

دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق

بحث مقدم إلى

معهد الدراسات والبحوث العربية

وهو جزء من متطلبات

نيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية

من قبل الطالبة

حرية محمد عبد الله قزاز

بإشراف

د. حسين عجلان

2011م

بغداد

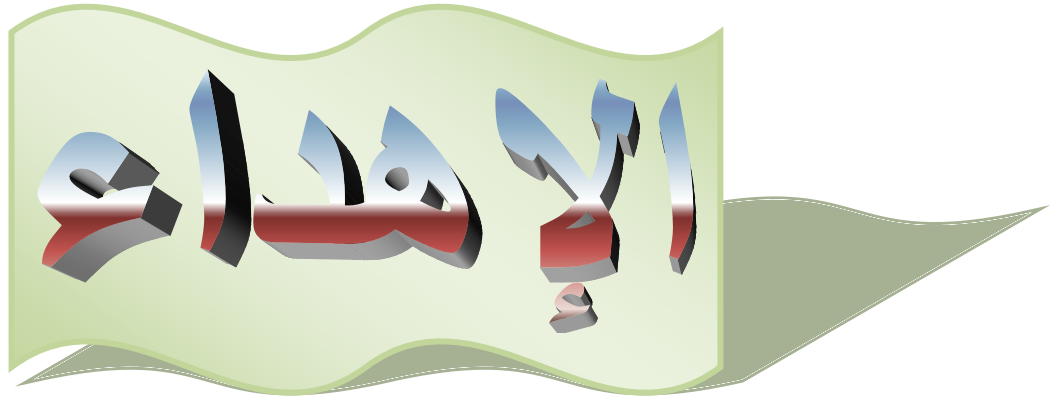
1432 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَشْكُرَهُ إِلَّا بِحَمْدِهِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَشْكُرَهُ إِلَّا بِحَمْدِهِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَشْكُرَهُ إِلَّا بِحَمْدِهِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَشْكُرَهُ إِلَّا بِحَمْدِهِ

سورة طه الآية (114)



إلى رُوحِ والديَّ عِرفاناً لهُما

إلى رُوحِ أخي إيثاراً له

إلى أخوتي وأخواتي محبةً لهُم

الباحثة

حميرة

شكر وتقدير

الحمد لله العزيز الوهاب الذي أنزل على عبده خير كتاب والصلاة والسلام على سيد المرسلين الذي أرسله الله رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين

لا يسعني بعد إنجاز مجيئي إلا أن أتقدم بمجزيل الشكر والامتنان الى الدكتور (حسين عجلاز) لتفضله بالإشراف على إعداد هذا البحث وتقديم آرائه السديدة في سبيل إنجاز البحث .

وأتقدم بمجزيل الشكر والثناء الى كافة أساتذتي الأفاضل في قسم العلوم المالية والمصرفية في معهد الدراسات والبحوث العربية .

كما أتوجه بمجزيل الشكر الى الأستاذ (كاظم علي عبدالله) مدير عام الهيئة العامة للضرائب راعي العلم ومشجع كافة الكوادر العلمية التي تساهم في تطوير عمل الهيئة وكذلك الست (ناجحة عباس علي) معاون المدير العام والأستاذ الدكتور (محمد عباس أحمد) وكيل مدير قسم الإحصاء والأبحاث في الهيئة العامة للضرائب لما بذلاه من مساعدة وتعاون في إكمال البحث .
وأسأل الله أن يوفق الجميع لما فيه الخير ويرضاه .

الباحثة
حرية

المحتويات

المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
2 - 1	المستخلص
4 - 3	المقدمة
5	منهجية البحث : مشكلة البحث
5	أهمية البحث
6	فرضية البحث
6	هدف البحث
7	الفصل الأول: المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي
7	تعريف الازدواج الضريبي
11 - 8	شروط الازدواج الضريبي
13 - 11	أنواع الازدواج الضريبي : الازدواج الضريبي المقصود
13	الازدواج الضريبي غير المقصود
14 - 13	الازدواج الضريبي الداخلي
14	الازدواج الضريبي الدولي
15	المبحث الثاني: تعريف الازدواج الضريبي الدولي
18 - 16	أسباب الازدواج الضريبي الدولي
19 - 18	وسائل معالجة الازدواج الضريبي الدولي
20	الفصل الثاني: المبحث الأول : مفهوم الاستثمارات الدولية
21 - 20	أهداف الاستثمارات الدولية
22	محددات الاستثمارات الدولية
23	أشكال الاستثمارات الدولية
24 - 23	الاستثمارات الدولية الحقيقية
24	الاستثمارات الدولية المالية

المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
28 – 25	المبحث الثاني : جدوى الاستثمارات الأجنبية
29	الفصل الثالث : المبحث الأول: مفهوم الاستثمار الأجنبي
30 – 29	أنواع الاستثمار الأجنبي
30	دور الاستثمار في تطور الاقتصاد
31	المبحث الثاني: التشريعات والأطر القانونية للاستثمار في العراق
32	مجالات الاستثمار والتزامات المستثمر
34 – 33	المبحث الثالث: دور الاستثمار الأجنبي في إعادة بناء الاقتصاد العراقي
36 – 35	المبحث الرابع: معيار الإقليمية في فرض الضرائب
38 – 37	الفصل الرابع: المبحث الأول: نطاق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي
40 – 38	تحديد المنشأة الدائمة
43 – 40	الدخول المشمولة بالاتفاقية
46 – 44	المبحث الثاني: دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي
47 – 46	المحافظة على الإيرادات الضريبية
47	تجنب المعاملة التمييزية
48	تحقيق العدالة الضريبية
50 – 48	التهرب الضريبي
51	المبحث الثالث: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين العراق والدول الأخرى
51	اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال
52 – 51	اتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية
53 – 52	الاتفاقيات التي تمت المصادقة عليها
55 – 53	الاتفاقيات التي لم يصادق عليها
55	الاتفاقيات قيد الإنجاز لدى مجلس شورى الدولة قبل أحداث 2003

المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
56	الاتفاقيات لدى مجلس شورى الدولة بعد أحداث 2003
57	اتفاقيات متفرقة
58 - 57	الاتفاقيات المقترحة حديثاً
58	الاتفاقيات التي تم التوقيع عليها
59	الفصل الخامس: المبحث الأول: معايير الإخضاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113)
62 - 59	مبدأ الإقامة
66 - 63	المبحث الثاني: الاستنتاجات
67	التوصيات
72 - 68	المصادر



المستخلص

يتحقق الازدواج الضريبي عندما يتم خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه وللشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها ويحدث عندما يتم فرض الضرائب من النوع نفسه من قبل دولتين أو أكثر على المال نفسه وفي الوقت نفسه نتيجة تمتع كل دولة بسلطتها المطلقة في فرض الضرائب داخل حدودها الإقليمية .

ويعتبر الازدواج الضريبي عبئاً مالياً على المستثمر الأجنبي لأنه يقطع جزءاً من إيراداته ويكون عائقاً أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى .

وحاولت الدول تفادي هذه الظاهرة عن طريق اتباع أحد الأسلوبين :-

1. الإعفاء من جانب واحد لرؤس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة لغرض تشجيع هذه الأموال لأستثمارها كما في قوانين الأستثمار .

أبرام الاتفاقيات الثنائية والجماعية بين الدول وتعتبر الوسيلة الأكثر اتباعاً لتفادي الازدواج الدولي حيث إن الاتفاقيات الثنائية بين الدول تبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة في فرض الضرائب وقواعد استحقاقها وتقرر الطرق التي يجب أن تتبعها لتجنب الازدواج الضريبي وتوفر الغطاء القانوني لحماية المستثمرين وتشجيعهم على استثمار أموالهم والمحافظة على الإيرادات الضريبية في نفس الوقت ، إنما يشهده العراق من انفتاح اقتصادي على العالم يدعو الى ضرورة تفعيل دور الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية لغرض تشجيع حركة الأستثمار الأجنبي ودون اللجوء الى الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية في البلد وكما ورد في بنود قانون الأستثمار رقم (13) لسنة 2006 والعمل على تفعيل الاتفاقيات الموقعة مع العراق والمحافظة على الإيرادات الضريبية والعمل على جذب المستثمرين الأجانب لدفع عجلة التقدم الاقتصادي في البلد نحو الأمام وتوفير

المستخلص

الحماية للمستثمر العراقي والأجنبي دون اللجوء الى الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى تقليص الإيرادات الضريبية التي تعتبر مصدر مهم من مصادر الإيرادات الحكومية .

إن الاتفاقيات المصادق عليها الموقعة بين العراق والدول المجاورة والتي هي اتفاقيات جماعية والاتفاقيات الثنائية المقدمة الى العراق التي لم يتم المصادقة عليها والاتفاقيات قيد الأنجاز هي من الأمور المهمة التي ينبغي تفعيلها من قبل الهيئة العامة للضرائب لغرض الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومنع الازدواج الضريبي الذي يقلل من فرص الاستثمار الأجنبي للبلد الذي هو بأمر الحاجة إليه في الوقت الحاضر وضرورة أبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول المتقدمة لغرض تشجيع الاستثمار وتطور الاقتصاد العراقي .

المقدمة

المقدمة

إن السيادة المطلقة التي تتمتع بها كل دولة في استخدام المعايير الخاصة بتحديد نطاق سريان الضريبة والأختصاص الضريبي يؤدي الى ظهور الازدواج الضريبي الدولي وممارسة كل دولة على حدة لحقوق سيادتها الضريبية التي قد تتعدى نطاق إقليمها وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية قد يؤدي الى ظهور هذه المشكلة وزيادة العبء الضريبي نتيجة عدد مرات أخضاع الدخل للضرائب وإن معيار الإقليمية في فرض الضرائب يحق للدول بموجبه فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في إقليمها بصرف النظر عن جنسية وموطن الأشخاص وفي حالة تعدد معايير فرض الضريبة التي تقرها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة ينشأ عنها الازدواج الضريبي الدولي .

ولتجنب ذلك يجب عقد اتفاقيات دولية عامة واتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف ، ولعدم وجود سلطة عليا بين الدول تقوم بتنسيق التشريعات الضريبية بينها وصعوبة عقد معاهدات عامة ودولية تنظم الازدواج الضريبي الدولي بقيت على شكل عقد معاهدات واتفاقيات وفق مبادئ وأسس يتفق عليها الأطراف .

وإن الازدواج الضريبي الدولي الذي ينشأ عن تباين الأسس التي تعتمدها الدول في فرض الضريبة وما ينشأ عنه من تنازع ضريبي دولي في حالة خضوع دخل معين لشخص واحد الى الضريبة في السنة نفسها وبأكثر من دولة مما يترك آثار سلبية على الاستثمار الأجنبي وحركة رؤوس الأموال بين الدول وتقليل حجم الاستثمارات الأجنبية .

العراق بسبب الظروف التي مر بها لم يتوصل الى توقيع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع أغلب الدول المتقدمة والمجاورة ولا بد من اتخاذ الخطوات اللازمة لتسريع التوقيع والمصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المقدمة إليه وتوقيع اتفاقيات جديدة مع الدول المتقدمة والدول المجاورة لأهمية ذلك على تشجيع الاستثمار الأجنبي والمحافظة على الإيرادات الضريبية في نفس الوقت .

وتم التوصل إلى ذلك من خلال تقسيم البحث إلى خمسة فصول تناول منها **منهجية البحث** والتحري عن مشكلة البحث وأهميته وثم فرضيته وأهدافه لبيان حاجة العراق إلى الاستثمارات الأجنبية **والفصل الأول** تناول في **المبحث الأول** منه مفهوم الأزواج الضريبي ، ماهيته ، تعريفه وشروطه وأنواعه وفي **المبحث الثاني** تعريف الأزواج الضريبي الدولي وأسبابه ووسائل معالجته ، أما **الفصل الثاني** فتناول **المبحث الأول** منه الاستثمارات الدولية مفهومها ، أهدافها ، محدداتها وأشكالها **والمبحث الثاني** تناول جدوى الاستثمارات الأجنبية ، آثارها وفي **الفصل الثالث** فقد تناول **المبحث الأول** منه الاستثمار الأجنبي في العراق ، مفهومه ، أنواعه ودوره في تطوير الاقتصاد العراقي **والمبحث الثاني** تناول التشريعات والأطر القانونية للاستثمار في العراق وماهية المزايا المقدمة للمستثمرين ومجالات الاستثمار والتزامات المستثمرين أما في **المبحث الثالث** فقد تناولنا فيه دور الاستثمار الأجنبي في إعادة بناء الاقتصاد العراقي وفي **المبحث الرابع** معيار الإقليمية في فرض الضريبة في القانون الضريبي العراقي ، مفهومه ، تحديد معيار الإقليمية لتحديد نطاق فرض الضريبة وتأثيره على تجنب الأزواج الضريبي وتم تناول آليات تجنب الأزواج الضريبي في العراق **والفصل الرابع** تناول **المبحث الأول** منه اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي ، نطاق الاتفاقية ، الأشخاص المشمولين بها ، الضرائب المشمولة بالاتفاقية ، الأشخاص المشمولين بالاتفاقية وفي **المبحث الثاني** تشجيع الاستثمار الأجنبي عن طريق تجنب الأزواج الضريبي بموجب الاتفاقيات الثنائية والجماعية المبرمة وفي **المبحث الثالث** اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي الموقعة بين العراق والدول الأخرى ، أما **الفصل الخامس** **المبحث الأول** تناول معايير الإخضاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل . ومن ثم **الاستنتاجات والتوصيات** المقدمة من قبل الباحثة .

إن هذا البحث يركز على أهمية اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي في جذب الاستثمارات الأجنبية والمحافظة على الإيرادات الضريبية بدلاً من الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية بالتالي التأثير على الإيرادات الحكومية المتأتية من هذا المصدر .

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

ثانياً : أهمية البحث

ثالثاً : فرضية البحث

رابعاً : هدف البحث

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:-

يعد الازدواج الضريبي من أهم المشكلات التي تواجهها النظم العربية المعاصرة نتيجة لتعدد القوانين الضريبية وتعدد الدول على المستوى العالمي وانتشار وتزايد موضوع انتقال الأموال بين الدول ورغبة تلك الدول الى اجتذاب رأس المال المحلي والأجنبي للاستثمار ، ولتجنب ذلك لجأت أغلب الدول الى توقيع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وهذا لم يتوصل إليه العراق وإن الاتفاقيات الموقعة مع بعض الدول لم توضع موضع التنفيذ ، وعملت معظم الدول النامية ومنها البلدان العربية على اعتماد سياسات تعمل لجذب الاستثمارات للمنطقة العربية ومنها العراق ولكن هذه الاستثمارات لم تتمكن من تحقيق المعدلات المستهدفة لتنمية بلدانها ، والعراق يحتاج الى الأنفتاح على الاستثمار الوطني والخارجي وتم تفعيله عن طريق منح الإعفاءات المقدمة للمشاريع والتي تؤدي بدورها الى خسارة الإيرادات الضريبية وتأثيرها السلبي في تطبيق القانون الضريبي في العراق ، وعرض الأطر التي تسهل عملية الاستثمار في العراق عن طريق تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والمحافظة على الإيرادات الضريبية وجذب الاستثمارات الأجنبية .

ثانياً: أهمية البحث:-

تتبع أهمية البحث من خلال تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية والدولية عن طريق حصر فرصة فرض الضرائب للسلطة المركزية أو توزيعها بين السلطة المركزية وسلطات الأقاليم وتعديل القوانين التي أحدثت الازدواج الضريبي وتفعيل الاتفاقيات الثنائية والدولية (الجماعية) لتفادي الازدواج الضريبي الدولي الذي ينشأ من خلال إتباع قوانين الاستثمار التي تقدم إعفاءات ضريبية للمستثمرين وأعمال أسلوب المعاملة بالمثل وتفعيل دور الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي وتشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق .

دور اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي

ثالثاً: فرضية البحث:-

تستند فرضية البحث من حقيقة مفادها بأن تفعيل دور اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي يساهم في المحافظة على الإيرادات الضريبية من جهة وجذب رأس المال المحلي والأجنبي للاستثمار بالرغم من تعدد القوانين الضريبية وتعدد الدول على المستوى العالمي وتزايد انتقال الأموال بين الدول . أي إن هنالك علاقة وتأثير مباشر بين تجنب الأزدواج الضريبي وزيادة حجم الإيرادات الضريبية .

رابعاً: هدف البحث:-

يهدف البحث الى بيان دور اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي الثنائية والجماعية في تشجيع الاستثمار الأجنبي من خلال معرفة مدى استفادة الهيئة العامة للضرائب من اتفاقيات الموقعة مع بعض الدول لتجنب الأزدواج الضريبي وإمكانية تفعيل هذه الاتفاقيات بشكل يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية وتشجيع الاستثمار الأجنبي .

