اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ودورها في الاستثمار الأجنبي

ورقة عمل مقدمة

الى الندوة العلمية الضريبية الأولى

2008/11/12

إعـــداد

ناجحة عباس علي & د. محمد عباس احمد

الهيئة العامة للضرائب

المقدمة

ان زمننا الحالي هو زمن التكامل الاقتصادي الدوليوزمن التشابك العابر للحدود والاستثمارات المشتركة وزمن النمو السريع في حركة رؤوس الأموال وتزايد تدفقها الى الخارج .

لقد ازدات الاستثمارات الاجنبية المباشرة بشكل مطرد فنلاحظ ان خلال الفترة من 1980 – 2001 كان معدل زيادتها يتراوح 13% الى 14% سنوياً في حين كان نمو الصادرات العالية خلال الفترة نفسها 7% [1] .

ولقد كان لتغير قواعد التجارة الدولية وتحرير التجارة في ظل منظمة التجارة العالمية WTO دور رئيسي في فتح عهد جديد للاستثمار الاجنبي المباشر واعطائ ه اهمية . فسيادة ما يعرف (اقتصاد العولمة) وعولمة النشاط الاقتصادي باكمله فالاسواق كانت في وقت ما محتواها داخل الحدود الوطنية اما الان فقد اصبحت متكاملة من خلال التجارة الدولية والتوسع العاالمي لانشطة الشركات المتعددة الجنسيات .كما زاد بالمقابل دور الاستثمار الاجنبي المباشر داخل الاقتصاد العالمي ، بيد انه قد تركز في الدول الصناعية وايضاً في الدول النامية التي تطبق النظم الديمقراطية ونظم الاسواق الحرة ، والجدير بالذكر ان جميع الظواهر السائدة تشير الى وجود تكامل قوي مابين التجارة والاستثمار الاجنبي المباشر ، ناهيك عن النسق الدولي اليوم والفاعلين الدوليين الجدد (من منظمات دولية ، ومؤسسات دولية وشركات متعددة الجنسيات) ، اخذت تفرض برامج وسياسات اقتصادية ، فرضت على الدول النامية اتباعها وصياغة سياستها الاقتصادية في ضوء تلك البرامج والسياسات وهنا نركز دور صندوق النقد الدولي والبنك الدولي و منظمة التجارة العالمية). ان عراقنا اليوم يمر بمرحلة تحول اقتصادي في ظل تزايد الضغوط الاقليمية والدولية المحيطة من دول وفاعلين دوليين اخر ، لذا اصبحت الحاجة ملحة من اجل دراسة كل خطوة في رسم السياسة الاقتصادية لانها سوف ترسم مستقبل العراق ومنها السياسة الضريبية .وقدر تعلق الامر بموضوع ورقتنا فاننا نحاول التطرق الى الازدواج الضريبي الدولي واتفاقيات الازدواج الضريبي وعلاقتهما بالاستثمارات وما وصل اليه العراق لغاية يومنا هذا .

---

[1] المكتب المركزي للاحصاء ، المجموعة الاحصائية السنوية ، 2005 ، مكتبة الاسد

المبحث الاول:- مفهوم واثارالازدواج الضريبي والاتفاقيات التي تعالجه .

المطلب الاول :- مفهوم واثار الازدواج الضريبي:

اولاً – الازدواج الضريبي المفهوم والانواع :-

الإزدواج الضريبي هو فرض نفس نوع الضريبه على نفس مصدر الدخل الخاضع للضريبة وخلال نفس المدة المعينه ....ومعنى ذلك انه يشترط لتحقيق الازدواج الضريبي توافر اربعة شروط هي [1]

1- نفس الشخص المكلف بأداء الضريبة .

2- نفس المصدر الخاضع للضريبة .

3- نفس الواقعة المنشئة للضريبة .

4- نفس الضريبة المفروضة .

وقد يكون الازدواج الضريبي محلياً او دولياً . ويحدث الازدواج الضريبي الداخلي عندما تتوفر الشروط الانفة الذكر على دخل تفرض عليه اكثر من ضريبة وطنية داخل حدود الدولة .

