⁽⁷⁾، لذلك فهي تعتمد لتحديد النطاق المكاني لسريان ضريبة الدخل، على عدة معايير وقد تختلف تطبيق هذه المعايير لخضوع المكلفين لضريبة الدخل من دولة الى أخرى، وإن ما يحدد اختلاف تلك المعايير هو مدى العلاقة التي يرتبط بها الفرد بالدولة، ويتبين لنا أن المعايير التي تعتمد عليها الدولة في تحديد نطاق سريان الضريبة لا تخرج عن ثلاثة وهي (معيار التبعية السياسية، ومعيار التبعية الاقتصادية، ومعيار التبعية الاجتماعية)⁽⁸⁾.

وقد يثار تساؤل أي هذه المعايير أصلح في المجال الضريبي لكي تأخذ بها الدولة ؟

على ما يبدو أن الدول كافة لا تتحدد بمعيار معين، لأن الدول غالباً ما تحرص بشكل مستمر ودؤوب على عدم التفريط بأي إيراد ضريبي، لذلك فإنها سوف تحرص على الأخذ بالمعيار الذي يوفر لها أكبر حصيله ضريبية ابتداءً، وقد تأخذ بمعيار يحقق لها أهداف أخرى تسعى إليها مبنية على تحقيق المصلحة العامة بجانب الهدف المالي للموازنة ما بين مصلحة الأفراد ومصلحة الخزينة العامة، لذلك سوف نجد أن العديد من التشريعات الضريبية أخذت بأكثر من معيار، ولكن الأهم سواء أخذت الدولة بمعيار واحد أو اثنين أن يكون ذلك المعيار لإخضاع المكلف للضريبة الواجب أدائها وفق القانون تتوفر له قوالبه الشكلية وأسسها الموضوعية ويكون مبدأ تكافؤ الفرص الذي تقوم عليه القانون الضريبي ضابطاً لها. لذا ارتأينا أن نبحث كل منهما بشكل موجز لنبين من بعد ذلك أثرهما على إهدار مبدأ تكافؤ الفرص في ضريبة الدخل.

الفرع الأول

معيار التبعية السياسية

يقصد بهذا المعيار، أن تفرض الضرائب على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخلاً أو ثروات، التي تعود لجميع الأفراد المرتبطين بالدولة برابطة "الجنسية"⁽⁹⁾، بغض النظر عن مكان أنشطتهم أو مصدر أموالهم، ووفقاً لهذا المعيار، فإن الجنسية عنصر أساسي في الرابطة القانونية ذات الطابع السياسي التي تربط الفرد بالدولة يتحدد بموجبها مواطنو الدولة من غيرهم، وحامل هذه الجنسية الوطنية يترتب عليه حقوق وتفرض عليه التزامات⁽¹⁰⁾، من أهمها التزامه بدفع الضرائب، وعليه يكون ذلك المعيار ضابطاً لخضوع المكلف للضريبة ويكون التزامه بأدائها مصحوباً له أينما مارس نشاط تجاري أو مهني نجم له عنه دخل خاضع للضريبة سواء كان ذلك الدخل نجم له داخل الدولة أو خارجها، وبالتالي فإن للدولة الحق في بسط سيادتها على مواطنيها بفرض الضرائب كلاً حسب مقدرته التكبيلية أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً⁽¹¹⁾.



وإن من أهم المبررات لحق الدولة بفرض الضريبة وتحمل المواطن حامل جنسيتها عبء هذه الضرائب على أساس سيادة الدولة وسلطتها على الجميع سواء داخل أراضيها أو خارجها، واستمرار شعور المواطن بالانتماء الى الوطن⁽¹²⁾، ومنحه جملة من الحقوق والامتيازات منها (حقوق اجتماعية وسياسية واقتصادية) يقابل هذه الحقوق التزام يقع على عاتق المواطن وهو دفع ما تفرضه الدولة من ضريبة على دخله⁽¹³⁾، أمّا غيره من المواطنين (الأجانب) فإنهم لا يتحملون ذات الأعباء والتكاليف⁽¹⁴⁾. وعلى ما يبدو أنّ هذا المعيار بما له من مبررات فإنّ له مزايا وانتقادات، فمن مزاياه قد يؤدي الى الازدواج الضريبي المقصود للحد من هجرة رؤوس الأموال من إقليم الدولة الى الخارج فلذلك تفرض الضريبة على أفرادها بناءً على الجنسية لتحقيق أهداف اقتصادية⁽¹⁵⁾، وأنّ تلك المسألة ممكن حلها من خلال الاتفاقيات الدولية⁽¹⁶⁾، والتشريعات الضريبية⁽¹⁷⁾، أمّا عيوبه فإنّه يصطدم مع سيادة وحقوق الدول الأخرى، بالإضافة الى أنّ الاعتماد على رابطة الجنسية تؤدي الى عدم الاستقرار، لأنّها قابلة للضعف والقوة من الممكن أنّ يتخلى الشخص عن جنسيته لعيش في دولة أخرى، وكذلك العديد من القضايا الخلافية التي تؤدي الى تنازع القوانين ومنها متعدد الجنسية لكونه في نظر كلّ دولة يحمل جنسيتها أنّه مواطن ينتمي لها فيخضع للضريبة عما نجم له من دخل⁽¹⁸⁾. أظن أنّ ذلك المعيار يؤدي الى إهدار مبدأ تكافؤ الفرص الضريبي فيما لو أخذ كمعيار وحيد لفرض الضريبة، بحيث أنّ المكلف الذي يتمتع بجنسية الدولة فقط من يخضع للضريبة بالمقارنة مع دخل الأجنبي المقيم المتحقق ضمن إقليم الدولة سوف لا يخضع للضريبة ولن يتحمل أعبائها المالية، على الرغم من أنّ الدولة هي من قدمت له فرصة العمل لمزاولة نشاطه ليزداد دخله وتنمو أمواله وثرواته التي تصاحب نشاطه الذي يتحقق عنه الدخل، أمّا الأول سوف لن يتكافأ مع الأخير بفرصة زيادة دخله وتنميته لتحمله العبء الضريبي نتيجة مساهمته بحسب مقرراته الاقتصادية بتحمل الأعباء العامة للدولة⁽¹⁹⁾، فضلاً عن ذلك أنّ كلاهما يتمتع بأوجه الحماية والرعاية الاقتصادية، مما يترك من أثر سلبي تم التطرق إليه سابقاً لدى المكلف الوطني من الشعور بعدم الانتماء للوطن (دولة الجنسية)، وقد يتطور ذلك الشعور بعدم التكافؤ في فرص الى مرحلة التهرب الضريبي فتضيق القاعدة الضريبية، وفضلاً عن ذلك ان إهدار ذلك المعيار لمبدأ تكافؤ الفرص في فرض الضريبة فإنّ أثره بالقدر نفسه الذي يعيق المكلف بعدم إتاحة الفرص لزيادة دخله وتنميته فإنّ أثر ذلك على الدولة كبير بأنّها سوف تخسر حصيلة إيرادات ضريبية مهمة خصوصاً إذا كان ما ينجم للأجنبي المقيم من أرباح نتيجة مشاريع استثمارية وإنتاجية طويلة الأجل، كما أنّ ذلك المعيار لا يحقق الهدف الاجتماعي لمبدأ تكافؤ الفرص الضريبي لأنّ الدخل التي يتم إعادة توزيعها لتقليل التفاوت والفوارق بين أفراد المجتمع هي دخول أفراد مجتمع الجنسية، وليست دخول مجتمع بلد الموطن أو الإقامة أو مصدر الدخل الذي قدمت الدولة فرصة لزيادته ونموه فيها⁽²⁰⁾، وعليه سوف لن يتحقق تكافؤ الفرص في إعادة توزيع الدخل القومي لوجود فئة في المجتمع يزداد دخلها دون أنّ تساهم في تقليل الفوارق والتفاوت بل تزيد منه نتيجة إهدار مبدأ تكافؤ الفرص، لذلك يجب أنّ تأخذ الدولة بمعيار آخر مع هذا المعيار لتحقيق تكافؤ الفرص ما بين الفئتين كمعيار الإقامة أو التوطن أو مصدر الدخل.