الفصل الأول

المبحث الأول

مفهوم الأزواج الضريبي ، شروطه وأنواعه الرئيسية ،
أسبابه

المبحث الثاني

الأزواج الضريبي الدولي ، تعريفه ، أسبابه ، وسائل
معالجته

الفصل الأول

المبحث الأول:- مفهوم الأزدواج الضريبي ، شروطه وأنواعه الرئيسية ، أسبابه

أولاً: ماهية الأزدواج الضريبي:-

إن العدالة الضريبية من قواعد فرض الضريبة الأساسية هي التي تقضي بأن يُسهم كل مكلف في تأمين نفقات الدولة حسب مقدرته التكلفة ، وتحقيقاً لهذه القاعدة فإن المشرع يسعى الى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً يتوافق مع قدرته على الأداء تجنب دفعه للضريبة أكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه ويتحقق العدالة الضريبية عند عدم خضوع المكلف ذاته للضريبة نفسها وعلى المال نفسه والسبب نفسه⁽¹⁾ .

كما إن دفع الضريبة لأكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه يثقل كاهل المكلف بأكثر من طاقته التكلفة ، وهنا يحدث الأزدواج الضريبي الذي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة ونتيجة لتعدد القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة فقد يكلف الفرد بدفع الضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلاً بذلك إزدواجاً ضريبياً⁽²⁾ .

ثانياً: تعريف الأزدواج الضريبي:-

يمكن تعريف الأزدواج الضريبي بما يأتي : (خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها)⁽³⁾ وأيضاً يمكن تعريفه على إنه فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها⁽⁴⁾ وبنفس المضمون عرفه بعض المختصين بأنه فرض ذات

(1) العلي ، 2007 : ص128

(2) أبو حشيش ، 2004 : ص178

(3) البدراني ، 2010 : ص219

(4) البطريق وآخرون ، 1968 : ص323

دور اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي

الضريبة ، أو ضريبة من النوع ذاته أكثر من مرة على الممول ذاته ، ولذات الوعاء الضريبي ، وللفترة الزمنية ذاتها⁽¹⁾ .

وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف الإزدواج الضريبي بأنه "العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف شخصاً طبيعياً كان أو معنوياً من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الأقل خلال فترة زمنية محددة وعلى ذات الوعاء الضريبي من قبل أكثر من سلطة مالية"⁽²⁾ .

ثالثاً: شروط الأزواج الضريبي-

يجب توفر الشروط التالية لكي يتحقق الأزواج الضريبي :-

أ- أن يكون الممول واحد⁽³⁾ أو وحده الشخص الخاضع للضريبة (وحده دافع الضريبة) حيث أن الأزواج الضريبي يتحقق عندما يقوم دافع الضريبة ذاته بدفعها لأكثر من مرة ، ودافع الضريبة هذا والمرتبط بشخص الممول يمكن أن يثير اختلافاً في النظرة للشخص من الناحية القانونية والنظرة إليه من الناحية الاقتصادية وبالذات فيما يتعلق بالأرباح التي تحقّقها الشركات المساهمة مثلاً والتي هي شركات أموال وتتمتع من الناحية القانونية بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين فيها ، ومن ثم فإن المساهم يدفع الضريبة على الأرباح التي يحصل عليها بعد توزيعها من قبل الشركة ، وكذلك تدفع الشركة التي يساهم بها ضريبة على ذات الأرباح التي حققتها الشركة ، ومن ثم فإن الضريبة على الأرباح هذه يدفعها مرتين الأولى التي يقوم بدفعها من حصته في الأرباح مباشرة بعد استلامه لها ، وكذلك فإنه يدفعها في الحالة الثانية بصورة غير مباشرة من خلال الضريبة على الأرباح التي

(1) خلف ، 2008 : ص 191

(2) العبيدي ، مصدر سابق : ص 21

(3) البطريق وآخرون، مصدر سابق : ص 323

تدفعها الشركة (1) وعليه فإن وحده المكلف (خضوع الشخص نفسه لأكثر من ضريبة من النوع نفسه في الوقت نفسه) (2) .

ب - وحدة المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) : أن يكون المال

الخاضع للضريبة واحد (3) فيتحقق الأزواج الضريبي عندما تفرض الضريبة على ذات الوعاء الضريبي لأكثر من مرة ، ووحدة الوعاء الضريبي يجب أن ترتبط بها وحدة الواقعة التي تستدعي فرض الضريبة ، مثال ذلك إن مالك الأرض الزراعية يدفع ضريبة ناشئة عن ملكيتها ، كما إنه يدفع ضريبة على استخدامها وهذا لا يعني أزواج ضريبي لأختلاف الواقعتين اللتين تم فرض الضريبة استناداً إليهما (4) ، وإن وحدة الوعاء الضريبي تعني إن المال يخضع للضريبة بصورة متكررة أي خضوع الوعاء الضريبي لأكثر من ضريبة في الوقت نفسه (5) .

ت- وحدة الضريبة المفروضة : إن الضرائب التي تفرض على المال من النوع

نفسه أو تكون على الأقل متشابهة كأن تفرض الضريبة على الدخل أكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة ، يستلزم هذا الشرط أن تكون الضريبة التي يدفعها المكلف من طبيعة واحدة أو متشابهة كأن تفرض على المكلف مثلاً ضريبة الدخل لمرتين ولكن إذا دفع المكلف مثلاً ضريبة الدخل ثم ضريبة التركات فهنا سوف لن نكون بصدد الأزواج الضريبي بل نكون أمام تعدد الضرائب (6) وأن يتم دفع الضريبة المعينة أو ضريبة من ذات النوع لأكثر من مرة من قبل الممول ومثال على الضريبة من ذات النوع ، الضريبة التي تفرض على الدخل مباشرة والتي تمثلها ضريبة الدخل ، وحيث إن الدخل هذا قد يكون

(1) خلف ، مصدر سابق : ص 192

(2) البدراني ، مصدر سابق : ص 219

(3) البطريق ، مصدر سابق : ص 323

(4) خلف ، مصدر سابق : ص 192

(5) البدراني ، مصدر سابق : ص 219

(6) العبيدي ، مصدر سابق : ص 22

ناجماً عن رأس المال والضريبة الأخرى من ذات النوع هي التي تفرض على رأس المال ويتم الوفاء بها من الدخل الذي يولده رأس المال ودون أن يؤثر على رأس المال ورغم الاختلاف في نوع الضريبة حيث إن الأولى هي ضريبة على الدخل ، وإن الثانية هي ضريبة على رأس المال إلا إن دفعهما يتم من الدخل الذي يولده رأس المال في الحالتين وكلاهما يمثل عبئاً على الدخل هذا(1) .

ث- وحدة المدة الزمنية : أي أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة ، ويجدر هنا أن نشير إلى إن الأزواج الضريبي يتحقق إذا فرضت الضريبة لأكثر من مرة خلال الفترة الزمنية المعينة والتي هي السنة عادة ومن ثم فإن فرض الضريبة على الدخل لأكثر من سنة لا يعني حصول أزواج ضريبي لأن فرض الضريبة ذاتها تم في فترتين زمنيتين مختلفتين (2) ويتحقق الأزواج الضريبي عند خضوع المكلف في السنة المالية نفسها لأكثر من ضريبة من النوع نفسه (3) ويشترط لتوفر الأزواج الضريبي أن تكون الضرائب التي يدفعها المكلف عن نفس المدة وقد يحدث أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء وبفترات زمنية مختلفة فلا يعد ذلك أزواجاً ضريبياً(4) .

ج- وحدة الواقعة المنشئة للضريبة : إن الضرائب لا تفرض على الأشياء نفسها أي على ملكيتها وحسب وإنما تفرض أيضاً على تداولها بالتصرف فيها وعلى منافعها ومنتجاتها وغير ذلك من الأعمال القانونية أو المادية التي تعود عليها(5) .

(1) خلف ، مصدر سابق : ص 192

(2) خلف ، مصدر سابق : ص 193

(3) البدراني ، مصدر سابق : ص 219

(4) العبيدي ، مصدر سابق : ص 22

(5) العبيدي ، مصدر سابق : ص 23

ح- تعدد سلطة فرض الضريبة : يعتبر تعدد سلطة فرض الضريبة كشرط لتحقيق الأزواج الضريبي كما هو الحالة في الأزواج الضريبي الدولي وربما يحصل هذا على مستوى الدولة الواحدة إذا كان فيها سلطة اتحادية وسلطة أقليمية لكلاهما الحق في فرض الضريبة واستحصالتها .

رابعاً: أنواع الأزواج الضريبي:-

يقسم الأزواج الضريبي من حيث الاعتراف به الى :-

1. الأزواج الضريبي المقصود:-

وهو الذي يقصد المشرع حصوله وتحقيقه ويراد من أحداثه تحقيق أهداف عديدة قد تكون اقتصادية وقد تكون اجتماعية ، ومثال ذلك إن ضريبة الدخل ممكن أن تفرض لأكثر من مرة فيه إحداهما يتم فرضها على الدخل حسب مصدره وبنسبة معينة ، ومن ثم يتم فرضها على إجمالي الدخل وحسب مصدره وبذات النسبة أو بأي نسبة أخرى وهو ما يمثل إزدواج ضريبي بفرض ذات الضريبة لأكثر من مرة وهي ضريبة الدخل وعلى ذات الوعاء وهو الدخل وعلى الممول ذاته وفي ذات الفترة وفي الغالب فإن الأزواج الضريبي المحلي يكون مقصوداً في حين إن الأزواج الضريبي الدولي لا يكون مقصوداً نتيجة ضعف التنسيق بين الدول الذي يتحقق معه مثل هذا الأزواج الضريبي⁽¹⁾ .

ويحدث عندما تتوفر شروط الأزواج الضريبي المقصود بوعي

مسبق من المشرع ليحقق من ذلك أغراض عدة منها :

أ - الحصول على زيادة في الإيرادات لصالح الخزينة⁽²⁾ ، حاجة معظم الدول الى قدر أكبر من الإيرادات عن طريق فرض الضرائب التي تلبى حاجة هذه الدول المتزايدة للإنفاق ، وهو الأمر الذي قد يدفع الى

(1) خلف ، مصدر سابق : ص194

(2) العبيدي ، مصدر سابق : ص23

تحقيق الأزواج الضريبي تحت ضغط الحاجة هذه (1) يفرض المشرع ضرائب إضافية الى جانب الضرائب الأصلية(2) .

ب- الحد من ارتفاع الدخل تحقيقاً للعدالة الضريبية من خلال رفع الضريبة على مصادر دخول معينة وتخفيف بعضها الآخر (3) التوجه في العديد من الحالات الى تلافي فرض سعر مرتفع للضرائب من خلال فرض الضريبة ذاتها لأكثر من مرة أو ذات النوع بتقسيم السعر المرتفع هذا بحيث يكون أقل نتيجة لذلك(4) .

ت- زيادة موارد الهيئات المحلية لتمويل نشاط أدارتها وذلك بأن يعطي المشرع للهيئات المحلية الحق في تقدير نسب مئوية إضافية لبعض الضرائب التي تحصلها الدولة بشرط أن لا تتجاوز هذه النسب حداً أعلى معيناً (5) . واتجاه بعض الدول نحو المعادلة بشكل مختلف بين فئات المجتمع أو بين النشاطات التي تفرض عليها الضريبة وهو الأمر الذي يتحقق معه الأزواج الضريبي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية(6) .

ث- تصحيح نظام الضرائب بفرض ضريبة عامة على الإيراد الى جانب الضرائب النوعية والعينية المفروضة على كل فروع الدخل لتحقيق التناسب بين العبء الضريبي ومقدرة الأفراد على الأسهم في الأعباء العامة .

ج - العلاقات الاقتصادية الواسعة بين الدول والتي ترتبط بانتشار عمل الشركات والمشروعات ونشاطها بين دول العالم وانتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين هذه الدول وبالذات في أطار التوجهات نحو

(1) خلف ، مصدر سابق : ص194

(2) البطريق ، مصدر سابق : ص324

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص23

(4) خلف ، مصدر سابق : ص194

(5) البطريق ، مصدر سابق : ص325

(6) خلف ، مصدر سابق : ص194

عولمة الأقتصاد والتي تتسع مضامينها عبر الزمن والتي يتحقق معها إمكانية حصول ازدواج ضريبي .

ح- إخفاء رفع سعر الضريبة من خلال لجوء المشرع الى ازدواج الضرائب

(1) منعاً لرد الفعل السيء الناتج عن زيادة العبء الضريبي على المكلف

2. الأزواج الضريبي غير المقصود:-

وهو الأزواج الذي لا يعتمد المشرع الضريبي حدوثه ويحصل نتيجة عدم تناسق أجزاء النظام الضريبي في داخل الدولة أو في حالة الأنظمة الضريبية لعدة دول (2) ويقع هذا النوع من الأزواج نتيجة ممارسة هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الأقليم وكما يحدث في الدول الاتحادية إذا فرضت كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات نفس الضريبة على المال ذاته كما يحدث عندما تفرض كل من الحكومة المركزية والهيئات المحلية نفس الضريبة على مادة معينة ويمكن تجنب تعدد الضرائب غير المقصود بواسطة التشريع (3) .

يقسم الأزواج الضريبي من حيث نطاقه الى :-

1. الأزواج الضريبي الداخلي:-

يتحقق الأزواج الضريبي الداخلي إذا كان مجاله إقليم الدولة داخلي وينجم عن طبيعة النظام السياسي المعتمد داخل الدولة وخاصة في الدول التي تعتمد على النظام الفيدرالي (4) والأزواج الضريبي الداخلي ينتج عن تعدد السلطات لفرض الضريبة كالسلطات المركزية والسلطات المحلية في الدولة

(1) العبيدي ، مصدر سابق : ص24

(2) الجنابي ، 2007 : ص154

(3) البطريق ، مصدر سابق : ص325

(4) البدراني ، مصدر سابق : ص220

الفدرالية⁽¹⁾ وأيضاً يحدث عندما تتحقق شروط الأزواج الضريبي بالكامل داخل الحدود الإقليمية للدولة ، حيث يتم تطبيق القانون الضريبي نفسه على وعاء واحد عائد لنفس المكلف في ذات المدة الزمنية ويتحقق في الأغلب عند الدولة الاتحادية حيث تفرض السلطة المركزية ضريبة وكذلك تفرض السلطة المحلية نفس الضريبة على المال نفسه العائد للمكلف نفسه وأفضل سبيل لتلافي ذلك الخطأ هو أن تعتمد السلطة المركزية ضرائب معينة تمنع السلطة المحلية أن تلجأ إليها أو أن تحدد السلطة المركزية السعر الأقصى للضرائب المحلية على أن لا تتجاوز الضرائب المركزية ويكون الحل أصعب كلما زاد استقلال السلطات المحلية عن السلطات المركزية⁽²⁾ .

ولتجنب الأزواج الضريبي الداخلي في التشريع الأردني الضريبي أورد المشرع عدة إعفاءات من الضريبة ضمنها قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته⁽³⁾ .

2. الأزواج الضريبي الدولي:-

يحدث بسبب ما تتمتع به الدول من السيادة والحق في سن قوانينها الضريبية بما يتلاءم وحاجتها من دون مراعاة ما قد ينشأ من تعارض بين التشريع والتشريعات الضريبية للدول الأخرى ، فضلاً عن أن الدول لا تتبع نظاماً أو مبادئ مالية أو قواعد ضريبية موحدة⁽⁴⁾ . ويتحقق عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض ذات الضريبة أو ضرائب متشابهة على المادة نفسها وعلى الشخص نفسه⁽⁵⁾ .

(1) خلف ، مصدر سابق : ص193

(2) محمد ، 2000 : ص40

(3) أبو حشيش ، مصدر سابق : ص154

(4) عطوي ، 2003 : ص263 و الراوي ، 2007 : ص27

(5) المحامي ، 2007 : ص1

المبحث الثاني:- الأزدواج الضريبي الدولي ، تعريفه ، أسبابه ، وسائل معالجته:-

أولاً: تعريفه:-

فرض دولتين نفس الضريبة على ذات الوعاء ويتحملها الممول نفسه عن فترة زمنية واحدة المحصل عنها الضريبة ⁽¹⁾ ويتحقق الأزدواج الضريبي الدولي نتيجة فرض ضرائب من نفس النوع من قبل دولتين وأكثر على نفس المكلف ونفس المال وفي الوقت نفسه ⁽²⁾ .

وهناك تعاريف أخرى ، هو إن الأزدواج الضريبي الدولي هو الذي تتحقق أركانه وشروطه أكثر من دولة وذلك عندما يخضع الشخص المكلف لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة للضريبة ⁽³⁾ وأيضاً يعرف الأزدواج الضريبي الدولي عندما تتمتع كل دولة بحرية تقرير نظامها الضريبي الخاص ها وممارستها لحقوق سيادتها الضريبية، والتي قد تتجاوز نطاق إقليمها الى تحقيق ظاهرة الأزدواج الضريبي الدولي ⁽⁴⁾ .