اما الازدواج الدولي فيحدث عندما تتوافر تلك الشروط في دخل تفرض عليه الضريبة في اكثر من دولة واحدة [2] فمن الممكن ان تفرض الضريبة على دخل المستثمر الاجنبي في كل من الدولة التي يحمل جنسيتها ، والدولة التي يقييم فيها ، او الدولة الكائنة امواله بها اوتلك التي ينبع دخله من مصادر اقليمها . فكل ماتقدم يعد امراً جائزاً من الناحية القانوني ة ، طالما ان فرض الضريبة هو حق مستمد من السيادة التي تتمتع بها كل دولة على مواطنيها وعلى الرعايا الاجانب الذين يقيمون في اقليمها ، والاموال الموجودة في اقتصادها والدخول النابعة من مصادر فيها .

---

(1) د. محمد علي مراد ، مالية ، القاهرة ، مكتبة النهضة ، ط2، 1972، ص ص 220-224.

(2) د.رفعت المحجوب،المالية العامة ، النفقات والايرادات العامة ، الجزء الثاني ، القاهرة ، دار النهضة العربية ،1968، ص ص 335-336

وقد يكون الازدواج الضريبي من جهة اخرى مقصود كما قد يكون غير مقصود . فالازدواج الضريبي المقصود هو ذلك الذي يعتمد المشرع تحقيقه وحدوثه داخل الدولة لزيادة حصيلة الضرائب،للتميز بين الدخول تبعاً لمصادرها او لتحقيق اهداف اجتماعية او اقتصادية معينة . تفرض ضريبة خاصة مثلاً على مجموع التي تزيد على حد معين الى جانب الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وذلك من اجل دعم المشروعات الصغيرة الحجم ، من اجل دعمها واستمرارها .

اما الازدواج الضريبي غير المقصود فانه يحصل بغير تعمد من المشرع ويلاحظ ذلك غالباً في الازدواج الضريبي الدولي .

فالمفروض ان كل دولة تضع تشريعها الضريبي وفقاً لظروفها الخاصة ، ومن دون مراعاة للتشريعات الضريبية في الدول الاخرى فضلاً عن غياب سلطة عليا تهيمن على تشريعات الدول المختلفة انذاك .

وهكذا فالازدواج الضريبي الدولي قد يكون مقصوداً اذا تعمدت الدولة احداثه تحقيقاً لاهداف اقتصادية معينة . فقد تفرض الدولة ضريبة معينة على ايرادات رووس الاموال الوطنية المستثمرة في الخارج ، في الوقت الذي تفرض فيه الدولة المستقطبة للاستثمار هي الاخرى ضريبة على تلك الايرادات. وتهدف الدولة من وراء ذلك الى الحد من تصدير رووس الاموال الوطنية الى الخارج . [1]

ثانياً- اثار الازدواج الضريبي

على الرغم من ان الازدواج الضريبي الدول ي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية ، طالما انه يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الاجانب المقيمين في اقليمها وعلى الاموال والدخول الناتجة من مصادر فيها بيد انه يمثل في الواقع عقبة مهمة اما م استقطاب راس المال الاجنبي الى الدول المستقبلة للاستثمار فيها بل انه يمثل عقبة في سبيل التجارة الدولية عموماً وفي الحقيقة تكمن المشكلة في ان الازدواج الضريبي يؤدي الى تراكم الضرائب على الدخل او المال نفسه نظراً لتعدد

[1] د. دريد محمود السامرائي ، الاستثمار الاجنبي المعوقات والضمانات القانونية ،مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت، ط1، 2006 ،ص ص 123-125

الدول التي ترعى اقتصادها من فرض الضريبة كما انه يؤدي من جهة اخرى الى تقليص العوائد التي كان المستثمر الاجنبي يأمل في الحصول عليها من وراء نشاطه الاستثماري ، ومن ثم فان هذا الازدواج في الضريبة يمثل عائقاً امام استقطاب رووس الاموال الاجنبية الى الدول المختلفة

المطلب الثاني:- اتفاقيات الازدواج الضريبي

وهي من الاتفاقيات النمطية وتاتي دائماً مطابقة لاحكام وقوانين البلدين المتعاقدين وتكون المعاملة بها بالمثل وهي التي تعالج موضوع الازدواج الضريبي بين عدد من البلدان او بين بلدين فقط .