الفرع الثاني

معيار التبعية الاقتصادية

إنَّ معيار التبعية الاقتصادي ينشأ بتحقق واقعة نشوء الدخل على إقليم دولة ما⁽²¹⁾، أي على أساس وجود رابطة اقتصادية ما بين دولة معينة وشخص ما يساهم في النشاط الاقتصادي ضمن الحدود الإقليمية لتلك الدولة (الانتماء الاقتصادي للدولة)، قد يتخذ ذلك الشخص ضمن الدائرة الاقتصادية للدولة بحكم تلك العلاقة التي تربطها صفة المنتج أو المستهلك أو الاثنين معاً⁽²²⁾، وهذه الرابطة هي الأساس لفرض الضريبة على الأشخاص لما يمتلكون من أموال فيها أو لما ينجم لهم من دخول نتيجة مزاولتهم لنشاط اقتصادي داخل إقليم الدولة أو تحقيق ربح فيها⁽²³⁾، وطالما أنهم استثمروا أموالهم في إقليم دولة ما وانتفعوا بخدماتها ومرافقها العامة وحققوا أرباحاً فيها، فضلاً عن الحماية التي توفرها له الدولة في الحفاظ على أمواله وممتلكاته، فإن ذلك يستوجب مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة للدولة بناءً على مبدأ الإقليمية مصدر الدخل⁽²⁴⁾، لذلك يُعدُّ كلُّ ما تقدم مبرراً كافياً لفرض الضريبة على ذلك الدخل من قبل تلك الدولة، وأنَّ العبرة بوجود مصدر الدخل، دون الاعتداد بموطن أو محل إقامة أو جنسية صاحب الدخل⁽²⁵⁾.

لا يفوتنا أن نذكر أنَّ معيار التبعية الاقتصادية مثل غيره من المعايير له مزايا عدة وعليه انتقادات فمن مميزات فرض الضريبة وفقاً لهذا المعيار، أنَّ القوانين ومنها التشريع الضريبي يُعدُّ تعبيراً عن سيادة الدولة واستقلالها على أراضيها ومن حيث الأصل يطبق مكانياً فيها، بحيث لا سلطة على هذه الأموال التي تقع في حدود إقليمها إلا قانون الدولة نفسها، وعليه فإنَّ معيار مبدأ الإقليمية الضريبة على الدخل هو التمثيل الحقيقي لذلك⁽²⁶⁾، كما أنَّه يمنع حدوث ازدواج الضريبي إذا اعتمد وحده في سريان فرض الضريبة، والميزة الأهمُّ للأخذ به يساعد السلطة الضريبية على سهولة مراقبة وحصر وتحصيل الضريبة عمَّا ينجم للمكلف من دخل متحقق على إقليمها وإلزامه بأداء ما عليه من التزامات ضريبية بما لها من سيادة وسلطان من خلال تطبيق قوانينها دخل حدودها الإقليمية حيث إنَّها الأقدر على أن تضع اليد على هذه الدخول أو تمنع التصرف بها لحين الوفاء بهذه الالتزامات⁽²⁷⁾. كما وجهة الى هذا المبدأ انتقادات منها أنَّ الأخذ بهذا المعيار فقط ممَّن الممكن أن يؤدي الى ضياع حصيلة ضريبية كانت على الدولة أنَّ تجبئها لتحقق إيراد ضريبي لوجود أموال لوطنيين مستثمرة في الخارج استناداً الى هذا المعيار تكون مستبعدة من الخضوع، في حين هناك أموال أجنبيه داخل البلد كان من المفترض إعفاؤها لما تقدمه من استثمارات وخدمات للدولة⁽²⁸⁾، فضلاً عن ذلك أنَّ الأخذ بهذا المعيار من الممكن أن يؤدي الى تعدد الضرائب وبالمحصلة النهائية أنَّ المكلف يدفع أكثر من ضريبة لا تتناسب مع قدرته التكاليفية ممَّا يحد من تنقل رؤوس الأموال والاستثمار وتقديم الخدمات⁽²⁹⁾. ولا مناص من القول إنَّ الاعتماد على معيار التبعية الاقتصادية من الممكن أن يحقق التكافؤ في فرض الضريبة، بين كلِّ من ينجم له دخل ضمن حدودها الإقليمية بغض النظر عن مكان وجود صاحب الدخل سواء كان يقيم في الداخل أم في الخارج لوجود رابطة وثيقة الصلة بين صاحب ذلك الدخل والدولة أي كلُّ من تقدم له الدولة فرصة لزيادة دخله واستثماره من أجل إنمائه يُعدُّ ذلك سبباً وجيهاً للزمه بالخضوع لضرائبها⁽³⁰⁾. ولكن ماذا لو افترضنا أنَّ أحد المكلفين قد يعترض ويقول إنَّ ذلك المعيار يؤدي الى إهدار مبدأ تكافؤ الفرص ما بين مكلفين من مواطنو الدولة نفسها يحققون أرباح تكون خاضعة للضريبة نتيجة ممارستهم لنشاط تجاري أو مهني أو استثمار لأموالهم على إقليم الدولة يكونوا خاضعين للضريبة وفق لهذا المعيار، ومواطنين آخرين من