مما ورد في التعاريف أعلاه إن الأزدواج الضريبي الدولي يتحقق عندما يتم تطبيق الدول للتشريعات الضريبية المختلفة وممارسة حقوقها وسيادتها الضريبية والتي تتجاوز نطاق إقليمها وتمتعها بحق سيادتها في وضع نظامها الضريبي ووفق لحاجتها مما ينطوي عليه زيادة العبء الضريبي والحد من المميزات المالية التي تسعى الدولة لتحقيقها وبالتالي يؤثر على حركة الأستثمار الأجنبي في البلد ، حيث كل دولة تتخذ المعيار المناسب لها فمنها ما يأخذ معيار التبعية السياسية ومنها ما يأخذ بمعيار التبعية الاقتصادية ومنها ما يأخذ بمعيار التبعية الاجتماعية فالأستثمارات تتأثر بشكل مباشر عندما تحجم عن العمل عندما تجد إن القسم الكبير من الأرباح سوف تستقطع كضريبة من قبل أكثر من سلطة مالية

(1) عبد المجيد ، 1996 : ص271

(2) العلي ، 2009 : ص 223

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص25

(4) الصفار ، 1999 : ص40

ويتحقق الأزواج الضريبي الدولي نتيجة انتشار مظاهر التجارة الدولية والتداخل الواضح في المجتمع الدولي ، مما يؤدي الى خضوع الأشخاص للضرائب في الدول التي يمارسون فيها نشاطات اقتصادية وخروج الأمر عن نطاق الدولة الواحدة مما تتعارض معه مصالح الدول ويمكن اعتبار اختلاف المعايير المعتمدة من الدول للخضوع للضرائب سبباً مهماً في تحقيق الأزواج الضريبي الى جانبه عدم وجود الاتفاقيات الثنائية التي تنظم مسائل الخضوع للضرائب بين الدول المختلفة⁽¹⁾ .

وقد يكون الأزواج الضريبي الدولي لأختلاف النظم الضريبية في الدول حيث إن الضريبة على الدخل يمكن أن تفرض على ذاتها وعلى الشخص ذاته وعلى ذات الوعاء ، ولذات الفترة من قبل الدولة التي يقيم فيها ودولته باعتباره أحد رعاياها ، وقد يتحقق الأزواج الضريبي في ضريبة التركات عندما يكون المورث أحد مواطني دولة معينة ويكون الورثة في دولة أخرى ، وقد تكون التركة في دولة ثالثة بحيث يتم فرض ذات الضريبة على ذات الوعاء وعلى ذات الدافع لها وللفترة ذاتها لثلاث مرات وهو ما يتحقق معه أزواج ضريبي وهو الأمر الذي يمكن الحد من حصوله عن طريق التنسيق بين الدول من خلال الاتفاقيات التي تسهم في تلافي حصول الأزواج في مثل هذه الحالات⁽²⁾ .

ثانياً: أسباب الأزواج الضريبي الدولي :-

تتعدد أسباب الأزواج الضريبي الدولي والتي يمكن تلخيصها بما يأتي :-

1. يرجع هذا النوع من الأزواج الى إن كل دولة بما لها من حق السيادة تضع نظامها المالي وفقاً لحاجاتها ونظامها دون مراعاة التشريعات الضريبية في غيرها من الدول ولهذا ينشأ الأزواج والتعدد طالما إن التشريعات في هذه الدول متباينة المبادئ⁽³⁾ وإن اختلاف الدول في تطبيق القانون الضريبي أستند على مبادئ ثلاث

(1) البدراني ، مصدر سابق : ص218

(2) خلف ، مصدر سابق : ص193

(3) البطريق ، مصدر سابق : ص325

هي التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية والتبعية الاجتماعية وإن اختلفت هذه الأسس يؤدي الى تزامم قوانين الضرائب لأكثر من دولة في وقت واحد على الشخص نفسه⁽¹⁾ .

2. الضريبة تدفع مقابل حماية الدولة ، ولما كان حصول الممول على جزء من دخله في دولة وإنفاقه في دولة أخرى يجعله يستفيد من حماية كلتا الدولتين ، فإن عليه أن يدفع ضريبة لكل منهما ، أي إن الازدواج الضريبي يبرره ازدواج الحماية⁽²⁾ .

3. تعدد ضوابط الأخضاع الضريبي :- إن حالة الازدواج الضريبي قد تحدث عند الجمع بين ضوابط الإخضاع الضريبي بقصد التوسع في نطاق اختصاصها الضريبي قدر الإمكان وتحقيق أكبر حصيلة ضريبية ممكنة ، ولا توجد قاعدة من قواعد القانون الدولي ولا عرف دولي يحرم ازدواج الضرائب إلا إنه من البين إن الازدواج مرهق للممول خاصة إذا كان مجموع ما يدفعه من الضريبة كبيراً وإنه ضار من الوجهة الاقتصادية العالمية لأنه يعوق حركة انتقال رؤوس الأموال وتنقل الأشخاص من دولة لأخرى مما يؤثر على توزيع الموارد الإنتاجية في العالم توزيعاً أمثلاً .

ففرض ضريبة في دولة ما على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصادرها وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في إقليمها ، وبذلك ينشأ الازدواج الضريبي بالرغم من تطابق ضوابط الأخضاع للشخص المقيم لأي من الدولتين⁽³⁾ .

4. سهولة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين الدول :- حيث شهدت العلاقات التجارية الدولية تطوراً كبيراً بسبب ازدياد حجم التجارة الدولية وازدياد حجم السلع والخدمات المتبادلة بين الدول وكذلك الأصول المالية⁽⁴⁾ .

(2) البطريق ، 1985 : ص 215

(3) البطريق ، مصدر سابق : ص 326

(4) الشوابله ، 2005 : ص 620

(5) الشافعي ، 2005 : ص 67

5. ويحدث الأزواج الضريبي الدولي بقصد من المشرع الوطني تطبيقاً لمبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على رعايا الدول الأجنبية التي بدورها تفرض الضرائب على رعاياها الموجودين في إقليمها⁽¹⁾ .

6. يكون الأزواج الضريبي غير مقصوداً ويمكن تلافيه بواسطة التشريع الداخلي لكل دولة والاتفاقيات الدولية .

ثالثاً: وسائل معالجة الأزواج الضريبي الدولي:-

1. تفادي الأزواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي :-

ويكون ذلك بأن تقيد الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها الى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليه الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة⁽²⁾ واتباع نظام الإعفاء الذي بموجبه يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط .

وأيضاً الإعفاء بالكامل ويشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم ونظام الإعفاء التصاعدي ، فالإيرادات الخارجية وإن كانت عفى من الضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم فإن تلك الإيرادات تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبق على الدخل في بلد الأصل⁽³⁾ .

2. تفادي الأزواج بواسطة الاتفاقيات الدولية :-

أهتتم الأمم المتحدة بموضوع الأزواج وقبلها عصبة الأمم التي عينت لجننتين لبحثه أحدها من الخبراء الأقتصاديين وجاء في تقريرهم إحلال فكرة التبعية الأقتصادية محل التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فويض

(1) الصفور ، مصدر سابق : ص47

(2) البطريق ، مصر سابق : ص326

(3) مصطفى ، 1999 : ص504

الضرائب وقدمت تقريرها سنة 1923 ولجنة أخرى من الخبراء الفنيين قدمت تقريرها سنة 1925 ويعطي لدولة موطن المكلف ودولة موقع أمواله حقاً مشروعاً في فرض الضريبة عليه بنسبة مصلحه الأقتصادية في ك لا الدولتين وعقدت لجنة الضرائب مؤتمرها الدولي الثاني في المكسيك لبحثه سنة 1943 وأهتمت به هيئة الأمم المتحدة وعملت الدول الى إبرام اتفاقيات ثنائية فيما بينها لمنع الأزواج بالنسبة لضريبة معينة أو بالنسبة لعدة ضرائب معينة ويوجد من هذه الاتفاقيات العدد الكبير (1) .

وموقف جمهورية مصر العربية من الضرائب هو عندما تم إبرام اتفاقيات ثنائية وجماعية بموجب القانون رقم (543) لسنة 1950 لتلافي ازدواج الضريبة الدولي بشرط المعاملة بالمثل ومع مراعاة المبادئ الأساسية المشتملة عليها النماذج التي أقرتها عصبة الأمم وبعدها الأمم المتحدة في هذا الشأن وذلك لأجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية الى مصر لأستثمارها في المشروعات ذات الأثر الحيوي في دعم الأقتصاد المصري وتنميته ولما يترتب عليه من زيادة الدخل القومي وتوثيق العلاقات الأقتصادية بين مصر والدول الأجنبية .

3. قامت منظمة التعاون الأقتصادي والتنمية (O.E.C.D) بإعداد نموذج لتجنب

الأزدواج الدولي عام 1963 و ثم أعيد تنقيحه في عام 1987 ويهدف هذا النموذج الى تحقيق التنسيق الضريبي والقضاء على الأزواج الضريبي الدولي بين الأعضاء في هذه المنظمة .

وأخيراً قام مجلس الوحدة الأقتصادية التابع لجامعة الدول العربية عام 1996 بإعداد مشروع عربي لتجنب الأزواج الضريبي بين الدول وأعضاء المجلس (2) .

يلاحظ مما سبق إن الجهود الدولية المبذولة في مجال تنسيق الأزواج الضريبي الدولي أدت الى وضع اتفاقيات يسترشد بها الخبراء للدول المختلفة عند إبرام اتفاقيات ثنائية لتجنب الأزواج الضريبي الدولي (3) .

(1) البطريق ، مصدر سابق : ص329

(2) مصطفى ، مصدر سابق : ص500

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص32

الفصل الثاني

المبحث الأول

الاستثمارات الدولية ، مفهومها ، أهدافها ، محدداتها ، أشكالها

المبحث الثاني

جدوى الاستثمارات الأجنبية

الفصل الثاني

المبحث الأول:- الأستثمارات الدولية : مفهومها ، أهدافها ، محدداتها ، أشكالها

أولاً: مفهوم الأستثمارات الدولية:-

يقصد بالأستثمارات الدولية استثمار الشركات أو الأفراد في أصول حقيقية أو مالية خارج بلادهم ، إذ إن كثيراً ما تلجأ الشركات والأفراد الى الأستثمار في دول أخرى سعياً منهم وراء تحقيق أهداف معينة وتعتمد الأستثمارات الدولية على مجموعة من الأسس والمبادئ التي تحكم الأستثمار سواء من حيث اختيار الأوراق المالية أم تحليلها أم التخصيص الأمثل للموارد أم تحديد المحفظة التي تحقق أعلى عائد وأقل مخاطر ممكنة .

ثانياً: أهداف الأستثمارات الدولية:-

من أهم الأهداف التي يسعى المستثمرون الى تحقيقها من الأستثمارات الدولية :-

أ . إيجاد سوق جديدة للمنتجات والبضائع التي تخص الشركات الدولية خاصة لتسويق الفائض الكبير من السلع والتي لا يستوعبها السوق المحلي للبلد الأصلي للشركات المنتجة .

ب. الحصول على المواد الخام من الدول المستثمر فيها لأجل استخدامها في عملية التصنيع .

ت. الأستفادة من عنصر التكلفة في الدول المستثمر فيها حيث إن تكلفة القوى العاملة أقل من تكلفتها في الدول المتقدمة وكذلك تكلفة الحصول على المادة الخام قد تكون أقل .

ث. الأستفادة من قوانين الإعفاء الضريبي التي تمنحها كثير من الدول لتشجيع الأستثمار فيها .

ج. الاستفادة من فرص تحقيق الربح في الدول المستثمر فيها ، إذ إن الشركات الأجنبية قد تحقق أرباحاً في استثماراتها الأجنبية تفوق أرباحها من عملياتها داخل موطنها الأصلي .

ح. سهولة قيام الشركات الأجنبية بمنافسة الشركات والصناعات المحلية من حيث الجودة والأسعار ونوع الخدمة وذلك بسبب وفرة رأس المال وإمكانياتها المتقدمة .

خ. تقليل المخاطر التي تتعرض لها استثمارات الشركات الأجنبية إذ إنه كلما انتشرت الاستثمارات وتنوعت في عدد كبير من الدول كلما قلت المخاطر التي تتعرض لها .

أما الأهداف التي تسعى الدول الى تحقيقها من وراء قبولها وتشجيعها

للإستثمارات الدولية :-

أ. الإسهام في حل مشكلة البطالة وذلك بتشغيل عدد من العاطلين عن العمل في المشاريع التي يتم انشاؤها⁽¹⁾ .

ب. الاستفادة من التقدم العلمي والتكنولوجيا المتقدمة في الدول الأجنبية حيث إن قيام الشركات الأجنبية باستثمار أموالها في مشاريع محددة في دولة معينة يتضمن نقل التكنولوجيا وتوظيف الخبرات الإدارية النادرة في كثير من القضايا في البلدان المستثمر فيها .

ت. الإسهام في زيادة الصادرات وتحسين ميزان المدفوعات للدولة المستثمر فيها وخاصة عند قيام المشاريع المعرّية بتصدير منتجاتها الى الخارج .

ث. التقليل من الواردات عن طريق زيادة الإنتاج المحلي ، حيث يساهم الإنتاج المحلي باستبدال السلع المستوردة بالسلع المنتجة محلياً .

ج. تدريب العاملين على الأعمال الإدارية وعلى استخدام التكنولوجيا المتقدمة المستخدمة في عملية الإنتاج .

(1) علوان ، 2009 : ص351

ثالثاً: محددات الأستثمارات الدولية:-

إن قرار الأستثمار في أية دولة يعتمد على عدة محددات وقد تعمل هذه المحددات على التأثير على قرارات الشركات الأجنبية بعدم الأستثمار أو قد ينحصر في تأثيرها في تخفيض الأستثمار في تلك الدولة .

ومن أهم محددات الأستثمار الدولية ما يلي :-

- أ - تكلفة عناصر الإنتاج من عمالة وموارد مالية وأجور نقل: فكلما كانت هذه التكاليف في دولة معينة أقل من غيرها من الدول شجعت الشركات الأجنبية على الأستثمار فيها .
- ب - الأستقرار السياسي: فكلما كانت الدولة مستقرة سياسياً كلما كان ذلك في صالح الشركات المستثمرة فيها .
- ت - حجم السوق في الدولة المراد الأستثمار فيها: حيث لا يشجع السوق الصغير على الأستثمار إلا إذا كان قريباً من المواد الخام أو من أسواق أخرى كبيرة .
- ث - المناخ الأقتصادي للأستثمار من حيث وجود أو عدم وجود قيود لمراقبة العملة وسهولة أو صعوبة الإجراءات التي تفرضها الدولة وقوانين الأستيراد والتصدير وكذلك السماح أو عدم السماح للأجنبي بالتملك .
- ج - النظام الضريبي وحجم الإعفاءات الكمركية التي تمنح للأستثمارات الأجنبية لجذبها .
- ح - مدى وجود منافسة قوية للمشاريع المراد إقامتها في الدول المستثمر فيها .
- خ - مدى توافر الموارد البشرية وعناصر الإدارة الكفوءة في الدول المراد الإستثمار فيها إذ إنه في حالة عدم توافر الإدارة الكفوءة في تلك الدول فإن الشركات الأجنبية تلجأ الى توظيف خبراء إداريين في الخارج⁽¹⁾ .

(1) خوريش وآخرون ، 1999 : ص 186

رابعاً: أشكال الأستثمارات الدولية:-

إن الأستثمارات الدولية قد تكون على شكل استثمارات حقيقية في أصول ملموسة أو استثمارات مالية في أوراق مالية و عملات ، فالإستثمارات الحقيقية تتضمن غالباً تحويل المستثمر لموارد مالية وبشرية وتكنولوجية متقدمة الى الدول المستثمر فيها بينما الأستثمارات المالية عكس ذلك .

أ. الأستثمارات الدولية الحقيقية:-

1. الشركات المتعددة الجنسيات: وهي أحد أشكال الأستثمار الأجنبي طالما إن نسبة كبيرة من عملياتها وأنشطتها تتم في أسواق خارجية ، كما إنها تحصل على معظم إيراداتها من الأسواق الأجنبية .
ويمكن تعريف هذه الشركات بأنها الشركات التي يكون (30%) من حساباتها على الأقل خارج حدود بلدها ، وهذه الشركات لا تهتم كثيراً بأسعار صرف العملة أو بإعادة تحويل العملة الى الخارج .

2. مشاريع ملكيتها مشتركة: وهي التي تكون نسبتها مشتركة بين المستثمر المحلي والشركات الأجنبية بنسب متفاوتة تتحدد وفقاً لاتفاق ورضى الشركاء ء وحسب القوانين المنظمة لتملك الأجانب حيث تقوم كثير من الدول بتحديد النسب القصوى التي يحق للمستثمر الأجنبي تملكها وهي في ال عادة (49%) من إجمالي رأس المال وذلك ضمان لعدم تمكين المستثمر الأجنبي من التحكم في إدارة الاستثمارات

3. مشاريع تملكها الشركات الأجنبية بالكامل:

وهذا النوع مرغوب من قبل الشركات الأجنبية لأنه يمنحها التحكم الكامل في إدارة هذه المشاريع ومن الناحية الأخرى فإن كثيراً من الدول لا تفضل هذا النوع من الاستثمارات وذلك لما له من نتائج قد تؤدي الى التبعية الأقتصادية والسياسية .