اهداف هذه الاتفاقيات تعزيز العلاقات الاقتصادية والتجارية والى تشجيع حركة الاستثمارات وانتقال رؤوس الاموال بين الطرفين ، وهي ايضا تحدد طبيعة المعاملة الضريبية وبالتالي الحد من الازدواج الضريبي .

وهناك بعض الدول لاتلجا الى معالجة الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقيات حيث ان اكثر دول العالم لايوجد بينها اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي لابد من وجود طرق اخرى ولكنها لاتغني عن الاتفاقيات لان الاتفاقيات تكون من مصلحة الدولتين وفي نفس الو قت حماية للمستثمرين في كلا الدولتين ان وجدت ومن هذه الطرق هي :-

1- نظام الاعفاء الكامل
2- نظام تاجيل الضريبة الوطنية
3- نظام تنزيل الضريبة الاجنبية من وعاء الضريبة الوطنية
4- نظام خصم الضريبة الاجنبية من قيمة الضريبة الوطنية
5- نظام تخفيض سعر الضريبة

وهناك نوعين من اتفاقيات الازدواج الضريبي تصنف حسب عدد الدول الموقعة وهي بذات الاهداف والمعطيات وكما يلي :-

الاتفاقيات الجماعية :

هي الاتفاقيات الموقعة بين مجموعة من الدول كالاتفاقيات التي تعقد في اطار الامم المتحدة او جامعة الدول العربية ومنها اتفاقية مجلس الوحدة الاقتصادية الموقعة عليها معظم الدول العربية ♠ لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل وراس المال .

الاتفاقيات الثنائية :

هي الاتفاقيات الموقعة بين دولتين وقد تكون الدولتين ضمن الاتفاق الجماعي حيث ان الاتفاقيات الجماعية لاتمنع من الاتفاق الثنائي مثل الاتفاقية العراقية التونسية او الاتفاقية العراقية السودانية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل وراس المال .

المطلب الثالث – الواقع الحالي لاتفاقيات الازدواج الضريبي في العراق .[1]

من خلال الجدول رقم (1) المتضمن واقع حال اتفاقيات تجنب **الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل وراس المال** .مع الدول العربية والاجنبية نلاحظ ان العراق خلال المدة التي تسبق عام 2003 قد وقع ثلاث اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي وه ي مع اليمن والسودان وتونس بالاضافة الى توقيعه للاتفاقية الجماعية لتجنب الازدواج الضريبي لدول مجلس الوحدة الاقتصادية . وان الاتفاقيات التي درست واحيلت الى مجلس شورى الدولة ولكنها لم يتم المصادقة عليها وقد توالت احداث عام 2003 وبقت هذه الاتفاقيات لم يتم عليه ا اي اجراء وهي كل من الاتفاقية اليوغسلافية والاتفاقية الجزائرية والاتفاقية المغربية وهذه الاتفاقيات لم تاخذ طريقها بالتصديق لاسيما ان الدول ايضا لم تبادر باعادة رغبتها بذلك .اما ماتم بعد عام 2003 ولغاية عام 2008 فقد تم دراسة عدد من الاتفاقيات وارسلت الى مجلس شورى الدولة وهي الاتفاقية اللبنانية والايرانية والاردنية والاكرانية والعمانية والماليزية والسورية والتشيكية والاتفاقية م-ع البوسنة والهرسك تم التوقيع بالاحرف الاولى على كل من الاتفاقية اللبنانية والسورية والايرانية والاخرى مازالت لدى مجلس شورى الدولى لاستكمال دراستها .