الدولة نفسها تتحقق لهم أرباح متولدة من استثمار أموالهم خارج حدود الدولة تستبعد من سريان الضريبة عليها⁽³¹⁾، وذلك ما يرسخ أن للدولة الدور الإيجابي بتوفير فرصة لتزاد أموال و ثروات الأخير نتيجة أخذها بذلك المعيار الذي نتج عنه إهدار لتكافؤ الفرص الضريبي ما بين الفئتين لما فيه من تمييز تحكمي غير مبرر من وجهة نظر المعترض، ولكن المشرع الضريبي يمكن أن يفودنا الى جملة من المبررات من زاوية أخرى ينظر لها نحاول أن نفسرها، ليس من المنطق أن لا يكون لهؤلاء المواطنين الذين مصادر دخلهم خارج حدود الدولة دخل تفرض عليه الضريبة، فإن لم يكن منتج فهو مستهلك أو مستورد للسلع والخدمات في الدولة وبالنتيجة فإنه يخضع للضرائب غير المباشرة المفروضة على تلك السلع والخدمات التي يحتاجها⁽³²⁾، كما أنه سوف يقوم بإدخال عملة أجنبية الى البلد واستبدالها بالعملة الوطنية عن طريق المصارف الحكومية التي قد يحتاجها البلد لاستيراد السلع والخدمات من الأسواق العالمية، كما أن بدخله القادم من الخارج قد يعمل على زيادة القوة الشرائية بإنفاقه هذا الدخل بشراء السلع والخدمات المحلية والتي تؤدي الى زيادة الطلب الكلي الذي بدوره يؤدي الزيادة الإنتاج القومي والتوظيف الكامل للموارد الاقتصادية المتاحة للتخلص من ظاهرة الانكماش الاقتصادي التي قد تمر بها الدولة نتيجة تقلبات الدورة الاقتصادية⁽³³⁾، وأن الملائمة الضريبية والاقتصادية لتطبيق تلك الضريبة على هؤلاء المواطنين قد تكون ضعيفة وغير ذات جدوى اقتصادية وخصوصاً ونحن نبحث في المجال الضريبي يجب أن لا ننسى تلك القواعد لدستور الضرائب، لتحقيق هاتين القاعدتين يتوجب على السلطة المالية أن تعرف مقدار ما ينجم للمكلف من دخل لتتمكن من فرض ضريبة تتناسب مع قدرته التكاليفية وخاصة أوقات اكتسابه للدخل وكذلك مقدار نفقات تحصيلها أقل من حصيلتها كل ما تقدم يتطلب القرب من نشاط ذلك المكلف وأمواله حتى تتم مراقبة ما يحصل عليه من دخل خاضع للضريبة وخصوصاً في حالة غياب الاتفاقيات الدولية⁽³⁴⁾، أو أن الدولة تحاول تجنب الازدواج الضريبي، أو تعطي أولوية للدول التي نمت فيها تلك الدخول ووفرت لها الحماية والأمن والاستقرار⁽³⁵⁾، وبذلك يكون المشرع الضريبي قد غلب مصلحة أكثر رجحاناً من تطبيق مبدأ تكافؤ الفرص.

الفرع الثالث

معيير التبعية الاجتماعية

إذا كان معيار التبعية السياسية يستند على الولاء السياسي، ومعيير التبعية الاقتصادية يستند الى الانتماء الاقتصادي، فإن معيار التبعية الاجتماعية يقوم على ارتباط الشخص القانوني صاحب الدخل اجتماعياً بدولة ما يتحقق فيها الدخل من خلال التوطن أو الإقامة (الولاء الاجتماعي)⁽³⁶⁾، بغض النظر عن مصدر الدخل، والانتماء السياسي (رابطة الجنسية) عمّا إذا كان ذلك الشخص من مواطني الدولة أو أجنبي، فإن تواجد ذلك الشخص للعيش في بيئة مجتمعية داخل حدود إقليم الدولة يتمتع بذات الحقوق التي يتمتع بها أفراد المجتمع من حماية أمواله وتوفير الظروف الملائمة لزيادة فرص استثمار أمواله و ثرواته في المقابل يترتب عليه التزامات تجاه ذلك المجتمع وأهمها الخضوع للضريبة والالتزام بأدائها للمساهمة بتحمل الأعباء والتكاليف العامة⁽³⁷⁾. ويتفرع عن مبدأ التبعية الاجتماعية معياران رئيسان لخضوع المكلف الضريبي وهما المواطن والإقامة.



أولاً: معيار الإقامة

وفحواه يعني المكان الذي يسهل على الشخص المكلف أن يلتجأ إليه بيسر مع عائلته، فعندها من حق الدولة إخضاعه للضريبة وفقاً لهذا المعيار طالما كان يقيم داخل الدولة خلال فترة معينة من الزمن⁽³⁸⁾، ويقوم هذا المعيار على ركنين أساسيين وهما: الأول الركن المادي أي تواجد المكلف بشكل فعلي في إقليم الدولة على أساس الاعتياد والاستمرار دون أن يكون للمكلف مكان ثابت أو دائم يقيم فيه، وليس هناك علاقة شرطية ما بين الجنسية والإقامة في دولة ما، أي سواء كان يحمل جنسيتها أم لا، والثاني: نية الإقامة أي لا بد من أن يكون للمكلف نية الاستقرار داخل الدولة لمدة زمنية معينة حتى يتحقق قصد السكن كي يعد مقيماً في تلك الدولة، وعليه لا يعتبر العابر أو الزائر مقيماً مهما كانت المدة ما دام لديه نية المغادرة وعدم البقاء⁽³⁹⁾. ويلاحظ أن فرض الضريبة استناداً لمعيار الإقامة مبرراته ومنها أنه يحقق تكافؤ الفرص ما بين المقيم والوطني بفرض الضريبة على المقيم كمساهمة منه في الأعباء العامة باعتباره أحد أفراد المجتمع وأن الدولة التي يقيم فيها كان لها الدور الكبير في حماية وتنمية أمواله وبذلك فهو تكافئ مع الوطني بالخضوع وتنفيذ القوانين ومنها قانون الضريبة نتيجة قبوله بالإقامة في تلك الدولة، ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذا المعيار أنه لا يمتاز بالثبات لأن المكلف المقيم من الممكن أن يغير مكان إقامته لتجنب الضريبة، وأن يكون للمكلف أكثر من مكان إقامة من الممكن يؤدي إلى ازدواج الضريبي، كما أن الأخذ بهذا المعيار فقط لفرض الضريبة قد يؤدي إلى عدم خضوع دخل المكلف المقيم النجم له في الخارج⁽⁴⁰⁾.

ثانياً: معيار المواطن

ويراد به التوطن أي أن يتخذ المكلف مكاناً معيناً محلاً للإقامة الدائمة في دولة ما مع نية الاستقرار على وجه الاستمرار في ذات المكان دون وجود نية المغادرة عنه بشكل أبدي، أي بغض النظر عن مدى غيابه تبقى نية العودة إليه قائمة⁽⁴¹⁾. ويقوم هذا المعيار على ركنين أساسيين أيضاً وهما: الركن الأول مادي يتمثل بإقامة المكلف بشكل دائم في دولة ما ليس على نحو عارض أو عابر أو زائر بصفه مؤقتة بصرف النظر عما إذا كان للمكلف محل سكن ثابت أو لا، ما يهم لتحقيق ذلك الركن هو أن يكون المكلف متواجداً في نفس الدولة على نحو الاستمرار، والثاني: الركن المعنوي المتمثل بنية الإقامة أي البقاء بإقليم الدولة على نحو غير محدد بمدة وإذا ما غادر الدولة فإن نية الرجوع إليه تبقى قائمة على الدوام ولو تغيب عنه بصورة مؤقتة⁽⁴²⁾، أي خضوع كل المتوطنين في دولة من للضريبة بصرف النظر عن مكان نشأتها، سواء نشأت ونمت في داخل الدولة أم وردت إليهم من خارج الدولة⁽⁴³⁾ وبناءً على ما تقدم من عرض موجز لمعيار المواطن فإن له مزايا وعيوباً، وأهم مزية له أن اختيار المكلف دولة معينة بأن تكون موطناً له فإن ذلك يعد إقراراً صريحاً منه بقبول قوانين وأنظمة الضريبة لتلك الدولة والرضا بأن تطبق عليه، ومن يتوطن في دولة معينة يجب أن يساهم في التكاليف والأعباء العامة لما تمنحه له الدولة من حماية لأمواله وثروته وبذلك قد حقق هذا المعيار مبدأ التضامن الاجتماعي، أما عيوبه قد يؤدي الأخذ بهذا المعيار إلى ازدواج الضريبي لأن دولة المواطن قد تفرض ضريبة على أرباح نجمة عن رؤوس أموال استغلت في الخارج عائدة لمتوطنين لديها، فضلاً عن ذلك أن الأخذ بهذا المعيار فقط في الخضوع للضريبة قد يؤدي إلى عدم خضوع رؤوس أموال أجنبية تستغل في الدولة أتاحت لها فرص الحماية والزيادة والنمو⁽⁴⁴⁾.