4. **حقوق الأمتياز:** وهي عبارة عن بيع الشركات الأجنبية أسهمها وخبراتها الى إحدى الشركات المحلية مقابل قيام الشركة المحلية بدفع عمولة معينة أو نسبة محددة من الأرباح الى الشركة الأجنبية .

5. **الوكلاء الموزعون:** يتولى الوكيل عادة القيام بالإحتفاظ بمخزون من السلع وتتم عملية البيع من هذا المخزون وهناك حالة أخرى يتم البيع فيها من خلال العينات ومثال ذلك الشركة العربية للإستيراد والتصدير بمدينة سرت في ليبيا أما الموزع فينحصر دوره في قيامه بشراء السلعة من المنتج وإعادة بيعها الى المستهلك لحسابه الخاص (1) .

6. **عمليات التجهيز والتسليم:** وهو قيام المستثمر الأجنبي بتكليف من المستثمر المحلي بعمليات محددة لتجهيز المشروع مقابل دفع مبلغ متفق عليه سلفاً ويتم دفعه بعد الانتهاء من تجهيز المشروع وتسليمه .

7. **عقود التجميع:** وهي اتفاقيات مبرمة بين المستثمر الأجنبي والمستثمر المحلي يقوم بموجبه المستثمر المحلي بأنتاج مكونات السلعة أو تجميعها وتلجأ الشركات الى هذا النوع من الأستثمار لأنخفاض تكلفة المواد الخام أو كبر حجم السوق في الدولة المستثمر فيها .

ب. الأستثمارات الدولية المالية:-

تشمل الأستثمارات الدولية المالية في الأسهم والسندات بالإضافة الى العملات وهذا التطور الذي يشهده العالم اليوم ساعد المستثمرين في حصولهم على ما يحتاجونه من معلومات بأيسر الطرق وأسرعها مما يؤهلهم لاتخاذ قرارات استثمارية أكثر رشداً وهناك الكثير من الشركات العالمية التي يتم التعامل بأسهمها في عدة بورصات دولية مثل اسهم شركة (IBM) ، وشركة (Nestle) وشركة (Song) وغيرها (2) .

(1) علوان ، مصدر سابق : ص353

(2) علوان ، مصدر سابق : ص356

المبحث الثاني: جدوى الاستثمارات الأجنبية:-

لا يمكن تعميم أي رأي سواء كان مؤيداً أو معارضاً لمدى أسهام الاستثمارات الأجنبية في دفع عجلة التنمية وخدمات أهداف الدول النامية ، فكبر حجم وفعالية إسهامات الاستثمارات الأجنبية لدولة ما لا يعني بالضرورة إمكانية تحقيق نفس درجة النجاح في أخرى . أو حتى العكس ليس من المتوقع حدوثه بنفس الدرجة ، فالأمر يتوقف على عوامل ومتغيرات عديدة بعضها يرجع الى الدول المضيفة وفضائها وأهدافها والبعض الآخر يرجع الى الطرف الأجنبي سواء كانت شركة متعددة الجنسيات أم حكومتها الأم .

وهناك العديد من الآثار المرتبطة بالاستثمارات الأجنبية .

أ. الأثر على النقد الأجنبي:-

إن وجود شركات متعددة الجنسيات في الدول النامية المضيفة يؤدي الى زيادة التدفق النقدي الأجنبي الخارج مقارنة بالتدفقات الداخلة وهذا يرجع من وجهة نظر الكلاسيك الى عدة أسباب أهمها :

كبر حجم الأرباح المحولة للخارج ، واستمرارية تحويل أجزاء من رأس المال الى الدول الأم وكذلك الحال بالنسبة للرواتب . أما أنصار المدرسة الحديثة يرون بأن الشركات متعددة الجنسيات تساعد في زيادة حصيلة الدولة من النقد الأجنبي فهذه الشركات بما لديها من موارد مالية ضخمة وبقدرتها على الحصول على الأموال من أسواق النقد الأجنبي تستطيع سد الفجوة الموجودة بين احتياجات الدول النامية من النقد اللازم لتمويل مشاريع التنمية وبين حجم المدخرات أو الأموال المتاحة .

ب. الأثر على التقدم التكنولوجي:-

إن التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية تتوقف الى حد كبير على درجة تقدمها التكنولوجي ، وإذا كان التخلف التكنولوجي في كثير من الدول النامية

يعتبر السبب الأساسي في إعاقة برامج التنمية بهذه البلاد فإن الدور الذي يلعبه التقدم التكنولوجي في دفع عجلة التنمية لا يمكن أن يختلف عليه أثنان وهناك شروط تفرضها الشركات متعددة الجنسيات لنقل التكنولوجيا الى الدول النامية ، وتكلفتها ، وآثار استيرادها على درجة تقدم التكنولوجيا الوطنية .

ت. الأثر على الإدارة والتنمية الإدارية:-

الإدارة أحد عوامل الإنتاج التي تلعب دوراً رئيسياً في تحديد إنتاجية كل من منظمات الأعمال والاقتصاد القومي ككل وتحديد مركزهما التنافسي سواء على المستوى القومي أم الدولي وبالنسبة للدول النامية تضافرت مشكلة نقص الكوادر الإدارية مع غيرها من مشكلات عدم توافر عناصر الإنتاج وبذلك يزداد طلبها على خدمات ومساعدات الشركات متعددة الجنسيات لسد جوانب الخلل والقصور في المهارات والكوادر الإدارية في مختلف المستويات التنظيمية .

ث. الأثر على القوى العاملة:-

تسعى الدول النامية القضاء على مشكلة البطالة أو الحد منها ولبلوغ هذا الهدف فقد فتحت الباب أمام الاستثمارات الأجنبية على أمل خلق فرص جديدة وامتزايدة للعمل ويمكن تحديد الآثار المترتبة على دخول الشركات المتعددة الجنسية بالآتي :

- 1. خلق علاقة تكامل بين أوجه النشاط الاقتصادي من خلال تشجيع المستثمرين على إنشاء مشاريع لتقديم الخدمات المساعدة اللازمة أو المواد الخام للشركات الأجنبية وهذا سوف يؤدي الى زيادة المشاريع الوطنية الجديدة ومن ثم خلق فرص عمل جديدة .**
- 2. إن الشركات متعددة الجنسية سوف تدفع ضرائب على الأرباح المتحققة وهذا سوف يؤدي الى زيادة عوائد الدولة وهذا يمكنها من التوسع في إنشاء مشاريع استثمارية جديدة ومن ثم سيترتب على هذا خلق فرص عمل جديدة .**
- 3. نتيجة لارتفاع مستوى الأجور التي تقدمها الشركات متعددة الجنسية فإنه من المحتمل أن تهرب العمالة والكوادر للعمل في المشاريع الأجنبية .**

4. إن نجاح الدولة في اختيار نوع التكنولوجيا سوف يؤدي إلى حد كبير على فرص العمل .

ج. الأثر على ميزان المدفوعات:-

يستلزم تحديد الآتي لدراسة وتقييم أثر الاستثمارات الأجنبية على التجارة وميزان المدفوعات :-

1. التدفقات الداخلة: ويشمل بالآتي :-

- مقدار مساهمة المستثمر الأجنبي في مشروع الاستثمار فكلما زاد نسبة مساهمة المستثمر الأجنبي في المشروع كلما زاد حجم التدفق النقدي .
- مقدار الوفرة من النقد الأجنبي الناجم عن الوفرة في الواردات .
- مقدار التدفق الداخل من النقد الأجنبي عن منح تأشيرات الدخول والإقامة للعاملين والأجانب .
- مقدار التدفق الداخل من النقد الأجنبي نتيجة التصدير .
- القروض التي تحصل عليها الشركات الأجنبية من الخارج .

2. التدفقات الخارجة: وهي تتمثل كالاتي :-

- مقدار التدفقات الخارجة من النقد الأجنبي لاستيراد مواد خام ومواد أولية
- مقدار الأجور والرواتب الخاصة بالعاملين المحولة الى الخارج .
- مقدار الأرباح المحولة الى الخارج .
- مقدار رأس المال المحول الى الخارج بعد فترة من مرحلة التشغيل.
- فروق أسعار تحويل المواد الخام⁽¹⁾ .

لقد كان من الأهداف الرئيسية التي دفعت الدول الإسلامية الى تقديم الحوافز والتشجيعات المختلفة للاستثمار الأجنبي على إنشاء أنشطة استثمارية في قطاعاتها الاقتصادية المختلفة ، علاج العجز في موازين مدفوعاتها من خلال ما يوفره الاستثمار الأجنبي من آثار إيجابية ناشئة عن زيادة التدفقات الداخلة

(1) علوان ، مصدر سابق : ص363

إليها من العملات الأجنبية متمثلة في رأس مال المشروع والقروض والمنح التي يجنيها المستثمر الأجنبي من المصادر الأجنبية الخارجية والتي ليس بمقدور الدول الإسلامية الحصول عليها بالإضافة الى ما يحققه هذا الأستثمار من زيادة الإيرادات لهذه الدول عن طريق تمهيد السبل أمام منتجاتها للتسويق والمنافسة بالخارج جراء الم عرفقا والخبرة والقدرة التي يمتلكها هذا الاستثمار للوصول الى أسواق المال العالمية لاسيما إذا كانت هذه المشروعات الاستثمارية معدة للتصدير⁽¹⁾ .

(1) محمد عبد العزيز ، 2005 : ص125

الفصل الثالث

الاستثمار الأجنبي في العراق

المبحث الأول

الاستثمار ، مفهومه ، وأنواعه ، دوره في تطور الاقتصاد

المبحث الثاني

التشريعات والأطر القانونية للاستثمار في العراق ، مجالات
الاستثمار والتزام المستثمر

المبحث الثالث

دور الاستثمار الأجنبي في إعادة بناء الاقتصاد العراقي

المبحث الرابع

معياري الإقليمية في فرض الضريب

الفصل الثالث

الاستثمار الأجنبي في العراق

المبحث الأول:- الاستثمار مفهومه ، وأنواعه ، دوره في تطور الاقتصاد.

أولاً: مفهومه:-

يعد الاستثمار بمختلف أنواعه الوطني والخارجي واحد من أهم آليات التنمية ووسيلتها لتحقيق النمو الاقتصادي في جميع الدول على اختلاف أنظمتها الاقتصادية ومما دعا العديد من الدول السائرة في طريق النمو الى اعتماد برامج وسياسات اقتصادية لتشجيع الاستثمار و لاسيما الاستثمار الوطني وأخذت هذه الدول تشجع قطاعها الخاص في المساهمة في النمو الاقتصادي وإضافة الى الأنفتاح إلى الرأس مال الأجنبي في ذلك لسد الفجوة في القدرات والإمكانات الفنية والإدارية الناجمة عن ضعف القطاع الخاص الوطني لاسيما في بلداننا العربية⁽¹⁾ .

والاستثمار بمفهومه العام هو تخصيص رأس المال للحصول على وسائل انتاجية جديدة أو تطوير وسائل انتاجية جديدة أو تطوير وسائل انتاجية قائمة للحصول على المزيد من السلع والخدمات ويكون على نوعين :

أنواعه:-

1. الاستثمار الوطني:- الذي يعتمد على المدخرات الوطنية لمواطني الدولة المعينة عن طريق وضع سياسات مالية ونقدية لتشجيع المدخرات للدخول في استثمارات وطنية لتنمية المجتمع .
2. الاستثمار الأجنبي:- وهو المعول عليه في معظم الدول النامية وذلك لنقص في مواردها المالية وهو يمثل انتقال رأس المال من موطنه الى خارج حدود المستثمر في بلد آخر ويكون على نوعين :-

(1) الراوي ، 2010 : ص278

أ. الأستثمار الأجنبي المباشر: ويتمثل في القطاع الحقيقي (السلعي والخدمي) ويكون استثماراً طويل الأجل ويقوم به الشخص الطبيعي أو المعنوي في بلد معين ويستثمر في بلد آخر ولا يمثل ديناً على البلد المستثمر فيه ولكي يضمن نجاحه يجب أن يكون البلد المضيف متسماً بالاستقرار السياسي والاقتصادي

ب. الأستثمار الأجنبي غير المباشر: يكون استثماراً قصير الأجل ويكون متركزاً في شراء الأسهم والسندات ولا يتم في الأصول الحقيقية ويسعى للربح من خلال المضاربة في أسواق رأس المال .

دور الأستثمار في تطور الأقتصاد :

لقد حظي الاستثمار الأجنبية بأهمية خاصة منذ فترة طويلة وتطور بفعل السيطرة الاستعمارية على الموارد الطبيعية في البلدان المستعمرة مما أدى الى زيادة حجم الأستثمارات الأجنبية المباشرة بعد الحرب العالمية الثانية وكذلك التقدم العلمي التكنولوجي خلق بيئة صالحة للاستثمار في الدول المتقدمة لاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية وساهم في تنمية وتطوير اقتصاده .

المبحث الثاني:- التشريعات والأطر القانونية للاستثمار في العراق ، مجالات

الاستثمار والتزام المستثمر:

بعد الأحتلال في العام 2003 وتغير النظام السياسي في العراق حدث تغير جوهري في عملية إدارة الأقتصاد العراقي واعتماد فلسفة الأقتصاد الحر في تنشيط حركة القطاعات الأقتصادية . وقامت الدولة بإصدار تشريعات تقود الة عملية التحول نحو الأقتصاد الحر وكان أهمها هو إصدار قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006 الذي يعد خطوة هامة لتشجيع الاستثمارات بجميع أشكالها ويهدف القانون الى تشجيع القطاع الخاص العراقي والأجنبي للاستثمارات في العراق لتنمية اقتصاده وتوفير التسهيلات والضمانات للمستثمر وأمن القانون ضمانات للمستثمرين الأجانب من خلال مزايا لحركة الاستثمارات الأجنبية ومنها ما يأتي :-

- أ. بإمكان المستثمر إخراج رأس المال وعوائده الذي أدخله للعراق .
- ب. التداول في سوق العراق للأوراق المالية .
- ت. استثمار الأراضي اللازمة للمشروع لمدة (50) سنة قابلة للتجديد .
- ث. التأمين على المشروع الأستثماري لدى شركات التأمين العراقية والأجنبية .
- ج. فتح الحسابات بالعملة العراقية والأجنبية لدى المصارف العراقية والخارجية .
- ح. منح الإقامة وتسهيل دخول وخروج المستثمرين .
- خ. عدم مصادرة أو تأميم المشروع الاستثماري .
- د. إمكان العاملين الأجانب تحويل رواتبهم وتعويضاتهم خارج العراق .
- ذ. إعفاء المشروع من الرسوم والضرائب لمدة (10) سنوات من بدء تشغيل المشروع قابلة للزيادة الى (15) سنة وكذلك الأثاث والموجودات اللازمة للمشروع .

مجالات الاستثمار والتزامات المستثمر :-

لتسهيل تطبيق القانون حدد المشرع المجالات التي يمكن أن يستثمر فيها ونص على تشكيل هيئة وطنية للاستثمار الذي حدد واجباتها برسم السياسة الوطنية للاستثمار على المستوى الوطني وإضافة الى تشكيل هيئات الأقاليم والمحافظات التي من صلاحيتها وضع خطط الاستثمار ومنح إجازات الاستثمار وتقديم التسهيلات اللازمة لإنجاح عملية الاستثمار ، وحدد القانون الاستثمار في كل المجالات عدا قطاعي النفط والغاز وقطاع المصارف والبنوك وشركات التأمين ، وحدد القانون التزامات المستثمر بالآتي :-

- أ. تقديم دراسات الجدوى الاقتصادية والفنية للمشروع المراد الاستثمار فيه .
- ب. إشعار الهيئة بتاريخ بدء المشروع .
- ت. أن يحافظ على البيئة ونظم السيطرة النوعية .
- ث. الالتزام بالقوانين العراقية وفق خطة العمل المقدمة .
- ج. مسك سجل المواد المستوردة مع مسك حسابات أصولية يدققها محاسب مجاز (60) .

(1) الراوي ، مصدر سابق : ص289

المبحث الثالث:- دور الاستثمار الأجنبي في إعادة بناء الاقتصاد العراقي

الحاجة الى الاستثمار الأجنبي لا يأتي فقط من الحاجة إلى الموارد المالية التي يوفرها الاستثمار الأجنبي وإنما الى ما يمكن أن يساهم به هذا الاستثمار من نقل للتكنولوجيا وخلق فرص عمل إضافية لامتناس ظاهرة البطالة . وحاولت الدول العربية اعتماد سياسات لجذب الاستثمارات الأجنبية من خلال منح التسهيلات لرؤوس الأموال الخارجية ولم تحقق نتائجها ، والعراق لم يكن صاحب تجربة في حركة الاستثمارات الأجنبية حيث لم تسمح القوانين إجازة أي نشاط استثماري أجنبي بالرغم من إصدار بعض القرارات والقوانين التي تشجع الاستثمار العربي وبعد الاحتلال عام 2003 ظهرت دعوات للانفتاح على الاستثمار الأجنبي لإعادة ما دمر في الحرب .