♠ سوريا ، الاردن ، العراق ،الامارات،السودان،الصومال، فلسطين، ليبيا، مصر، موريتانيا، اليمن

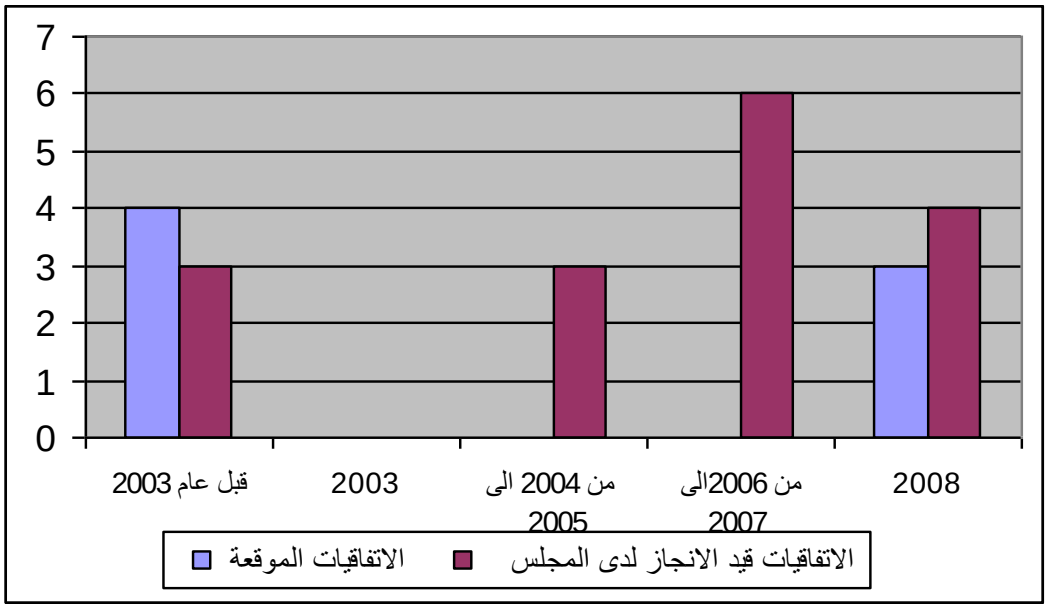
[1] الهيئة العامة للضرائب /قسم الاحصاء والابحاث /شعبة الاتفاقيات والعلاقات الدولية / ارشيف الاتفاقيات /2008

وقد اعدت الهيئة العامة للضرائب دراسة مشتركة مع مجلس شورى الدولة المشروع النموذجي لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل وراس المال وهو مشروع مستقبلي بامكان العراق ان يتقدم به لاي دولة عربية كانت ام اجنبية .

جدول رقم (1)

واقع اتفاقيات منع الازدواج الضريبي في العراق للمدة من 1998 - 2008

السنوات	الاتفاقيات الموقعة	الاتفاقيات قيد الانجاز لدى المجلس
قبل عام 2003	4	3
2003	0	0
من 2004 الى 2005	0	3
من 2006الى 2007	0	6
2008	3	4
المجموع	7	4



المصدر : الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاحصاء والابحاث

المبحث الثاني :- مفهوم الاستثمار واهميته وانواعه .

المطلب الاول - مفهوم الاستثمار واهميته

ان معنى الاستثمار لغوياً بعيدا عن معناه المالي او الاقتصادي هو من وظف ماله اواستثمره اما في مفهومه الاقتصادي هو مصدر التعامل بالاموال للحصول علی الارباح اما في مجال المالية فهو يشير الى الاصول المالية التي تودع في البنك او السوق والتي يمكن ان تستخدم في شراء اصول حقيقية . الاستثمار بمعناه البسيط وهو توظيف الاموال التي بالامكان الاستغناء عنها في الوقت الحالي لتعمل وتكسب من وراءها اموال اضافية.وهناك فرق بين الاستثمار والادخار حيث يطلق على الادخار بانه نوع من الاستثمار السلبي وهو استغلال المال بوضعها في البنك والحصول على فائدة بسيطة من وراء ذلك ويركز هذا النوع على الحفاظ على راس المال بدلا من التركيز على الربح . (1)

اما مفهومه على مستوى الاقتصاد القومي حيث يتعلق الاستثمار بالانفاق الراسمالي على المشروعات الجديدة في قطاعات المرافق العامة والبنية التحتية مثل مشروعات شق الطرق الرئيسية والفرعية ومشروعات التنمية الاجتماعية المتمثلة في التعليم والصحة والاتصالات بالاضافة الى القطاعات الاخرى الخدمية كالصناعة والزراعة والاسكان والسياحة .