ان الاخذ بمعيار الموطن كمعيار وحيد يترتب عليه ما يترتب على الاخذ بمعيار التبعية السياسية (الجنسية) من حيث الاهدار لمبدأ تكافؤ الفرص سوف لن نتطرق له تجنباً للتكرار .
ولبيان انعكاسات الرقابة الدستورية على تحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة واثره على اهدار مبدأ تكافؤ الفرص لقد إشارة المحكمة الاتحادية العليا المصرية في حيثيات احد قراراتها بمناسبة الطعن بقانون فرض الضريبة على أجور ومرتببات العاملين المصريين في الخارج⁽⁴⁵⁾ إذ نصت على " أن ما نصت عليه المادة الأولى من هذا القانون من قصر فرض الضريبة على الأجور والمرتبات - وما في حكمها - التي يتقاضها العاملون المصريون في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية، مخرجاً بذلك من نطاقها ما يجنيه مصريون آخرون من حصيلة عملهم في الخارج لا لشيء إلا لكون عملهم لا ينطوي على تلك التبعية"⁽⁴⁶⁾، نجد ان مبدأ إقليمية الدخل (معيار التبعية الاقتصادية) الذي كانت الدولة تعتقه في تلك المرحلة وأخذت به في قانون فرض الضريبة الموحدة باعتباره المعيار العام للنظام الضريبي، ويفترض بأنه المعيار الأساس لنطاق سريان الضريبة على قانون أجور ومرتببات العاملين خارج مصر قد خروج عن نطاق سريانه بما لا وجه معه للخروج على هذا المبدأ، ومن الطبيعي ان عدم الالتزام بذلك المعيار أساس الفرض الضريبة بين فئتين من المكلفين قد أدى الى إهدار مبدأ تكافؤ الفرص في توزيع الأعباء والتكاليف العامة ما بين المكلفين وبقواعد الضريبة وبأسس جباية الأموال العامة. نجد ان المشرع الضريبي لم يحقق تكافؤ الفرص الضريبي في نطاق فرض الضريبة بين فئتين فقد فرض الضريبة على الأجور والمرتبات وبدلات السفر والانتقال والسكن والملابس والغذاء اذا كانت الثابت من عقد العمل ان الأجور والمرتبات شاملاً للبدلات، على فئة من المكلفين العاملين المصريين في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير سواء كانوا هؤلاء ممن يعملون بمصر بالحكومة أو القطاع العام أو الخاص أو لا يعملون في مصر من قبل، إذ ان الغاية في فرض الضريبة ان يكون المكلف يعمل تابعاً لدى الغير في الخارج⁽⁴⁷⁾، دون ان يخضع لهذه الضريبة فئة اخر من المكلفين المواطنين لنفس البلد يتحقق لهم دخل من عملهم في الخارج ليس بالاستناد الى أسس موضوعية غير مبرره وإنما لكون عملهم لا يتضمن عنصر تلك التبعية⁽⁴⁸⁾. أي ان عنصر التبعية يتمثل بخضوع العامل لرب العمل وإشرافه، ويكفي ظهوره ولو بصورته التنظيمية والإدارية⁽⁴⁹⁾، ولنفترض ان ما يتقاضاه الطبيب عن العمل في وحدة المؤسسات الصحية لقاء الخدمات الطبية التي يقدمها كموظف لديها وما يحصل عليه مقابل هذه الخدمات يكون مرتباً او اجرا خاضع للضريبة وان تلك المؤسسة هي التي تشرف عليه إدارياً وتنظيماً بعلاقة تربط بين رب العمل والعامل جوهرها هو عنصر التبعية⁽⁵⁰⁾، بينما يكون المقابل الذي يحصل عليه مقابل تقديم نفس الخدمة في عيادته الخاص لا يتوفر فيه عنصر التبعية وإنما يكون على وجه الاستقلال لا يعد مرتباً يخضع للضريبة على المرتبات والاجور وإنما للضريبة على المهن غير التجارية⁽⁵¹⁾، يتضح من ذلك ان عنصر التبعية هو معيار لتمييز ما ينجم للمكلف من دخل كالمرتبات والاجور مقابل عمل أو خدمة أديت تتوفر فيها عنصر التبعية، عن غيرها ممن كانت ناتجة عن العمل بصفة مستقلة غير تابعة، وعليه نعتقد ان المشرع لم يوفق باختيار معيار التبعية ليكون هو العبرة بفرض الضريبة على ما يبدو ان علاقة التبعية لا تكفي وحدها للخضوع لضريبة المرتبات وما في حكمها وتهدر مبدأ تكافؤ الفرص الضريبي بناء على ما تقدم لأنه من الواضح ان من يخضع لعلاقة جهة ما خضوعاً يفرضه القانون أو يثبتته الواقع كالمحامي أو عضو النقابة المهنية أو الطبيب في عيادته الخاصة،