حيث يعد الاستثمار الأجنبي أهم آليات التنمية ووسائلها لتحقيق النمو الاقتصادي في معظم الدول لاسيما النامية منها ، حيث كان لابد من اللجوء الى الاستثمار الأجنبي في نمو مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية . وتعد الشركات المتعددة الجنسيات أهم الجهات المسيطرة والموجهة للاستثمار الخارجي لما تمتلكه من إمكانيات مالية كبيرة وقدرات فنية وإدارية عالية الكفاءة في تنشيط الاستثمار . وإن العراق اليوم بحاجة ماسة الى الاستثمار الأجنبي لإعادة بناء الاقتصاد العراقي ولكن عدم الاستقرار الأمني أدى الى توقف الاستثمار المحلي وهروب الرأس مال الوطني إلى خارج الوطن⁽⁶¹⁾ .

وحظي الاستثمار الأجنبي المباشر باهتمام كبير ولكنه أثار القلق أزاء الآثار التي يتركها الاستثمار الأجنبي على الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد المستثمر فيه ، حيث يؤدي الى أن يجعل الاقتصاد الوطني تابعاً للتغيرات الحاصلة في حركة الاستثمارات الأجنبية وحركة التجارة العالمية وتوجيه الصناعة الدولية لخدمة الأسواق الخارجية وخلق منافسة احتكارية لحساب رأس المال الدولي على حساب رأس المال الوطني ولكنه يساهم في تطوير القطاعات الاقتصادية باتجاه أسواق التصدير وزيادة وتحفيز النمو

(2) الراوي ، مصدر سابق : ص345

والحصول على التكنولوجيا المتقدمة والمهارات الفنية والإدارية وخلق فرص عمل واسعة في سوق العمل الوطني وخلق عناصر فنية مؤهلة وتوسيع النشاط التجاري الدولي للعراق ونرى عدم وجود سياسات سابقة للتوجه نحو الاستثمار الأجنبي وإن الموارد الاقتصادية في العراق تشكل فرص للاستثمار الأجنبي منها النفط ، الغاز ، الفوسفات ، الكبريت ، الزئبق الأحمر ، الموارد الزراعية ، المياه ، الموارد البشرية ، السياحة والسوق الداخلي .

إن فرض الضريبة وفق معيار الإقليمية يكون عندما تكون الدولة مسؤولة عن تقديم الخدمات والحماية اللازمة لكافة الأنشطة على أرضها مما يعطيها الحق في الحصول على مردود مقابل الخدمات التي تقدمها ونشوء الدخل على إقليم الدولة يعتبر سبباً كافياً لغرض فرض الضريبة عليه وإن هذا المعيار يحد من مشكلة الازدواج الضريبي ، حيث إن المشكلة تظهر عندما تأخذ كل دولة بمعايير مختلفة لتحديد نطاق سريان ضرائبها وإن الأخذ بمعيار الإقليمية ينبع من إن الضريبة تفرض على الدخل المتأتية في إقليم تلك الدولة وتحقيق مبدأ الكفاءة الإدارية ، حيث إن الدولة التي ينشأ فيها الدخل لها القدرة أكثر من غيرها من مراقبة الدخل التي تتولد في حدود إقليمها وتقوم بإجبار المكلف على أداء التزاماته الضريبية بما لها من سيادة على إقليمها ويحد من ظاهرة التهرب الضريبي⁽⁶²⁾ .

وإن قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 يأخذ بمعيار الإقليمية والإقامة ويجمع بينهما ، حيث يقسم الأشخاص الخاضعين للضريبة الى مقيم وغير مقيم إضافة الى مبدأ الجنسية (المادة/5) التي تنص على فرض الضريبة على العراقي المقيم والذي يحصل على دخله في العراق أو في خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه .

وتعريف المقيم كما أورده المادة (1) الفقرة (10) من القانون آنفاً هو كل شخص طبيعي أو معنوي ، ويقصد به العراقي وغير العراقي .

إن مشكلة الازدواج الضريبي لن تحصل إذا ما اتخذت الدول كلها مبدأ الإقليمية أساساً لتحديد نطاق سريان الضريبة ولكن هناك صعوبات في تحديد موقع الأموال والأنشطة الاقتصادية التي تنتج الإيراد خاصة بالنسبة للمنقولات المعنوية كالأسهم والسندات ويؤدي أيضاً إلى تعدد الضرائب بالنسبة للمكلف الذي له إيرادات في عدة دول حيث لا يجوز تكليف المكلف بأن يدفع الى عدة دول ضرائب يزيد مجموعها على مقدار الضريبة التي يدفعها لو تجمعت مصالحه في دولة واحدة⁽⁶³⁾ .

(1) حسب ، 1990 : ص28

(1) العبيدي ، مصدر سابق : ص20

وإن تباين معظم الدول في تطبيق النظم الضريبية للخضوع من حيث الإقامة ، الجنسية ، الإقليمية يؤدي الى ازدواج ضريبي دولي يترك آثاراً سلبية على المكلفين وتدفق رأس المال وإن مناخ العراق يعد جاذباً للاستثمار الأجنبي ومنح ضمان للمستثمرين الأجانب عن طريق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الثنائية والجماعية .

إن الممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم ويخضعون للنظم الضريبية الداخلية والممولين الذين يحققون دخولاً وأرباحاً خارج حدود بلدهم يخضعون للنظم الضريبية للدول الأخرى وبذلك يعتبر عائقاً أمام الاستثمارات الأجنبية التي تساهم في تنشيط حركة الاقتصاد ، حيث إن الأعباء التي يتحملها الشخص المقيم ففي دولة ما ويحصل على دخل نتيجة استثمار أمواله من الخارج في دولة أخرى أكبر من الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة وبذلك يجعل الازدواج الضريبي عائقاً أمام الاستثمارات الأجنبية .

الفصل الرابع

المبحث الأول

اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ، نطاقها ، المشمولين بها ،
الضرائب المشمولة بالاتفاقية ، الدخول المشمولة بالاتفاقية

المبحث الثاني

دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع
الاستثمار الأجنبي

المبحث الثالث

اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين العراق والدول الأخرى

الفصل الرابع

المبحث الأول:- اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ، نطاقها ، المشمولين بها ،
الضرائب المشمولة بالاتفاقية ، الدخول المشمولة بالاتفاقية.

أولاً: نطاق الاتفاقية:-

1. الضرائب المشمولة بالاتفاقية:-

يقوم كل طرف في الاتفاقية دراسة الضرائب السائدة لدى الطرف الآخر وتثبيت الضرائب السائدة في بلده وغالباً ما تكون متشابهة في أغلب البلدان لكون الأساس النظري وطبيعة الأوعية الضريبية واحدة في كل البلدان . وإن أحكام الاتفاقية سوف تسري على أية ضرائب مماثلة أو متشابهة في جوهرها ويتم فرضها بعد توقيع الاتفاقية لتوفير الشفافية وعدم التحايل على الاتفاقيات التي تبرم بين الدول من خلال إجراء تعديلات جديدة غير واردة في الاتفاقية وتجنب اللجوء إلى التفاوض على تعديل الاتفاقية عند كل تغير في قوانين الضرائب في البلدين المتعاقدين⁽⁶⁴⁾ .

2. الأشخاص المشمولين في الاتفاقية:-

تعتمد الاتفاقيات على معيار الإقامة لتحديد الأشخاص المشمولين بها وتشير الى الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كلاهما . ويشمل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين فالشخص المعنوي هو الشركات (شركات الأموال) ويمكن تمثيلها بشركات القطاع العام والمختلط والمساهمة المحدودة أما الأشخاص الطبيعيون هم الأفراد بصفتهم الشخصية وقد يكون صاحب مشروع فردي أو شركة أشخاص وتفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بأسمائهم الشخصية⁽⁶⁵⁾ .

ويمكن تحديد المقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين ووفق الآتي :-

أ. **المقيم في إحدى الدولتين :** وهو أي شخص يخضع طبقاً للقانون في تلك الدول للضرائب المفروضة فيها بحكم موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته⁽⁶⁶⁾ .

(1) الأنصاري ، بلا : ص 11

(2) الكعبي ، 2008 : ص 17

(1) الأنصاري ، مصدر سابق : ص 12

- ب. وفي حالة ما إذا كان الشخص يعتبر وفقاً لما تقدم **مقيماً في كلتا الدولتين** فإن هذه الحالة تعالج وفق القواعد الآتية :-
- يعتبر مقيماً بالدولة المتعاقدة التي يكون له فيها مسكن دائم تحت تصرفه وإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين يعتبر مقيماً بالدولة المتعاقدة التي له فيها مصالحه الرئيسية .
 - ويعتبر مقيماً في الدولة التي له فيها إقامته المعتادة في حالة عدم إمكان تحديد الدولة التي بها مركز مصالحه الرئيسية .
 - في حالة تعدد محل الإقامة المعتادة يعتبر الشخص مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها .
 - في حالة عدم حمل أية جنسية لكلا الدولتين المتعاقدتين فيتم إيجاد حل بالاتفاق (67) .

ثانياً: تحديد المنشأة الدائمة:-

المنشأة الدائمة هي المقر الدائم الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كلياً أو جزئياً⁽⁶⁸⁾ وبذلك فإن المنشأة الدائمة تعني محل إقامة المشروع في البلد المتعاقد بما يسهل فرض الضريبة واحتسابها في ضوء اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي .

ويجب توفر شروط للحكم على وجود المنشأة الدائمة بالآتي⁽⁶⁹⁾ :-

1. **وجود مكان المشروع:** الوجود المادي من خلال مكان أو محل محدد ومعلوم تملكه المنشأة أو توجره للغير أو تنتفع به بأية صورة كانت وتحت

(2) العبيدي ، مصدر سابق : ص36

(3) النموذج العراقي للاتفاقيات ، 2008 : ص3

(1) الشيخ ، 2006 : ص124-125

إشراف المنشأة بحيث يمكنها التصرف لمزاولة أعمالها وفق تراخيص تلك الدولة .

2. أن يكون هذا المكان ثانياً: يجب أن يتمتع المشروع الأجنبي بالمكان بدرجة معقولة من البقاء والاستمرار ولا يشترط وجود حد أدنى لزم من بقاء المكان بذمة أو تحت تصرف المشروع الأجنبي وإن وجود الآلات التي يملكها المشروع دون مكان محدد جغرافياً لا يكفي لاعتبار المنشأة دائمة .

3. أن يتوفر للمنشأة قدر من الدوام والاستقرار: يجب أن لا يكون النشاط الذي يمارسه المشروع الأجنبي في دولة ما مؤقتاً بطبيعته ولا يعتبر المكان الذي يزاول فيه النشاط مؤقتاً وبذلك يفقد صفة البقاء والاستقرار المطلوب .

4. يتم مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً في هذا المكان الثابت: ضرورة وجود شخص يتمتع بقدر من الاستقلالية تمكنه من مزاولة نشاط المشروع عن طريق المنشآت الدائمة .

وفي ضوء الشروط المذكورة تشمل المنشأة الدائمة :

- محل الإدارة ، الفرع ، الأماكن المستخدمة كمنافذ للبيع ، المكتب ، المصنع ، الورشة ، المنجم أو لمحجر أو حقل البترول لاستخراج الموارد الطبيعية ، المزرعة أو الحقل ، وموقع البناء أو مشروع التجميع أو مشروع التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بأي منهم إذا استمر لمدة تزيد عن اثني عشر شهراً في السنة حسب اقتراح نموذج (OECD) .

Organization for Economic co- operation and development

والتي تأسست سنة 1956 وتضم (29) دولة . وإذا لم يستمر هذه المدة لا توجد منشأة دائمة حتى لو كان المشروع يستمر من خلال مكتب أو ورشة عمل ، وأيضاً تقديم الخدمات الاستشارية التي يقدمها المشروع عن طريق العاملين أو أفراد آخرين إذا استمرت تلك الأنشطة لمدة تزيد في مجموعها على مدة معينة خلال مدة اثني عشر شهراً .

ثالثاً: الدخل المشمولة بالاتفاقية:-

تغطي اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي دخولاً واسعة بسبب شمول القوانين الضريبية للدول المتعاقدة لعدد كبير من الدخول المختلفة ⁽⁷⁰⁾ ويشمل الدخل الناتج من الأموال العقارية وتتمثل الأموال العقارية ، الملحقات المتعلقة بها كالماشية والمعدات المستعملة في الزراعة وفي الغابات ، وحقوق ملكية الأراضي ، وحقوق الانتفاع والاستغلال ولا تعتبر السفن والطائرات من الأموال العقارية ، وبذلك ينعدم تعدد الضرائب عندما تتفق الدولتان المتعاقدتان على إن البلد الذي يقع فيه العقار هو وحده الذي يفرض فيه الضريبة على إيراداته وكذلك يشمل الأرباح التجارية والصناعية وهي التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين أو الدول المتعاقدة والتي تخضع للضريبة في البلد الذي يوجد فيه المشروع ما لم يكن المشروع يزاول نشاطاً في دولة متعاقدة أخرى عن طريق منشأة دائمة فيها . وتعالج الاتفاقيات الظاهرة التي تحدث في حالة كون النشاط الأجنبي تابعاً لمشروع يكون في ذاته منشأة دائمة في البلد الآخر وبذلك نكون أمام منشأتين في الدولتين المتعاقدتين وبذلك ينظر في تحديد الربح كما لو كانت المنشأة الدائمة متميزة ومنفصلة تماماً عن المركز الرئيسي للمشروع الأجنبي . وأيضاً الدخل الناتج عن النقل البحري والجوي وتشمل الاتفاقيات أحكاماً خاصة تتعلق بالأرباح التي تحققها شركات الملاحة أو الطيران ويتم بمقتضاها للدولة التي يكون فيها مركز الإدارة الفعلي للمشروع حصراً الحق في فرض الضريبة وتمنع بذلك الازدواج الضريبي في نشاط الملاحة البحرية والجوية بالنسبة للإيرادات الناتجة عن مزاوله النشاط في الخارج

(1) متولي ، 1996 : ص452 ، 465

والإعفاء هنا متبادل بين الدولتين فكل منهما تعفي الإيرادات الناتجة من مزاولة نشاطها فيه .

وكذلك يشمل أرباح الأسهم والسندات ويقصد بأرباح الأسهم الدخل المستمد من الأسهم على اختلاف أنواعها ، وتخضع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في إحدى الدول المتعاقدة الى شخص مقيم في دولة متعاقدة أخرى الى الضريبة في تلك الدولة الأخرى ، وأيضاً الفوائد الناجمة عن استثمار رؤوس الأموال في مختلف أشكالها تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنتج فيها تلك الفوائد والأصل العام أن يكون لدولة موطن المال الحق في فرض الضريبة على إيراداته ويعني الإيرادات المستمدة من استثمار رأس المال في البلد الآخر ولا تسلم به بعض الدول ومنها الدول النامية التي لا تعتبر إنها مصدره لرأس المال بل مستورة له للانتفاع به في مشروعاتها الحيوية والتي من حقها فرض الضريبة على الإيرادات التي تنشأ فيها وتحجز الضريبة منها من المنبع عند إجراء التوزيعات أو تسديد الفوائد وللتوازن بين بلد موطن المال (مبدأ الإقامة) ومبدأ بلد المنشأ للإيرادات (مبدأ المصدر) .

قضت النصوص الواردة في النماذج التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة والتي أوصت باتباعها بين الدول في عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بتقسيم الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتنازعتين (دولة مصدر المال ودولة استثمار المال) وبحيث يكون معدل الضريبة التي تفرضها دولة المصدر على التوزيعات والفوائد التي ترد إليها من الخارج مفيداً بحد أقصى يقل عن المعدل المقرر عليها طبقاً لقوانينها . ويجب أن لا يتعدى معدل الضريبة بالنسبة للتوزيعات المستحقة للأفراد المقيمين فيها (15%) من القيمة الإجمالية للتوزيعات و (5%) في حالة الشركات ولا يتجاوز (10%) بالنسبة للفوائد(71) .

وهذه القيود لا تمنع من اتفاق دولتين على تخفيض هذه المعدلات أو الاتفاق على أن تتنازل دولة مصدر المال عن الضريبة كلياً وبذلك لا يتحقق الازدواج في هذه الحالة

(1) الأنصاري ، مصدر سابق : ص26

وتأخذ دولة مصدر الضريبة بالاعتبار منع الازدواج عند حساب ضريبتها . وهناك دخول أخرى وتسمى الأتاوات وهي المبالغ المدفوعة من أي نوع مقابل استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي أو براءة اختراع أو علامة تجارية أو رسم أو نموذج أو أساليب سرية أو أية معلومات تتعلق بخبرة تجارية وصناعية وعلمية وإن القاعدة التي قررتها نماذج الأمم المتحدة هي إن الحق في فرض الضريبة على الأتاوات يكون فقط للبلد الذي يقيم فيه المستفيد ويؤدي ذلك الى حرمان البلد الدافع للإيراد (الأتاوة) من فرض الضريبة وهناك أيضاً الخدمات الشخصية المستقلة وهي الخدمات المهنية التي يزاولها أصحابها بصفة مستقلة كالنشاط العلمي ، أو الأدبي أو التربوي أو التعليمي وكذلك النشاط الخاص بالأطباء والمحامين والمهندسين والمعماريين وجراحي الأسنان والمحاسبين ومعيار خضوع إيرادات هذه المهن للضريبة في البلد الذي تؤدي فيه الخدمة ويقيم فيه الشخص المقدم لهذه الخدمات ويخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى في حالة إذا كان للشخص في البلد الآخر مركز ثابت تحت تصرفه بصفة منتظمة لغرض القيام بنشاطه وإذا كان موجوداً في البلد الآخر بصفة مؤقتة لمدة أو لمدد لا يزيد مجموعها عن (183) يوماً ، وكذلك الإيرادات المستمدة من العمل الوظيفي الشخصي بخلاف الوظائف الحكومية فتخضع للضريبة في البلد الذي يؤدي فيه العمل فقط وأيضاً تخضع الرواتب والأجور وما في حكمها التي تدفعها إحدى الدول المتعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطة محلية تابعة لها أو أي فرد مقابل خدمات مؤداه لتلك الدولة أو لأحد أقسامها السياسية أو لإحدى سلطاتها المحلية للضريبة في تلك الدولة فقط⁽⁷²⁾ .

وتعفى من الضريبة المنح الدراسية المقدمة الى المقيمين بصورة مؤقتة من طلبة الجامعات والمدارس والتلاميذ اللذين يتدربون على الأعمال التجارية أو الفنية أو إعداد الدراسات والبحوث وكذلك المدرسون والأساتذة اللذين يدرسون في الجامعات والكليات بدعوة منها لفترة لا تزيد عن السنة .

(2) العبيدي ، مصدر سابق : ص42

وأيضاً وردت الضريبة على رأس المال في أغلب الاتفاقيات الضريبية بحيث تشمل رأس المال المتمثل بالأموال العقارية والتي يمتلكها المقيم في إحدى الدول المتعاقدة والكائنة في دولة متعاقدة أخرى يخضع للضريبة في تلك الدول الأخرى وأيضاً الأموال المنقولة التي يكون جزء من أصول المنشأة الدائمة التي يملكها المشروع في إحدى الدول المتعاقدة في دولة متعاقدة أخرى وكذلك الأموال المنقولة التي تخص مركزاً ثابتاً تحت تصرف مقيم في إحدى الدول المتعاقدة وكائن بدولة متعاقدة أخرى .

المبحث الثاني :- دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار

الأجنبي.

أولاً: الاستثمار الأجنبي:-

يعرف الأستثمار الاجنبي بأنه عملية توظيف لأموال أجنبية غير وطنية من موجودات رأسمالية ثابتة بدولة مضيفة معينة وبعلاقة طويلة الأجل تعكس المنفعة للمستثمر الأجنبي يكون له الحق في إدارة موجوداته والرقابة عليها في بلد الإقامة (73) وبينت منظمة التجارة العالمية إن الاستثمار الأجنبي يحدث عندما يمتلك مستثمر مقيم في بلد الأم أصلاً إنتاجية في بلد آخر (المضيف) بقصد إدارته (74) .

والاستثمار يمكن تصنيفه الى ثلاثة أنواع :-

أ. الاستثمار العام: وهو الاستثمار الذي تقوم به المؤسسات العامة للدول وعادة ما يركز على الخدمات العامة المقدمة للمجتمع مثل الصحة والتعليم والكهرباء والماء .

ب. الاستثمار الخاص: وهو الاستثمار الذي يقوم به الأشخاص (معنويون أو طبيعويون) هذا من خلال توظيف مدخرات المواطنين أو الأقتراض من المؤسسات المالية المحلية أو الأجنبية .

ت. الاستثمار الأجنبي: وهو الذي يقوم به الأفراد أو الشركات أو المؤسسات الدولية داخل معين (75) .

أثبتت تجارب الدول النامية فشل الإعفاءات الضريبية كوسيلة لجذب المستثمرين ومن الأفضل عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية لتشجيع الاستثمار الأجنبي حيث إن الضرائب المرتفعة تمثل عائقاً أمام الاستثمار الأجنبي لكونها تؤدي الى تخفيف نسبة الأرباح وزيادة الكلفة ولذلك فإن الاستثمار سوف يتجه الى الأماكن التي تقل فيها نسبة الضرائب

(1) UNCTAP , world Investment Report 202 Transnational Corporation and Export Competitiveness UN , New York , 2002 : p10

(2) WTO , Special Topical Trade and Foreign Direct Investment , Annual , Report 1996 , Volume , Geneva 1996 : p46

(العبيدي ، مصدر سابق)

(3) الجميلي ، محمد سهيل ، محمد عباس ، الأصلاح الاقتصادية وأثرها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر الى مصر ، رسالة ماجستير ، العلوم الاقتصادية ، جامعة بغداد ، 2008 : ص10

وتحقيق أعلى نسبة من الأرباح بالإضافة الى الاستقرار الأمني الاقتصادي للبلد الذي يتم الاستثمار فيه وبذلك تلجأ أغلب الدول النامية الى إعفاء الاستثمارات الأجنبية من الضرائب لجذبها الى البلدان التي تنتمي لها . وهذا الإجراء لم يشجع الاستثمار في هذه الدول لأنها تشجع فقط الاستثمارات قصيرة الأجل التي يرغب بها المستثمر لاسترداد رأس ماله وتحقيق الأرباح في مدة قصيرة هي مدة الإعفاء الضريبي وفي ناحية أخرى فإن المستثمر الأجنبي لا يستفيد من الإعفاء الذي تمنحه الدول المضيفة للاستثمار إذا كانت الدولة التي ينتمي لها تطبق (عالمية الإيراد) أي خضوع الدخل الذي يحققه المستثمر في الخارج الى الضريبة في بلده أي كان البلد مصدر الدخل (76) ، وكذلك الحال بالنسبة الى الحوافز التي تقدمها الدول النامية للمستثمر حيث إنه لا يزال الاستثمار الأجنبي محدوداً فيها .

ونود أن نبين بأن الإعفاءات الضريبية تؤدي الى هدر الحصيلة الضريبية التي كان لابد من الاستفادة منها(77) .

وأثبتت دراسة حول مصر للفترة (2002 – 2003) أجريت على مجموعة من الشركات الأجنبية التي تستثمر فيها لبيان مدى تأثير الحوافز في قرارهم الاستثماري ظهر إن (25,6%) من هذه الشركات ترى إن الحوافز الضريبية تعد أهم العوامل المؤثرة في قرار الاستثمار ، بينما ذهبت (77,8%) في عينة الدراسة إن الحوافز الضريبية ليست إلا واحدة من بين العوامل المؤثرة . وفي دراسة أخرى حول هذا الموضوع أعدت حول ليبيا للفترة (2003 – 2004) وتبين بأن الموقع الجغرافي المتميز للدولة المضيفة يحتل المركز الأول والاستقرار الأمني والسياسي يحتل المركز الثاني ، والإعفاءات الضريبية والكمركية فقد جاءت في المركز الثامن وحرية تحويل الأرباح وأصل رأس المال المستثمر الى الخارج في المرتبة التاسعة (78) ورغم كل الحوافز والإعفاءات الضريبية التي تعرضها البلدان الضريبية لجذب الاستثمارات الأجنبية

(1) جاد ، 2004 : ص 2-3

(2) طالب محسن ، كريم سالم كماش ، 2008 : ص 6

(1) العبيدي ، مصدر سابق : ص 49

إلا إن نصيبها من مجمل الاستثمارات الأجنبية في العالم لا يتعدى (1%) وإن الاستثمارات العربية خارج الوطن العربي بحدود (800) مليار دولار وهي كفيلة بتنمية وتحسين الاقتصاد في الوطن العربي⁽⁷⁹⁾ .

ومن هنا نجد إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يمكن أن تشجع الاستثمار الأجنبي دون الحاجة الى الإعفاء من الضرائب ولكن ينبغي أن يكون معدل الضريبة في البلد معتدلاً وتعمل هذه الاتفاقيات على تجنب الازدواج الضريبي وعدم تكراره ويكون بذلك للعوامل الأخرى غير الضريبة دور أكبر في جذب الاستثمار الأجنبي⁽⁸⁰⁾ .

ثانياً: المحافظة على الإيرادات الضريبية:-

تعتبر الحصيلة الضريبية من أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة للدولة وإنفاقها في جوانب اقتصادية مختلفة والتأثير على توجهات الاقتصاد العام للدولة وتوزيع الدخل القومي الحقيقي وأيضاً تأثيرها على تدفق الاستثمارات الأجنبية وإن الإعفاءات الضريبية للاستثمار الأجنبي يحدث خسارة في الإيرادات الضريبية وبالتالي تحويل الموازنة العامة للدولة وإن نقص الحصيلة الضريبية يؤدي الى العجز المالي وبالتالي زيادة الركود الاقتصادي وارتفاع أسعار الصرف والتضخم والاستيراد من الخارج إن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية يؤدي الى نقص في الإيرادات الضريبية وعدم تحقيق التوازن الاقتصادي من خلال سحب السيولة النقدية وتحقيق التوازن النقدي والمالي ، لذا يجب تقليص هذه الإعفاءات الضريبية لتوفير البنية اللازمة لتحقيق ونمو الاستثمارات وأيضاً إن منح الإعفاءات الضريبية تواجهها صعوبات في التطبيق في الدول النامية⁽⁸¹⁾ .

إن المحافظة على الإيرادات الضريبية وجذب الاستثمارات الأجنبية يتم من خلال التوصل الى اتفاقيات تتجنب الازدواج الضريبي وإن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها

(2) العقدي ، 2005 : ص 1

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص 49

(1) عوض الله ، 2002 : ص 4

الدول النامية للمستثمرين الأجانب هو تنازل عن حقها في الضريبة لصالح دول المستثمر دون أن يستفيد منها المستثمر نفسه .

ثالثاً: تجنب المعاملة التمييزية:-

يعد التمييز في المعاملة الضريبية عائقاً في سبيل انسياب رأس المال الأجنبي وإن الدولة التي ترغب في استقطاب رأس المال الأجنبي يتعين عليها أن تتجنب أي تمييز ضريبي من خلال تقديم الضمانات القانونية الكافية لطمأنة المستثمر الأجنبي وعدم تحميله أعباء مالية تفوق ما تتحمل بها الاستثمارات الوطنية (82) وإن أغلب الاتفاقيات الدولية سواء كانت اتفاقيات قروض أم عقود تجهيز يشير الى نفس القدر من المساواة في المنافسة بين الاستثمارات الوطنية والتي ترد إليها من الدول المتعاقدة وإن ما تم معالجته في الاتفاقية العربية لسنة 1997 الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب حيث تركز على مبدأ عدم التمييز في المعاملة الضريبية وتضع قواعد لترشيد هذه الحالة فهي لا تجيز إخضاع رعايا أي من الدول المتعاقدة لأية ضرائب غير التي يجوز أن تخضع لها رعايا الدول المتعاقدة الأخرى في نفس الظروف . وينطبق ذلك على المنشآت الدائمة التي تزاوّل نشاط متشابه بين الدول المتعاقدة .

إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تعمل على تجنب التمييز ضد المنتج المحلي وكذلك المستثمر الأجنبي وتجعل الأثنين يخضعان لنفس المعاملة الضريبية (83) .

رابعاً: تحقيق العدالة الضريبية:-

تشكل العدالة الضريبية القاعدة الأساسية لتحقيق الضريبة لأنها تقرر مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة وذلك لأن الضريبة قيامها على أساس أخلاقي لأن تمييز بعض

(2) السامرائي ، 2006 : ص232

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص51

طبقات المجتمع في المعاملة الضريبية يعد انتهاكاً لنظام القيم السائدة في المجتمعات المعاصرة⁽⁸⁴⁾.

والعدالة الضريبية معيار ذاتي ونسبي قابل للتغيير تبعاً للمكان والزمان الذي تفرض فيه الضريبة وأن يتم عدم التمييز بين مكلفي ضريبة معينة أو بين مكلفي كافة الضرائب المفروضة في بلد بصورة عامة⁽⁸⁵⁾. وأن تكون عدالة وعدم التمييز والتحيز في فرض الضريبة ومراعاة قدرة المكلف الاقتصادية مما يساعد على ضبط سلوك المكلف ضريبياً⁽⁸⁶⁾.

خامساً: التهرب الضريبي:-

التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها وتقسم عادة الى التهرب المشروع وآخر غير مشروع ، فالتهرب المشروع يراد به ما يعمد إليه الأفراد أحياناً من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة ، أما التهرب غير المشروع **Tax Evasion** فهو الذي يتضمن مخالفة قوانين الضرائب ، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء الى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة ويترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة والممولين الذين لا يستطيعون التهرب فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه الآخرون مما يؤدي الى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع وقد تضطر الدولة الى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو الى فرض ضرائب أخرى جديدة كي تعوض بذلك النقص في

الحصيلة الناجم على التهرب والتهرب أيضاً فيه تعطيل للمشروعات النافعة⁽⁸⁷⁾ ويحارب المشرع التهرب بفرض عقوبات على من يقدم معلومات كاذبة عن دخله أو يمتنع أو يتأخر في تقديم الإقرارات المطلوبة بالقانون ويعاقب كل من أخفى معلومات كان يجب

(1) الدوري ، 2009 : ص31

(2) إسماعيل ، 2001 : ص47

(3) عبد الحميد ، 2008 : ص11

(1) البطريق وآخرون ، مصدر سابق : ص316

عليه بيانها للحصول على خفض أو سماح أو تنزيل في مقدار الضريبة المفروضة عليه أو على غيره وإلى جانب العقوبات يقرر المشرع إعطاء مكافآت لكل من يقدم للسلطة المالية معلومات حقيقية كان أحد المكلفين قد أخفاها⁽⁸⁸⁾ .

وهناك آثار اقتصادية واجتماعية للتهرب الضريبي حيث إن الدولة عندما تمارس سياسة الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الأجنبي وتحقيق عملية التنمية وإن التهرب الضريبي يؤدي إلى إعاقة السياسة الاقتصادية للدولة لينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني وإن التهرب الضريبي يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية بين المكلفين⁽⁸⁹⁾ والتهرب الضريبي يترتب عليه انخفاض حصيلته الإيرادات الضريبية والذي يقود إلى تحديد قدرة الدولة على التوسع في دورها في خدمة المجتمع من خلال تقليص قدرتها على الإنفاق⁽⁹⁰⁾ .

التهرب الضريبي لا ينحصر في نطاق الدولة الواحدة وإنما يتجاوز ذلك إلى دول أخرى فيصبح بذلك تهرب ضريبي دولي وازداد بأزدياد حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الدولية .

ويعرف التهرب الضريبي الدولي على أنه " استخدام الممول طرقاً احتيالية غير مشروعة لنقل كل أو جزء من الأرباح أو الإيرادات التي من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة إلى دولة أخرى لا تخضع هذه الأرباح أو الإيرادات إلى الضرائب تخضعها إلى نوع أقل وطأً على الممول من الذي يخضع لها الدولة الأولى" ⁽⁹¹⁾ .

فالتهرب الدولي يحدث عبر حدود إقليم الدولة الواحدة فالمكلف يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن بها ليتهرب من الضريبة الداخلية أو قد يقوم باستثمار

(2) الصكبان ، 1972 : ص370

(3) البدراني ، مصدر سابق : ص225

(4) خلف ، مصدر سابق : ص196

(5) عز ، 1980 : ص185

أمواله في الخارج كي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي قد يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف⁽⁹²⁾.

فالتهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع ويستفيد الممول من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي لها جانب إيجابي يتمثل في تخفيف عبء الضريبة على الممول⁽⁹³⁾. وإن هذه الاتفاقيات تنظم عملية دفع الضريبة بحيث لا يكلف الممول بدفع الضريبة ذاتها مرتين⁽⁹⁴⁾.

المبحث الثالث: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين العراق والدول الأخرى

(1) الخالدي ، 2008 : ص42

(2) ناشد ، 2000 : ص22

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص55

أولاً : اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، وهي من الاتفاقيات الجماعية .

ثانياً: اتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية ، وهي أيضاً من الاتفاقيات الجماعية .

ثالثاً: الاتفاقيات التي تم المصادقة عليها .

رابعاً: الاتفاقيات التي لم يصادق عليها .

خامساً: الاتفاقيات قيد الانجاز لدى مجلس شورى الدولة قبل أحداث 2003 .