دون ان يحصل هذا التابع على أي مرتب من الجهة التي يتبعها وأنه يزاول عمله في اطار من الاستقلالية التي تبرز ذاتيته أو مواهبه الخاصة ومن ثم يحصل على أجره أو مرتبه تبعاً لهذه المقدره الشخصية أو العوامل التي ليس للمتبع دخل فيها، ان المرتبات والاجور توجد علاقة التبعية بينما التبعية لا تستلزم توفر المرتبات والاجور لوجود من يعمل ويرتبط برب العمل بعنصر التبعية بغير راتب⁽⁵²⁾، لذلك من المحتم ان تكافؤ الفرص في فرض الضريبة لا يتحقق لان الذي لا يخضع لعلاقة التبعية قد يزداد دخله وينمو يتطور لعدم تحمله العبء الضريبي بموجب القانون محل الطعن، وبالمقابل يزيد من الأعباء المالية على الطائفة الأخرى من العاملين بالخارج ممن كان عملهم لا ينطوي على عنصر التبعية في العمل الذين يفضلون طريق الاغتراب عن وطنهم لعدة البطالة أو في محاولة لتخفيف أثارها أو بغية تحسين أوضاعهم المالية وكان الدولة بواسطة القانون تقول لهم انهوا أعمالكم وعودوا الى وطنكم ، وعليه اكدت المحكمة الدستورية العليا المصرية ان الضريبة العامة وان كان الهدف منها تحقيق اهداف السياسة المالية للدولة وتنفيذ برامجها بوصف الحصول عليها ايرادا مقصودا ابتداء، الا ان تحقيق تلك الاهداف يجب موازنتها مع مبدأ تكافؤ الفرص والاسس الموضوعية الدستورية، بوصفها ضابطاً مقيداً لنصوص القانون فلا يكون دينها بالنسبة للمكلفين بها عقاباً يخرجها عن اهدافها وغاياتها الاصلية لتفقد مقومتها وبالتالي تصبح معدومة⁽⁵³⁾. ولنفترض ان المشرع اتخذ من التبعية معياراً لفرض الضريبة وخالف الأصل وخرج عن المعيار الأساسي لسريان الضريبة وهو معيار الإقليمية الضريبة باعتباره المعيار العام للنظام الضريبي الذي اعتنقه، والذي يعني قصر فرض الضريبة على الدخول التي تتحقق من مزاوله نشاط تجاري أو صناعي أو مهني في حدود إقليم الدولة فقط من دون ان تخضع الدخول الناجمة عن مصادر ممارسة أي نشاط خارج الدولة وبذلك ظل العاملون في الخارج لكيلا الفئتين بمنأى عن الخضوع لضريبة الدخل على مرتباتهم الناجمة عن نشاطهم في الخارج لان مبدأ اقليمية الضريبة بمفهومه العامة مع مراعاة بعض الاستثناءات في بعض الاحيان ان يخضع ما ينجم لجميع المكلفين بتحقيق الواقعة المنسئة للضريبة داخل حدود الاقليم بصرف النظر عن جنسية او اقامة المكلف⁽⁵⁴⁾، وهذا ما أكدته المحكمة في ذات الحكم حيث أشاره ان المشرع الضريبي قد "خرج على مبدأ اقليمية الضريبة الذي اعتنفته الدولة وأخذت به في قانون الضريبة الموحدة باعتباره الشريعة العامة للنظام الضريبي بما لا وجه معه للخروج على هذا المبدأ"⁽⁵⁵⁾. لقد اشرنا سابقاً ان تلك المعايير التي تحدد النطاق المكاني لسريان الضريبة ليست ثابتة لأسباب عديدة، فمن الممكن للمشرع الضريبي بما يمتلك من سلطة تقديرية ان يعتمد على معيار اخر لتحقيق أهداف مالية أو اجتماعية أو اقتصادية وهذا هو الاستثناء ويكون في حالات محدودة⁽⁵⁶⁾، ولكن ضمن الضوابط الدستورية والتشريعية الضريبية كشرط أساسي لا يمكن الحياد عنه لتتحقق مشروعية التشريع، ويلاحظ ان المشرع لم يحقق ذلك لا في مبدأ الإقليمية الذي خالفه بانتهاك سيادة دولة أخرى ولا باختياره لعنصر او معيار التبعية بالعمل، والذي كان له الأثر الواضح بعدم تحقيق الحماية المتكافئة لجميع المواطنين بإتاحة فرص متساوية بالخضوع أو الإعفاء بإهداره مبدأ تكافؤ الفرص في توزيع الأعباء العامة. وفي نفس الصدد نجد ان المشرع الضريبي كان يريد ان يتخذ معيار اخر غير معيار مبدأ اقليمية الضريبة وهو ان تفرض الضريبة على رعاية الدولة الموجودين في خارج حدود اقليمها سندا لمعيار التبعية السياسية والاجتماعية⁽⁵⁷⁾، ولكنه فرضها حسب معيار تبعية العمل ولم تقتنع به المحكمة أيضا لانتهائه للأسس والمبادئ الدستورية ومنها مبدأ تكافؤ الفرص عندما بينت الحكومة المقاصد



الأصلي من هذه الضريبة في مذكرته الإيضاحية للقانون المقدمة للمحكمة حيث أشار قرار المحكمة ان المقاصد المشرع الضريبي لفرض الضريبة "تتمثل في إنماء موارد الدولة إيفاء لنفقاتها العامة، ولكي يؤدي المصريون العاملون في الخارج جزءاً من الدين الواجب عليهم أدائه مقابل تعليمهم وتنشئتهم وإعدادهم للعمل في الخارج، وحتى يتحقق الانتماء الوطني بتحميل العاملين في الخارج جزءاً من عبء النفقات العامة للدولة، بما يحقق تكافل أبناء مصر داخلها وخارجها في بناء وتنمية الوطن"⁽⁵⁸⁾. يتضح لنا من المقاصد لفرض هذه ان المشرع الضريبي أراد ان يفرضها وفقاً لمفهوم المواطنة الذي أوضحنا سابقاً بانها الرابطة القانونية والسياسية والاجتماعية بين المواطن والدولة ويعبر عن تلك الرابطة بالجنسية (معيار التبعية السياسية والاجتماعية) التي ينشأ عنها للمكلف حقوق وعليه التزامات تجعل من المكلف بمركز التبعية القانونية والسياسية والاجتماعية لدولته⁽⁵⁹⁾، على أساس المشاركة والتكافل الجماعي في الأعباء العامة بغض النظر عن المنافع الخاصة للخدمات العامة التي تقدم الى المشاركين بشكل فردي⁽⁶⁰⁾، لذلك جاء رد المحكمة على تلك المقاصد " أن صفة المواطنة ليست حكراً على الطائفة الأولى وحدها دون الثانية، كما أن التكافل في بناء وتنمية الوطن عن طريق التحمل بعبء الضرائب والتكاليف العامة يشمل المصريين جميعاً"⁽⁶¹⁾، وبما ان مبدأ تكافؤ الفرص في المجال الضريبي من اهم المبادئ التي اعتمدت من قبل الدول في قوانينها الضريبية والذي يتضمن في جوهره ان يخضع الجميع دون تمييز غير مبرر لطائفة دون أخرى، وان إتاحة فرصة الإعفاء أو عدم الخضوع التي تقدمها الدولة للمكلفين يجب ان يتساوى الجميع في الحصول عليها ابتداءً ومن ثم تنقرر أولوية الانتفاع بها وفق أسس موضوعية يملئها الاعتدال تراعي في الأساس التضامن الاجتماعي في مغزاه الحقيقي⁽⁶²⁾، واقصد هنا بالجميع من يخاطبهم القانون الضريبي بناء على تحقق الواقعة المنشئة للدخل الخاضع للضريبة التي ينظمها التشريع الضريبي اتفاقاً من مضمون تنمية الشعور بالمواطنة والانتماء الى الوطن وقيام المجتمع على التكافل والتضامن الاجتماعي في بنائه وتشجيع إسهام المكلفين في تنمية الوطن من خلال تحمل العبء الضريبي من قبل الجميع كل بحسب قدرته التكليفية، وهذا ما اكد عليه كل من الدستور⁽⁶³⁾، والقضاء بجعل مبدأ تكافؤ الفرص الدستور أساساً لبناء المجتمع ووحدته الوطنية⁽⁶⁴⁾، لكن جعل المواطنة حكراً على طائفة العاملين خارج مصر ممن تتوفر فيهم عنصر التبعية وحدها مخصوصة بالخضوع للضريبة من دون الأخرى ومن ثم يكون اتخاذ عنصر التبعية في العمل لدى الغير بالخارج معياراً محددًا للخاضعين للضريبة التي فرضها القانون المطعون فيه هادراً لمبدأ تكافؤ الفرص الضريبي بين الطائفتين بافتقاده للرابطة المنطقية للضريبة التي تصل مبدأ تكافؤ الفرص الضريبي بعدالة توزيع الأعباء والتكاليف العامة بأهدافها المبتغاة التي جعلها الدستور ضابطاً لأي تشريع على الدولة تحقيقه ينتج عنها إقامة مجتمع على التضامن والمشاركة الاجتماعية وباستبعاد من دائرة تطبيقه من لا تتوفر في عملهم عنصر التبعية ينجم لهم دخول بالعملة الأجنبية عن عملهم في الخارج بمنأى عن الخضوع لهذه الضريبة يكون قد انتهك ذلك المبدأ. ولكن لا يفوتنا أن ننوه ان هناك آثار أخرى ممكن ان تنتج عن إهدار مبدأ تكافؤ الفرص في تحديد النطاق المكاني لسريان الضريبة في ضوء القانون محل الطعن ان فرض الضريبة على العاملين في الخارج وفقاً لمعيار التبعية من الممكن ان يؤدي الى الازدواج الضريبي والتهرب اذا لم تكن هناك اتفاقات دولية لمنع التهرب والازدواج الضريبي، إذ من الممكن ان يتعرض من يعمل في الخارج لأكثر من ضريبة على نفس الدخل الذي يتحقق في الخارج عندما تقرض دولة مصدر الدخل التي يعمل فيها