سادساً: اتفاقيات متفرقة .

أولاً: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مجلس الوحدة الاقتصادية العربية/ اتفاقيات جماعية

الهدف من هذه الاتفاقية:

إن الهدف من توقيع هذه الاتفاقية هو تشجيع الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال بين الدول العربية عن طريق تجنب الازدواج الضريبي العربي وفرض معاملة ضريبية خاصة لبعض الدول تتميز عن المعاملة الضريبية الواردة في التشريعات الوطنية للدول المتعاقدة وكذلك تحقيق الإعفاء المتبادل لبعض الدخول من الضريبة والتعاون في تبادل المعلومات الضريبية بين الدول العربية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي وعدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني الدول المتعاقدة الأخرى ، وعدد مواد هذه الاتفاقية (31) مادة.

ثانياً: اتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية/ اتفاقيات جماعية.

تم إبرامها بتاريخ 1982/12/6 ، والدول الموقعة على هذه الاتفاقية هي (الأردن ، الإمارات ، السودان ، سوريا ، الصومال ، العراق ، فلسطين ، ليبيا ، مصر ، موريتانيا ، اليمن) .

الهدف من هذه الاتفاقية:

رغبة في تعزيز العلاقات الأخوية والمنافع المتبادلة بين حكومات هذه الدول وانسجاماً مع مبادئ ومقتضيات الوحدة الاقتصادية العربية والسوق العربية المشتركة وفي ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية إضافة الى التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية .

عدد مواد هذه الاتفاقية (10) مواد (95) .

ثالثاً: الاتفاقيات التي تمت المصادقة عليها:

1. الاتفاقية التونسية لتجنب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل وهي

من الاتفاقيات الثنائية ، حيث قدم الجانب التونسي مسودة مشروع الاتفاقية أعلاه وقد أبدى الجانب التونسي عدم ممانعة في إجراء مفاوضات بشأن التمهيد للتوقيع ووافق العراق عليها بعد إضافة وتعديل بعض الملاحظات .

تمت المصادقة على هذه الاتفاقية بموجب القانون رقم (95) لسنة 2001 بموجب القرار رقم (260) في 2001/11/28 .

والهدف من هذه الاتفاقية هو تعزيز العلاقات بين حكومة البلدين الشقيقين وتجنب الازدواج الضريبي على الدخل وعدد مواد هذه الاتفاقية (29) مادة .

2. الاتفاقية السودانية لتجنب الازدواج الضريبي مع السودان وهي من الاتفاقيات

الثنائية/ حيث قدم الجانب السوداني نص المشروع أعلاه وبعد دراسته وإجراء التعديلات عليه من قبل الجانب العراقي وتمت الموافقة على التعديلات الخاصة بالمشروع وتمت المصادقة على الاتفاقية بموجب القانون رقم (37) لسنة 2002 .

(1) أرشيف الاتفاقيات / الهيئة العامة للضرائب / قسم الإحصاء والأبحاث

والهدف من الاتفاقية تعزيز العلاقات بين حكومة البلدين الشقيقتين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي بين مواطني البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (28) مادة .

3. الاتفاقية اليمنية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي على الدخل ورأس المال وهي من الاتفاقيات الثنائية/ وتمت المصادقة على الاتفاقية بموجب القانون رقم (30) لسنة 2002 والهدف منها تعزيز العلاقات الثنائية بين حكومة البلدين الشقيقتين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي بين مواطني البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (31) مادة .

4. الاتفاقية الإماراتية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة / وهي من الاتفاقيات الثنائية وأرسلت الى الوزارة بعد دراستها ولم يرد الجواب لحد الآن ولم يصدر قرار بالمصادقة على الاتفاقية والهدف منها تعزيز العلاقات بين البلدين الشقيقتين لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل بين البلدين وعدد مواد الاتفاقية (31) مادة .

رابعاً: الاتفاقيات التي لم يصادق عليها:

1. الاتفاقية الجزائرية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي مع الجزائر/ وهي من الاتفاقيات الثنائية وتم عرض الاتفاقية على وزارة المالية ومجلس شورى الدولة وتم الاعتماد على المشروع العراقي المقدم من قبل الهيئة العامة للضرائب ليحل بدلاً من المشروع الجزائري المقدم ولم يصدر قرار للمصادقة على الاتفاقية بعد ، والهدف من الاتفاقية تعزيز العلاقات الثنائية بين حكومة البلدين الشقيقتين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي وتفادي الغش الجبائي والتهرب بين البلدين . وعدد مواد هذه الاتفاقية (31) مادة .

2. الاتفاقية المغربية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان

الضرائب على الدخل وهو مشروع مقدم من الجانب المغربي وتم دراسته لغرض التفاوض حوله مع الجانب المغربي ولم يصدر قرار بالمصادقة على الاتفاقية بعد . والهدف منها تعزيز العلاقات بين حكومة البلدين الشقيقين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي والتهرب على الدخل بين البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (29) مادة .

3. الاتفاقية اليوغسلافية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال وهي من

الاتفاقيات الثنائية / ولم يصدر قرار بالمصادقة على الاتفاقية بعد . والهدف منها تعزيز العلاقات الثنائية بين حكومة البلدين الصديقين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال بين البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (30) مادة . ونظراً لمرور فترة طويلة أصبحت الاتفاقية غير قابلة للاستمرار وظهور جمهورية صربيا بدلاً من يوغسلافيا والتي طلبت من جمهورية العراق تجديد الاتفاقية السابقة مع يوغسلافيا السابقة .

4. الاتفاقية الباكستانية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي المتعلق

بالضرائب على الدخل وهي من الاتفاقيات الثنائية ولم يصدر قرار بالمصادقة على الاتفاقية والهدف منها تعزيز العلاقات بين البلدين الصديقين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الخاص بضرائب الدخل بين البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (30) مادة .

5. الاتفاقية الروسية اتفاقيتي التجارة والتعاون الاقتصادي والعلمي والفني وتشكيل

اللجنة المشتركة والموقعتين بين جمهورية العراق وجمهورية روسيا الاتحادية . وتمت المصادقة على هاتين الاتفاقيتين وتاريخ إبرام الاتفاقيتين 1993/8/5 .

6. الاتفاقية الماليزية لتجنب الازدواج الضريبي والتهرب من المال فيما يخص

الضرائب على الدخل ورأس المال وهي من الاتفاقيات الثنائية ولم يصدر قرار بالمصادقة على الاتفاقية بعد . والهدف منها تعزيز التعاون بين البلدين وعدد موادها (32) مادة.

7. الاتفاقية الفيتنامية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يخص

الضرائب على الدخل وهي من الاتفاقيات الثنائية ولم يصدر قرار بالمصادقة على الاتفاقية بعد . والهدف من الاتفاقية تعزيز التعاون بين حكومة البلدين الصديقين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي الخاص بالضرائب على الدخل بين البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (30) مادة .

خامساً: الاتفاقيات قيد الإنجاز لدى مجلس شورى الدولة قبل أحداث عام 2003:

1. الاتفاقية اليوغسلافية (عام 2000) وهي الاتفاقية الخاصة بتجنب الازدواج

الضريبي فيما يخص الضرائب على الدخل ورأس المال وهي من الاتفاقيات الثنائية وتم ترجمتها ودراستها (قيد الإنجاز) .

2. الاتفاقية الجزائرية (عام 2000) لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب

الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ، تم دراستها (قيد الإنجاز) .

3. الاتفاقية المغربية (عام 2000) : لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي الغش

الجبائي والتهرب من الضرائب مع المغرب وهي من الاتفاقيات الثنائية ، تم دراستها (قيد الإنجاز) .

4. الاتفاقية المغربية (عام 2001) : لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب

الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ، تم دراستها (قيد الإنجاز) .

سادساً: اتفاقيات لدى مجلس شوري الدولة بعد أحداث 2003 (قيد الإنجاز)

1. **الاتفاقية اللبنانية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب لعام (2004 – 2005) (قيد الإنجاز) .
2. **الاتفاقية الأوكرانية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب لعام (2004 – 2005) (قيد الإنجاز) .
3. **الاتفاقية العمانية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب لعام (2004 - 2005) قيد الإنجاز .
4. **الاتفاقية الأردنية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب لعام (2004 – 2005) (قيد الإنجاز) .
5. **الاتفاقية العمانية** : قدمت كمشروع الى الهيئة العامة للضرائب لعام 2006 (قيد الإنجاز) .
6. **الاتفاقية الإيرانية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب عام 2007 (قيد الإنجاز) .
7. **الاتفاقية الماليزية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب لعام 2007 (قيد الإنجاز) .
8. **الاتفاقية السورية** : تم التوقيع عليها بالأحرف الأولى ورفعها الى وزارة المالية لأخذ موافقة مجلس شوري الدولة عليها .

9. **الاتفاقية الجيكية** : قدمت كمشروع للتفاوض الى الهيئة العامة للضرائب لعام 2007 (قيد الإنجاز) .

اتفاقيات متفرقة

1. اتفاقية النقل البري الدولي للأشخاص والبضائع لسنة 2006 .
2. اتفاقية التعاون الاقتصادي والفني بين حكومة جمهورية العراق والولايات المتحدة الأمريكية لسنة 2005 – 2006 .
3. اتفاقية المؤسسة الإسلامية لتحويل التجارة لسنة 2006 .
4. اتفاقية منظمة الصحة الإطارية بشأن مكافحة التبغ لسنة 2006 .
5. اتفاقية لاهاي ومدريد ومعاهدة التعاون بشأن البراءات لسنة 2006 .
6. مشروع اتفاقية مقر بين جمهورية العراق واللجنة الدولية للصليب الأحمر لسنة 2006 .
7. مشروع الاتفاقية المعقودة بين جمهورية العراق وبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية والولايات المتحدة بشأن تأسيس المركز العراقي الدولي للعلوم والصناعة لسنة 2006 – 2007 .
8. اتفاقية تعزيز إدارة المتاحف لسنة 2007 .
9. الاتفاقية الاستثمارية الاماراتية لسنة 2007 .
10. اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الأزدواج الضريبي قدمت الى الهيئة العامة للضرائب كمشروع للإطلاع وأخذ الرأي فقط (96)

الاتفاقيات المقترحة حديثاً:

(1) أرشيف الهيئة العامة للضرائب/ قسم الإحصاء والأبحاث/ شعبة الاتفاقيات الدولية

1. اتفاقية البوسنة والهرسك : وهي من الاتفاقيات الجديدة التي قدمت من قبل

دولة البوسنة والهرسك الى الحكومة العراقية في حزيران عام 2008 وأرسلت الى الهيئة العامة للضرائب لغرض دراستها وترجمتها وتم رفع المشروع الى مجلس شورى الدولة لأخذ المشورة القانونية عليه في 2009/2/8 وبعد ورود المشورة القانونية سيتم التفاوض والتوقيع عليها .

2. الاتفاقية البلغارية : وهي من الاتفاقيات التي أرسلت الى الجانب العراقي في

أيلول عام 2002 ورفعت الى مجلس شورى الدولة في 2008/12/2 بعد دراستها من قبل الهيئة العامة للضرائب ولا تزال تحت المناقشة لدى المجلس بانتظار المشورة القانونية (97) .

الاتفاقيات التي تم التوقيع عليها:

كان آخرها الاتفاقية مع جمهورية السودان حيث إن المتابعة ضعيفة من قبل الجانب العراقي مع الدول التي قدمت مبادرات لاتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي وإن أغلب المبادرات من الدول الأخرى وليس من جمهورية العراق باعتبار إن العراق هو بيئة الاستثمار في الوقت الحالي حيث لا بد من البحث عن الآليات اللازمة لوضع هذه الاتفاقيات في التطبيق والترويج لهذه الاتفاقيات عن طريق الهيئة العامة للضرائب وبعد الموافقات الأصولية وضعها حيز التنفيذ بحيث تنسجم مع مصلحة الاقتصاد العراقي .

(1) العبيدي ، مصدر سابق : ص113

الفصل الخامس

المبحث الأول

معايير الإخضاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل

رقم (113) لسنة 1982 المعدل .

المبحث الثاني

الاستنتاجات والتوصيات

الفصل الخامس

أولاً: المبحث الأول:- معايير الأخضاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة

1982 المعدل .

مبدأ الإقامة:

تم أخذ مبدأ الإقامة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل وفق الآتي :-

المقيم :

أ - العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل أو أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيسي فيه .

ب - العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية والمنشآت والمتقاعدين أو من أعارت الحكومة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق إذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله .

ت - رعايا الأقطار العربية العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم .

ث - غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي :-

1. سكن العراق خلال السنة التي نجم فيه الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة .

2. الساكن في العراق مهما تكن سكناه إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق ، أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي .

ج - كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها ، يكون محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق (98)

استعان المشرع الضريبي العراقي هنا بمعايير الموطن في تحديد الإقامة لأن الموطن الدائم لأي شخص هو عبارة عن محل سكناه الذي ينوي العودة إليه مهما كان بعيداً عنه ، أما محل عمله الرئيسي يقصد به المكان الذي يمارس فيه نشاطه الاقتصادي

(1) الفقرة 10 بند (أ ، ب) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

أيّاً كان نوعه ، بمعنى أن يتحدد الموطن الدائم العراقي بالأرض العراقية التي تشغل بالسكن والعمل لأن السكن يؤيد نية البقاء ، أما العمل فيؤكد فيه الكسب والارتزاق⁽⁹⁹⁾ .

إن موظفي الحكومة العراقية ومستخدميها أو المتقاعدين الساكنين خارج العراق للقيام بوظائف مسندة إليهم يعاملون معاملة الأفراد المقيمين في العراق وإن كانوا خارج العراق مثل موظف السفارات والمفوضيات ووكلاء الأنباء العراقية وفروع المصارف العراقية في الخارج بشرط أن يكونوا قد تمتعوا بالإعفاء من الضريبة في ذلك البلد لغرض تجنب الأزواج الضريبي ، أما مستخدموا تلك الهيئات من غير العراقيين فلا يعتبرون مقيمين ويخضعون للضريبة في ذلك البلد .

أما في حالة الشخص المعارة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق سواء كان موظفاً أو مستخدماً لدى شخص معنوي خارج العراق كان يمثل ذلك الشخص دولة أجنبية أو مرفقاً حكومياً أجنبياً اعتبره القانون مقيماً ويخضع للضريبة شرط أن يكون معفي من الضريبة هناك وفي حالة لم يكن معفي فلا يخضع للضريبة في العراق منعاً للأزواج الضريبي⁽¹⁰⁰⁾ .

وتلاحظ الباحثة عدم انسجام بين فرض الضريبة على دخل العراقي المقيم المتحقق خارج العراق وبين مبادئ اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي التي تركز على فرض الضريبة على الدخل في مكان نشوءه حصراً .

فالفرد الذي يحمل الجنسية العراقية والمقيم في العراق يخضع للضريبة العراقية عن جميع دخوله المتحققة داخل وخارج العراق بشرط أن تكون الدخول المتحققة للفرد العراقي المقيم من الدخول التي تفرض عليها الضريبة بموجب أحكام هذا القانون⁽¹⁰¹⁾ .

واعتبر المشرع العراقي الفرد العربي مقيماً دون قيد أو شرط لاعتبارهم مقيمين في العراق وإنهم يحملون جنسية أحد الأقطار العربية ويعملون في العراق⁽¹⁰²⁾ .

(1) أمين ، 1997 : ص 6

(2) العبيدي ، مصدر سابق : ص 95

(3) العبيدي ، مصدر سابق : ص 95

ونصت المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على:

1. تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه .
2. تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه .
3. لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق .

إن المستثمر غير العراقي سواء العربي أم غير العربي لا يعفى إذا حقق دخلاً داخل العراق من الضريبة وهذا ما يطبق على العراقي في قانون ضريبة الدخل حسب الفقرات (1،2،3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وكما ورد في أعلاه .

وإن فرض الضرائب لدى تطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يتم على مكان نشوء الدخل وبالاعتماد على مبدأ الإقليمية المنصوص عليه في القانون الضريبي النافذ في العراق وهناك انسجاماً بين القانون الضريبي العراقي بالنسبة للشخص الأجنبي أو العربي لفرض الضريبة عليه وبين اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي .

وإن مبدأ التبعية السياسية الذي اتبعه المشرع العراقي في فرض الضريبة لا ينسجم مع مبادئ اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لأن القانون العراقي قد أخضع الشخص المعنوي العراقي للضريبة على الأرباح التي يحققها خارج العراق وكما نصت عليه الفقرة (1) من المادة (5) من القانون ضريبة الدخل العراقي النافذ المعدل .

إن الشركات الأجنبية المقيمة تخضع للتحاسب الضريبي وفق بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المبرمة فيما يخص مقدار الدخل المتحقق داخل بلد الإقامة حصراً واستبعاد دخولها المتحققة خارج البلد ويعتبر ذلك انسجاماً مع فرض الضرائب على

الشركات الأجنبية المقيمة وكما ورد في القانون الضريبي العراقي النافذ (الفقرة (3) من المادة (5) من القانون الضريبي العراقي النافذ) .

أخذ المشرع الضريبي العراقي بمعيار محل التأسيس في تحديد محل إقامة الشخص المعنوي بصورة أساسية وهو المعيار نفسه الذي يبينه قانون الشركات النافذ في تحديد جنسية الشركة ، وعليه فإن الشركة التي تحمل الجنسية العراقية تعد مقيمة دائمة بالعراق وهي بذلك تخضع لجميع دخولها المتحققة داخل أو خارج العراق أي الضريبة وفقاً لمبدأ الجنسية في الإخضاع الضريبي وبذلك تحصل حالة من الأزدواج الضريبي يتحملها المكلف المعنوي العراقي ولذلك فإن بنود اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي عالجت هذا الموضوع بدافع التخلص من الأزدواج الضريبي وتحقيق العدالة من خلال إهمال مبدأ الجنسية واعتماد معيار الإقليمية وبذلك هناك اختلاف مميز عند النظر إلى مبدأ الجنسية بين المشرع العراقي والاتفاقيات المبرمة الخاصة بتجنب الأزدواج الضريبي .

إن تحقق واقعة نشوء الدخل أو الربح في العراق يكفي لفرض الضريبة عليه بغض النظر عن حالة التسلم والتسليم للدخل وهذا ينسجم مع مبادئ اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي وإن التوصل إلى اتفاقيات سوق تلزم السلطة الضريبية في العراق بإعفاء الدخول التي تتحقق خارج العراق سواء كانت لمقيمين في العراق أو العراقيين المقيمين خارج العراق والاعتماد على معيار مكان نشوء الدخل (الإقليمية)⁽¹⁰³⁾ .

(1) العبيدي ، مصدر سابق : ص 99 ، 100

المبحث الثاني:- الاستنتاجات والتوصيات.

الاستنتاجات:-

1. إن الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تمارس كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية التي تتعدى إقليمها وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية وبذلك تنشأ هذه مشكلة وإن معيار الإقليمية حدد بموجبه فرض الضرائب على كافة الدخول التي تنشأ في إقليم الدولة بغض النظر عن جنسية وموطن الأشخاص في حالة تعدد معايير فرض الضريبة التي تقرها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات الضريبية والتي سينشأ عنها الازدواج الضريبي الدولي .
2. إن خضوع شخص واحد الى الضريبة في السنة نفسها وفي أكثر من دولة يترك آثاراً سلبية على الاستثمار الأجنبي ويقلص من حجم الاستثمارات الأجنبية للبلد وإن معايير الإخضاع المتباينة في النظم الضريبية لها دور بارز في ظاهرة الازدواج الضريبي ونشوء النزاعات الدولية التي تقلص من تدفق رؤوس الأموال ويتم تلافي ذلك من خلال عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي . لتسهيل انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال بين الدول التي تعقد تلك الاتفاقيات .
3. الاستثمار الأجنبي يجد عوائق كبيرة بسبب ظاهرة الازدواج الضريبي ويتم تجنبه من خلال عقد الاتفاقيات الثنائية والجماعية لتشجيع الاستثمار الأجنبي وخاصة في العراق وضرورة تفعيلها لدفع عجلة التقدم الاقتصادي في البلد والاستفادة من الاستثمارات الأجنبية في كافة المجالات .
4. إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية والجماعية تحدد الأموال ومصادر الدخول التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات وبذلك تعتبر من حوافز الاستثمار المهمة للبلد وتنشيط حركة رؤوس الأموال وتجنب العوائق أمام المستثمرين .

5. إن إصدار تشريع بالإعفاء الضريبي من جانب واحد يؤدي الى هدر في الإيرادات الضريبية التي تعتبر من المصادر المهمة للإيرادات الحكومية وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لا تؤثر على حصيلة الإيرادات الضريبية كما في حالة الإعفاء .

6. العراق الآن يعتبر بيئة فعالة لجذب الاستثمارات الأجنبية وهو بحاجة الى تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ولما يتمتع به المناخ الاستثماري في العراق من مرونة لجذب الاستثمارات الأجنبية وذلك للامتيازات التي منحها العراق للاستثمارات وبذلك يعتبر عقد مثل هذه الاتفاقيات ضرورة ملحة للحصول على مصدر جديد للإيرادات وهذا ما تحتاجه البلد في المرحلة الحالية .

7. العراق يجب أن يتحاشى ممارسة أي تمييز ضريبي بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تضمن المنافسة العادلة بين المستثمر الأجنبي والمحلي وتجعل الاثنین يخضعان للمعادلة الضريبية ذاتها والتمتع بكامل الامتيازات الموجودة داخل البلد .

8. ضرورة نشر معلومات خاصة بتجنب الازدواج الضريبي بين المستثمرين ورجال الأعمال ودورها في زيارة الاستثمارات الأجنبية والتعريف بأهمية هذه الاتفاقيات ، حيث إن العراق اليوم يعتبر بيئة استثمارية جيدة لكافة الدول التي ترغب للاستثمار فيه ، حيث إن أغلب المبادرات تعتمد مثل هذه الاتفاقيات تأتي من الدول الأخرى التي ترغب في الاستثمار وخلق فرص استثمارية جديدة في العراق وحاجة العراق الى عقد مثل هذه الاتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي مهم في المرحلة الراهنة وجذب للاستثمارات الأجنبية من الدول التي تمثل جزءاً من الاقتصاد العالمي الجديد .

9. إن تباين معايير الإخضاع يؤدي الى ازدواج ضريبي دولي وهو خضوع الدخل المعين للشخص الواحد في السنة الواحدة للضريبة في أكثر من دولة يترك آثاراً

سلبية على المكلف والتدفق الدولي لرأس المال ويؤدي بذلك الى تقليص الاستثمارات الخارجية .

10. إن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يعتبر الحل الأفضل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي عن طريق الاتفاق على أنواع الدخول التي تفرض عليها الضريبة بين الدولتين .

11. إن منح الإعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبي في العراق لا يعني إن دخله واستثماراته سوف لن تخضع للضرائب في بلده الأم ويعني إن الإعفاء من جانب واحد لا يشجع الاستثمار الخارجي ولا يصب في مصلحة المستثمر إذا لم يحصل على الإعفاء من الضرائب في بلده أو البلد الذي يكون مقر عمله الدائم فيه عن الدخول التي يحققها في استثماراته في العراق .

12. ضرورة تنسيق التشريعات الضريبية بما ينسجم مع بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي .

13. عند عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يجب أن يراعي عند تطبيقها نفس أنواع الضرائب أي الضرائب المماثلة لها في كلا الدولتين لتجنب الإشكالات عند تطبيق الاتفاقيات التي تمنع الازدواج الضريبي .

14. العراق يعتبر حالياً مناخاً استثمارياً جذاباً للاستثمارات الأجنبية وهو بحاجة الى تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بدلاً من الإعفاءات الضريبية التي تمنح للمستثمر الأجنبي وتؤدي الى هدر الإيرادات الضريبية ، حيث إن معدل الضريبة البالغ (15%) يعتبر مشجعاً للاستثمار حيث إنه يقل عن معدلات الضريبة في الدول المتقدمة وبذلك فإن تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بدلاً من الإعفاءات الضريبية التي تقلل من الحصيلة الضريبية التي تعتبر جزءاً من الإيرادات الحكومية هو الدور المهم الذي يجب أن تقوم به الحكومة العراقية

وجذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيعها عن طريق ذلك ودون هدر الإيرادات الضريبية .

15. ضرورة متابعة تنفيذ اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لدى الهيئة العامة للضرائب عن طريق إعداد نظام معلومات خاص بذلك وهو ما تقوم به الهيئة من خلال مراحل سير تنفيذ تلك الاتفاقيات .

16. ضرورة نشر معلومات حول أهمية اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين المستثمرين ورجال الأعمال بالوسائل المختلفة من أجل زيادة الوعي لهذا الموضوع ومدى فائدة هذه الاتفاقيات في جذب الاستثمارات العربية والأجنبية بالرغم من إن أغلب المبادرات تأتي من الدول الأخرى باعتبار إن العراق حالياً يمثل بيئة استثمارية جيدة لكافة المستثمرين العرب والأجانب بهدف التقدم الاقتصادي للبلد .

17. الدول الأخرى هي المبادرة في توقيع الاتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي باعتباره بيئة جاذبة للاستثمار .

18. اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تخلو من وضع آلية لتنفيذ الاتفاقية وفق إطار زمني محدد وآلية حل النزاعات والخلافات التي قد تحصل عند تطبيق الاتفاقية وكيفية اعتراض المكلف لدى السلطة المالية .

التوصيات:-

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يمكن الوصول الى التوصيات التالية:-

1. ضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الأجنبية الى العراق دون اللجوء الى تقديم الإعفاءات الضريبية التي تؤدي الى هدر في الإيرادات الضريبية .
2. متابعة الاتفاقيات قيد الإنجاز التي تم إبرامها والتوقيع عليها من قبل الهيئة العامة للضرائب لأنها تنصب في مصلحة الاقتصاد العراقي .
3. إن معيار الإقليمية هو الذي يفضل اعتماده من قبل المشرع العراقي لأنه يقلل من الازدواج الضريبي الدولي ويكون منسجماً مع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وتجنب اعتماد مبدأ الجنسية .
4. قيام العراق بعقد مثل هذه الاتفاقيات سواء كانت ثنائية أو جماعية يعتبر من الضروريات لجذب الاستثمارات الأجنبية للبلد ودفع عجلة الاقتصاد العراقي الى التقدم .
5. المستثمرون الأجانب اللذين يجدون العراق حالياً بيئة استثمارية جاذبة لتلك الاستثمارات يحتاجون الى عقد مثل هذه الاتفاقيات وضرورة تفعيلها دون الحاجة الى إعفاءات ضريبية تكون لفترة محددة .
6. إنشاء مواقع الكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي والامتيازات التي ستترتب عليها .



قائمة المصادر

أولاً : القوانين والتشريعات والاتفاقيات

1. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين العراق والسودان المصادق عليها بالقانون رقم (37) لسنة 2000 .
2. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين العراق واليمن المصادق عليها بالقانون رقم (30) لسنة 2002 .
3. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين العراق وتونس المصادق عليها بالقانون رقم (95) لسنة 2001 .
4. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين العراق ومصر المصادق عليها بالقانون رقم (161) لسنة 1968 المنشور في الوقائع العراقية العدد 1659 في 1968/12/2 .
5. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمجلس الوحدة الاقتصادية المصادق عليها بالقانون رقم (44) لسنة 2000 المنشور في الوقائع العراقية العدد 3832 في 2000/6/26 .
6. النموذج العراقي لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي .
7. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل .

8. ثانياً : الكتب العربية :

9. العلي ، د. عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، جامعة الموصل ، 2007 .
10. أبو حشيش ، د. خليل عواد ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، عمان ، جامعة البتراء ، 2004 .
10. البطريق، د. يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، الطبعة الأولى
دار المعارف للطباعة
فوزي ، د. عبد المنعم فوزي
والنشر،الإسكندرية،1968
بركان ، د. عبد الكريم صادق

11. الصكبان ، د. عبد العال ، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، الطبعة الأولى ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1972.

المصادر

12. البدراني ، د. قيس حسن عواد ، المالية العامة والتشريع المالي ، الطبعة الأولى ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، 2010 .

13. خلف ، د. حسن فليح ، المالية العامة ، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع ، أربد ، الأردن ، 2008 .

14. الجنابي ، د. طاهر ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، المكتبة القانونية ، القاهرة ، 2007 .

15. عطوي ، د. فوزي ، المالية العامة والنظم الضريبية لموازنة الدولة ، مصر ، 2003 .

16. عبد المجيد ، عبد الفتاح عبد الرحمن ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثامنة ، مطبعة الكمالية ، مصر ، 1996 .

17. العلي ، د. عادل فليح ، المالية العامة والقانون المالي الضريبي ، الجزء الأول ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، جامعة الإسراء ، عمان ، 2009 .

18. البطريق ، يونس أحمد ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 1985 .

19. مصطفى ، مصطفى حسن ، مبادئ علم المالية العامة ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، 1999 .

20. الكعبي ، جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية في العراق ، الطبعة الثانية ، المكتبة الوطنية ، 2008 .

21. عوض الله ، صفوت عبد السلام ، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر ، دار النهضة العربية ، جامعة عين شمس ، كلية الحقوق ، القاهرة ، 2002 .

22. السامرائي ، د. دريد محمود ، الاستثمار الأجنبي – المعوقات والضمانات القانونية ، الطبعة الأولى ، بيروت 2006 .

23. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 .
24. أبو حشيش ، د. خليل عواد ، المحاسبة الضريبية ، حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة ، الطبعة الأولى ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، جامعة البترا ، 2010 .

المصادر

25. كاتو ، موللي سكوت ، ترجمة علاء أحمد إصلاح ، الاقتصاد الأخضر – مقدمة في النظرية والسياسة والتطبيق ، الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2010 .
26. الراوي ، د. أحمد عمر ، دراسات في الاقتصاد العراقي بعد عام 2003 ، الطبعة الأولى ، دار الدكتور للعلوم ، بغداد ، 2010 .
27. علوان ، د. قاسم نايف ، إدارة الاستثمار بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 .
28. شعلان ، هشام ياس ، آليات التحول في نظام التخطيط المركزي الى نظام اقتصاد السوق ، الطبعة الأولى ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد ، 2004 .
29. سلسلة الكتب المترجمة ، الخفاجي ، هناء إبراهيم ، الاقتصاديات العالمية منذ أزمة جنوب شرق آسيا ، الطبعة الأولى ، بغداد ، 2007 .
30. منصور ، د. أحمد إبراهيم ، عدالة التوزيع والتنمية الاقتصادية ، رؤية إسلامية مقارنة ، الطبعة الأولى ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، 2007 .
31. عبد ، محمد عبد العزيز عبد الله ، الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول الإسلامية في ضوء الاقتصاد الإسلامي ، الطبعة الأولى ، دار النفائس للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 .

32. عبد الحميد ، د. عبد المطلب ، النظام الضريبي العالمي الجديد وآفاقه المستقبلية بعد أحداث 11 سبتمبر ، الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2003 .
33. هادي ، علي حربي ، محاسبة التضخم ، دراسة مقارنة بين النظام الإسلامي والاقتصادي الحديث في الشركة العامة للصناعات القطنية ، الطبعة الأولى ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد ، 2009 .
34. عبد الحميد ، د. عبد المطلب ، السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد القومي (تحليل كلي) الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة ، 2003 .

المصادر

ثالثاً : الرسائل والأطاريح :

35. محمد ، عماد توفيق ، الازدواج الضريبي وموقف المشرع العراقي منه ، دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2000 .
36. الراوي ، عروبة معين ، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق ، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2007 .
37. الصفار ، شيماء كريم نعمة ، الازدواج الضريبي - دراسة في الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، 1999 .
38. الشافعي ، علاء حسين علوان ، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق ، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، 2005 .
39. حسب ، حميد علاوي ، الإقليمية كميّار للخضوع الضريبي ، دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 1990 .

40. العبيدي ، ضحى ثابت جواد ، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واقتراح آلية تفعيلها (دراسة استطلاعية) ، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2010 .
41. الشيخ ، أحلام علي ، الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الإلكترونية ، إطروحة دكتوراه ، محاسبة ، جامعة دمشق ، 2006 .
42. الجميلي ، محمد سهيل محمد عباس ، الإصلاح الاقتصادي وأثرها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في مصر ، رسالة ماجستير للعلوم الاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2008 .
43. الدوري ، عماد ممدوح عبد القادر محمد ، تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2009 .

المصادر

44. الخالدي ، طه حميد عبد الغفور ، تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته ، دراسة تطبيقية لعينة من مكلفي ضريبة العقار في العراق ، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008 .
45. ناشد ، سوزي عدي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، 2000 .

رابعاً : المجلات والدوريات :

46. الشوايكة ، سالم محمد ، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، المجلد 21 ، العدد الثاني ، 2005 .
47. جاد ، حسين ، أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية ، المؤتمر الضريبي الرابع ، مصر للفترة من 25-26 سبتمبر 2004 .

48. العقيدى ، محمد عبد الكريم ، آفاق الاستثمار الأجنبي في العراق ، جريدة الزمان ، العدد 2223 ، 2005 .

خامساً : مواقع النت :

49. المحامى ، مصطفى عطية ، موقع التشريع الإسلامى من المشكلات الضريبية ، شبكة السراب القانونية ، 2007

www.alsarab.law.owno.com

50. عبد الحميد ، ياسر عمار ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، مؤتمر نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم شفافية النزاهة ، مقدم إلى هيئة النزاهة ، 2008 .

www.iraqfoundation.org