المكلف هذه الضريبة فضلا عن الضريبة على ذات الدخل في الدولة الأم وخصوصا اذا كانت دولة مصدر الدخل تتعرض لآزمات اقتصادية وعجز في موازنتها تتجه نحو فرض الضرائب عقب تعرضها لهذه الآزمات، وقد تكون هناك صعوبة أمام السلطة المالية على تنفيذ هذا القانون بما يحد من التهرب الضريبي منه⁽⁶⁵⁾، إذ من الممكن ان يكون هناك تلاعب في عقود العمل بين بعض العاملين في الخارج وبين من يعملون لديهم في تلك الدول، بل من الممكن ان يكون ذلك القانون للذين لا تربطهم علاقة عمل بالدولة الأم مدعاة للبقاء في الخارج طول مدة العقد تجنباً لأداء الضريبة أثناء الإجازة في بلدهم الأمام واقصد هنا الإجازة ومن ثم العودة مره أخرى للعمل في الخارج وليس العودة النهائية بانتهاء عقد العمل واستخلاصا لما سبق نجد ان سريان الضريبة وفق معيار واحد قد يؤدي الى إهدار مبدا تكافؤ الفرص بين المكلفين لذا نجد الأعم الأغلب من تشريعات الدول قد أخذت بأكثر من معيار بغية تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولتباين تلك الأهداف من دولة الى أخرى نجد ذلك قد انعكس على اختلاف التشريعات باتخاذ معايير سريان الضريبة من حيث المكان لذلك نجد ان المشرع العراقي قد فرض الضريبة "على أساس معيار الإقامة ومعيار مبدأ التبعية الاقتصادية من حيث الأصل واستعان بمعيار التبعية السياسية ومعيار الموطن في إيضاح معنى الإقامة أو حالاتها"⁽⁶⁶⁾، في حين يعتمد المشرع الضريبي المصري معيار الموطن والإقامة الدائمة بشكل أساسي لممارسة السيادة الضريبية بفرض الضريبة على الشخص الطبيعي والمعنوي⁽⁶⁷⁾، واخذ بمعيار التبعية السياسية بالنسبة للشخص الاعتباري المقيم⁽⁶⁸⁾، ومعيار مبدا اقليمية الضريبة للشخص الاعتباري غير المقيم بالنسبة الى الارباح التي يحققها من خلال منشأة دائمة في مصر⁽⁶⁹⁾. لذلك يجب أن لا نغفل عن دور الدولة في إتاحة الفرصة للعمل ولمزاولة النشاط لتحقيق دخل وأنمائه ولذا كان لزاماً أن يحاط فرض الضريبة بمجموعة من التدابير والضمانات من خلال ترسيخ مبادئ دستورية حاكمة لضمان عدم المساس بحقوق المكلفين، وعلى الرغم من واجب المكلفين في المشاركة في تحمل الأعباء العامة كل حسب قدرته التكاليفية نجد أن احد أهم المبادئ الدستورية الحاكمة لفرض الضريبة هو مبدأ تكافؤ الفرص، والذي يملى على المشرع الضريبي توفير فرص متساوية للمكلفين بأدائها أو الإعفاء منها أو غيرها من الإجراءات الضريبية لضمان حق المكلفين في الحصول على فرص متساوية، على أساس ان النتيجة الحتمية لتحقيقه، إلا ان إهدار ذلك المبدأ يؤدي بنا الى نظام ضريبي لا يحقق الأهداف الضريبية المتنوعة ومن المحتمل ان ينتهي عاجلا ام أجلا وهذا ما جاء بحكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بصدد الضريبة على ادور ومرتببات العاملين المصريين في الخارج⁽⁷⁰⁾، وان حدث العكس كنا أمام نظام ضريبي سليم يمكن الدولة من القيام بمهامها على الوجه الأكمل يضمن حقوق المكلفين.

الخاتمة:

بعد أن أنهينا والله الحمد دراسة موضوع (أثر النطاق المكاني لسريان الضريبة على اهدار مبدأ تكافؤ الفرص في ظل فرض الضريبة) توصلنا الى جملة من النتائج والمقترحات:

أولاً: النتائج

1- هناك ثلاث معايير لتحديد نطاق الضريبة وهي المعيار السياسي والاقتصادي والاجتماعي، ولكل منها مزايا وعيوب، لذلك أخذ المشرع الضريبي بعدم الالتزام بمعيار واحد بل بأخذ هذا وذلك في نفس الوقت في بعض الاحيان، وأن كان يميل الى أحدهم في اغلب الاحيان.

- 2- أن الأخذ بمعيار التبعية السياسية يؤدي الى اهدار تكافؤ الفرص، ولا يحقق الهدف الاجتماعي الذي تسعى اليه الضريبة، وذلك من خلال فرض الضريبة على المواطن على حساب الاجنبي المقيم في الدولة.
- 3- ان علاقة التبعية لا تكفي وحدها للخضوع لضريبة المرتبات وما في حكمها، وتهدر مبدأ تكافؤ الفرص الضريبي، فالتبعية وحدها لا تستلزم توفر المرتبات والاجور لوجود من يعمل ويرتبط برب العمل بعنصر التبعية بغير راتب.
- 4- على المشرع العراقي أن يكون صريحاً في النص على عدم ارهاق المكلف بضريبة الارباح المتحصلة في الخارج، ليساير المشرع المصري ويحقق عدالة أكثر للمكلفين.
- 5- أن مبدأ تكافؤ الفرص يعد من أهم المبادئ الدستورية الحاكمة لفرض الضريبة، وهذا يملى على المشرع الضريبي توفير فرص متساوية للمكلفين بأدائها أو الاعفاء منها أو غيرها من الاجراءات الضريبية لضمان حق المكلف بالحصول على فرص متساوية.
- الهوامش:**

- (1) - د. يونس احمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972، ص267-268.
- (2) - د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص154-155.
- (3) - القضية رقم (9) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1996/9/7، وانظر: القضية رقم (35) لسنة (15)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1992/12/37.
- (4) - د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، 2012، ص150.
- (5) - د. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد- العراق، 1961، ص85، وانظر: د. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص156.
- (6) - د. سوزي عدلي الناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص124.
- (7) - د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، المصدر السابق نفسه، ص135-136.
- (8) - د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، المصدر السابق نفسه، ص140-141.
- (9) - تعريف الجنسية بأنها "رابطة سياسية وقانونية تربط الشخص بدولة معينة، فهي رابطة قانونية لأنها ترتب للشخص حقوقاً والتزامات متبادلة بينه وبين الدولة التي يتمتع بجنسيتها، وهي رابطة سياسية لأنها تجعل الشخص أحد أفراد الشعب والذي يعبر عنه بالمواطنة، وما يترتب على هذه الصفة من العديد من الحقوق المدنية والسياسية والاقتصادية والالتزامات كالالتزام بدفع الضريبة وإداء الخدمة العسكرية"، د. غالب علي الداودي و د. حسن محمد هداوي، القانون الدولي الخاص، الجنسية_ والمواطن_ ومركز الأجانب و أحكامه في القانون العراقي، وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، بغداد، 1982، ص47.
- (10) - د. عبد المنعم زمزم، الجنسية ومركز الأجانب في القانون الدولي والقانون المصري المقارن، مركز جامعة القاهرة للطباعة والنشر، القاهرة، 2016، ص12، وانظر: د. سوزي عدلي الناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص127-128.
- (11) - د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص113.

- (12) - سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف منه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2006، ص 57.
- (13) - د. قيصر يحي جعفر، السلطة التقديرية للإرادة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004، ص 82.
- (14) - د. قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 42-43.
- (15) - توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الاردني دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بابل، 1998، ص 13-14.
- (16) - المواد (14 و17 و18) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق والحكومة الهنكارية رقم (18) لسنة 2020، ص 18-20، المنشورة في الوقائع العراقية الجريدة الرسمية لجمهورية العراق، بالعدد (4610) في 2021/1/4.
- (17) - المادة (4/5) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ.
- (18) - د. قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، المصدر السابق نفسه، ص 45.
- (19) - د. عادل الحباري، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 140، وانظر: د. قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 45.
- (20) - د. عادل الحباري، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 142.
- (21) - د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، 2012، ص 189-190.
- (22) - د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية دراسة مقارنة، المطبعة القانونية، القاهرة، 1969، ص 21، وانظر: توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الاردني دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بابل، 1998، ص 19، وانظر كذلك: خيري ابراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004، ص 69.
- (23) - سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف منه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2006، ص 60، وانظر: د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1983، ص 29-30.
- (24) - د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1987، ص 253. وما بعدها، وانظر: د. عادل الحباري، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 186-187.
- (25) - المادة (2/5) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ، وانظر: قيصر يحي جعفر، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2000، ص 60.

- (26) - للتمييز بين مبدأ اقليمية الضريبة واقليمية القانون الضريبي يراد بالآخر "ان يطبق القانون الضريبي في اقليم الدولة التي اصدرته ولايتعدى حدودها، وان القاضي الوطني ملزم بتطبيقه على النزاع المعروض عليه، بحيث يتمتع عليه تطبيق القانون الاجنبي ولو كان احد اطرافه اجنبياً. كما ان الادارة الضريبية ملزمة بتطبيقه في حدود دولتها، اما الاول ان الضريبة تتخذ الأموال الموجودة في الدولة وعاء لها او انها تفرض بمناسبة تصرفات او وقائع تتم في حدود هذا الاقليم" د. خيري ابراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004، ص 72 و73.
- (27) - د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، المرجع السابق، ص 162، وانظر كذلك: توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الاردني، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بابل، 1998، ص 21.
- (28) - د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1983، ص 38-39.
- (29) - د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 184.
- (30) - صبا فاروق خضر، النظام القانوني للفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2016، ص 62.
- (31) - د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية، المطبعة القانونية، القاهرة، 1969، ص 26.
- (32) - د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق نفسه، ص 29-30.
- (33) - د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 185.
- (34) - د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية دراسة مقارنة، المطبعة القانونية، القاهرة، 1969، ص 26-27، وانظر: د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 142-143.
- (35) - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون جامعة الموصل، 2005، ص 153، وانظر: عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق جامعة النهرين، 2003، ص 218.
- (36) - د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1987، ص 255، وانظر: خيري ابراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004، ص 69.
- (37) - د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1983، ص 15 و29.
- (38) - د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص 160.

- (39) - د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1983، ص20، وانظر: د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، المصدر السابق نفسه، ص135.
- (40) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دون ذكر مكان النشر، 2016، ص32-33.
- (41) - د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص149.
- (42) - د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1983، ص16.
- (43) - د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986، ص150.
- (44) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دون ذكر مكان النشر، 2016، ص36-37.
- (45) - أنظر: قانون رقم (208) لسنة 1994 الملغي، بفرض ضريبة على أجور ومرتبات العاملين المصريين في خارج، نشر في الجريدة المصرية الرسمية بالعدد 24(مكرر) في 1994/6/18.
- (46) - القضية بالرقم (43) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.
- (47) - يقصد بالعمل التابع " العمل الذي يؤديه الشخص لحساب الغير وتحت توجيهه وإشرافه وأوامره وذلك مقابل أجر معين سواء كان الاجر نقدياً أو عينياً وسواء تم دفعه يومياً أو شهرياً أو بأية صورة أخرى، ولا يهم ان تكون الجهة التي تعمل لحسابها الدولة أو مؤسساتها أو هيئاتها أو احد الاشخاص المعنوية العامة أو الخاصة، كما لا تهم تسمية المقابل فتد يسمى مرتباً أو ماهية أو أجر أو مكافأة أو مخصصات أو تقاعد أو معاشا، المهم ان يكون هذا المقابل لقاء عمل معين في وقت تأديته العمل او في وقت ماضي وأن تقوم صفة التبعية بين القائم بالعمل ومن تم العمل لحسابه"، انظر: د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص110-111.
- (48) - يقصد بالعمل المستقل " العمل الذي يؤديه الشخص معتمدا بصفة أساسية على نتاجه الفكري أو ثمره قريحته أو درايته العلمية أو مواهبه الشخصية وذلك بصورة مستقلة، أي عدم تبعيته لمن يؤدي العمل لحسابه كما يدخل عنصر رأس المال مع هذا المصدر الا بصفة ثانوية"، د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص122.
- (49) - يقصد بالعمل التابع " العمل الذي يؤديه الشخص لحساب الغير وتحت توجيهه وإشرافه وأوامره وذلك مقابل أجر معين سواء كان الاجر نقدياً أو عينياً وسواء تم دفعه يومياً أو شهرياً أو بأية صورة أخرى، ولا يهم ان تكون الجهة التي تعمل لحسابها الدولة أو مؤسساتها أو هيئاتها أو احد الاشخاص المعنوية العامة أو الخاصة، كما لا تهم تسمية المقابل فتد يسمى مرتباً أو ماهية أو أجر أو مكافأة أو مخصصات أو تقاعد أو معاشا، المهم ان يكون هذا المقابل لقاء عمل معين في وقت تأديته العمل او في وقت ماضي وأن تقوم صفة التبعية بين القائم بالعمل ومن تم العمل لحسابه"، د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص110-111.
- (50) - ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي 113 لسنة 1982 المعدل، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، 2006، ص12.



- (51) - ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة 1982 المعدل، أطروحة دكتوراه قدمت الى كلية القانون جامعة بغداد، 2006، ص 13-14.
- (52) - د.عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والاجور المخصصات، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص 38.
- (53) - القضية بالرقم (33) لسنة (6)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1996/2/3.
- (54) - د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية، المطبعة القانونية، القاهرة، 1969، ص 25.
- (55) - القضية بالرقم (43) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.
- (56) - د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري دراسة تحليلية لاهم الأحكام بعدم الدستورية وأثارها، دون ذكر مكان النشر، 1997، ص 146.
- (57) - د.عائدة علي عيسى، الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة، منشورات زين الحقوقية، 2020، ص 219.
- (58) - القضية بالرقم (43) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.
- (59) - د. احمد جاد منصور، المواطنة وتكافؤ الفرص وعدم التمييز من منظر قانوني، بحث منشور في مجلة بحوث الشارقة، المجلد (20)، العدد (1)، الإمارات المتحدة، 2011، ص 99، وانظر كذلك: د. نهلة محمد مصطفى جندية، مفهوم المواطنة والأسس التي يقوم عليها في ألمانيا ومصر دراسة مقارنة، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة المنوفية، المجلد (52)، العدد (4)، 2021، ص 14.
- (60) - د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العمدة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976، ص 161.
- (61) - القضية بالرقم (43) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.
- (62) - القضية بالرقم (16) لسنة (22)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 2006/5/7.
- (63) - المواد (4 و 8 و 27) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل النافذ.
- (64) - القضية بالرقم (105) لسنة (35)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 2013/2/24.
- (65) - د.عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والاجور المخصصات دراسة وقارئة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص 161-170.
- (66) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة دراسة قانونية مقارنة، دون ذكر مكان النشر، 2016، ص 31-32، انظر كذلك: ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة 1982 المعدل، أطروحة دكتوراه قدمت الى كلية القانون جامعة بغداد، 2006، ص 35-38.
- (67) - المادة (2) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل النافذ.
- (68) - المادة (1/74) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل النافذ.
- (69) - المادة (2/74) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل النافذ.

(70) - القضية بالرقم (43) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.

References:

أولاً: الكتب والمراجع القانونية:

- 1- د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 2- د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
- 3- د. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري دراسة تحليلية لاهم الأحكام بعدم الدستورية وأثارها، دون ذكر مكان النشر، 1997.
- 4- د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية، المطبعة القانونية، القاهرة، 1969.
- 5- د. سوزي عدلي الناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 6- د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، 2012.
- 7- د. عائدة علي عيسى، الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة ، منشورات زين الحقوقية، 2020.
- 8- د. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.
- 9- د. عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والاجور المخصصات ، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016.
- 10- د. عبد المنعم زمزم، الجنسية ومركز الأجانب في القانون الدولي والقانون المصري المقارن، مركز جامعة القاهرة للطباعة والنشر، القاهرة، 2016.
- 11- د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة ، دون ذكر مكان النشر، 2016.
- 12- د. قيس حسن عواد، المركز القانوني للمكلف الضريبي ، دار المناهج للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- 13- د. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد-العراق، 1961.
- 14- د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1987.
- 15- د. يونس احمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972.

ثانياً: الرسائل والاطاريح الجامعية

- 1- توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الاردني دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بابل، 1998.
- 2- خيرى ابراهيم مراد، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004.
- 3- سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف منه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2006.
- 4- صبا فاروق خضر، النظام القانوني للفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2016.
- 5- د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1986.
- 6- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون جامعة الموصل، 2005.
- 7- د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1983.
- 8- د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العمة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976.
- 9- عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه قدمة الى كلية الحقوق جامعة النهدين، 2003.
- 10- : قيصر يحيى جعفر، إقليمية الضريبة على دخل الشركات في القانون العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2000.
- 11- د. قيصر يحيى جعفر، السلطة التقديرية للإرادة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004.
- 12- ناهدة عبد الغني محمد، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي 113 لسنة 1982 المعدل، أطروحة دكتوراه قدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، 2006.

ثالثاً: البحوث القانونية:

- 1- د. احمد جاد منصور، المواطنة وتكافؤ الفرص وعدم التمييز من منظر قانوني، بحث منشور في مجلة بحوث الشارقة، المجلد(20)، العدد(1)، الإمارات المتحدة، 2011.
- 2- د. نهلة محمد مصطفى جندي، مفهوم المواطنة والأسس التي يقوم عليها في المانيا ومصر دراسة مقارنة، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة المنوفية، المجلد(52)، العدد(4)، 2021.

رابعاً: التشريعات:

أ- الدساتير:

- 1- دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل النافذ.

ب- القوانين

- 1- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- 2- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل.

ت- الاتفاقيات

- 1- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق والحكومة الهنغارية رقم (18) لسنة 2020.

خامساً: القرارات القضائية:

- 1- القضية رقم (35) لسنة (15)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1992/12/37.
- 2- القضية رقم (9) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1996/9/7.
- 3- القضية بالرقم (33) لسنة (6)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1996/2/3.
- 4- القضية بالرقم (43) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.
- 5- القضية بالرقم (16) لسنة (22)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 2006/5/7.
- 6- القضية بالرقم (105) لسنة (35)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 2013/2/24.

The impact of the scope of application of the tax on wasting the principle of equal opportunity under the imposition of the tax

Aqeel Mohammed Reda

Prof.Dr. Ali Hadi Atia AL-Hilali

College of Law - Dhi Qar University

law5mas35@utq.edu.iq

alhilaliail40@gmail.com

Abstract:

The state imposes taxes through tax legislation with the sovereignty, power and will it possesses over its territory, but the tax legislation has a certain specificity, which makes it somewhat isolated with a certain specificity from other branches of the law. On the other hand, there is a principle in the law that legislation tries to adopt and not waste, except that it is the principle of equal opportunity, and from here the relationship of tax legislation with this principle appears to be of great importance. tax collector. The research raised a set of questions, the most important of which are: what are the normalization criteria, which one is more appropriate to adopt, what are the advantages and disadvantages of each of these criteria separately, how can the legislator avoid the defects in them, and how can he keep the advantages of this or that criterion, and does tax legislation adopt a criterion? one or more, and why?

Through these questions, we can show the relationship and the spatial scope of the tax secrets according to the principle of equal opportunity in the income tax law. The topic was researched by dividing it into an introduction, a preface, three branches, and a conclusion.

Through this research, we try to establish the most important general rules for the tax legislator to preserve the principle of equal opportunity, represented by not adopting a single criterion in tax legislation, which is the most important finding of the study.