وتكمن **اهمية الاستثمار** في زيادة الانتاج والانتاجية مما يؤدي الى زيادة الدخل القومي وارتفاع متوسط نصيب الفرد منه وبالتالي تحسين مستوى معيشة المواطنين وكذلك توفير فرص عمل وتقليل نسبة البطالة ، وزيادة معدلات الت كوين الراسمالي للدولة من خلال انتاج السلع والخدمات التي تشجع حاجات المواطنين وتصدير الفائض منها للخارج مما يوفر العملات الاجنبية اللازمة لشراء الالات والمعدات. (2)

---

(1) http://www.uaeec.com/vb/t59188.htm

(2) الموسوعة الحرة / اقتصاد http://ar.wikipedia.org

المطلب الثاني :- انواع الاستثمار

ويمكن تصنيف الاستثمار الى ثلاثة انواع هي:

1. **الاستثمار العام**، الذي تقوم به المؤسسات العامة للدولة وعادة يركز هذا النوع من الاستثمار على الخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمجتمع كالخدمات الصحية والتعليمية والخدمية الاخرى كالماء والكهرباء والصرف الصحي.
2. **الاستثمار الخاص** ، الذي يقوم به الاشخاص او الشركات من خلال توظيف مدخرات المواطنين او من خلال الاقتراض من المؤسسات المالية المحلية او الخارجية.
3. **الاستثمار الاجنبي**، وهو الاستثمار الذي يقوم به الافراد او الشركات او المؤسسات الدولية داخل البلد المعني، وهذا النوع من الاستثمار له اهميته في كثير من دول العالم ولاسيما النامية منها . من خلال ما يقوم به افراد طبيعون او شركات من نقل اموال من بلد لاستثماره في بلد آخر قد هيأ له المناخ الملائم لعملية الاستثمار . والاستثمار الأجنبي على نوعين:

أ ـ **الاستثمار الاجنبي غير المباشر**، ويتسم هذا النوع من الاستثمار الاجنبي بكونه استثمارا قصير الاجل يهتم في شراء الاسهم والسندات الخاصة او الحكومية، اي ان هذا الاستثمار لايتم في اصول انتاجية حقيقية، بل يكون الاستثمار في المضاربة بالاسواق المالية. وهذا ما يطلق عليه بالاستثمار المالي الذي أخذ يشكل نسبة كبيرة من حجم الاستثمارات الكلية في العالم.ومما يؤخذ على هذا النوع من الاستثمار ما قد يتعرض له الاقتصاد الوطني لدولة ما نتيجة المضاربة وانتقال رؤوس الاموال السريعة الامر الذي قد يترك آثاراً سلبية على عملية التنمية بدلاً من دعمها. [1]

ب ـ **الاستثمار الاجنبي المباشر** ، وهو عبارة عن نقل الأموال من بلد المستثمر الى بلد المضيف لاستثمارها في مشروعات اقتصادية تدعم الاقتصاد الوطني للبلد ا لمعني. وتأتي اهمية هذا النوع من الاستثمار في كونه لا يحمل الدولة المستثمر فيها اي اعباء لكونه لا يترتب عليه اية فوائد لانه لا يمثل اقتراضا ماليا .

---

(1) http://www.almadapaper.com/sub/05-400/p19.htm

يعد الاستثمار الاجنبي المباشر (سواء كان مشتركاً ام منفرداً) مصدر تمويل خارجي غير تقليدي وبديلاً مرغوباً من الناحية التمويلية كبديل عن النقص الحاصل في القدرة على تأمين التمويل الخارجي ، خاصة بعد التراجع المفرط للاقرض في السوق الدولية وفي ظل تراجع

معدلات الادخار القومي . ويمكن ان يحقق مجالاً واسعاً لتحريك عجلات النمو ليس فقط في البلد المضيف للاستثمارات وانما في البلد المصدر لتلك الاستثمارات ايضاً .

وللاستثمارات الاجنبية س واء كانت مشتركة ام غير مشتركة فائدة للبلدين المصدر والمضيف .[1]

وان اهم مزايا هذا الاستثماربالنسبة للبلد المضيف هي :-

1- يعد الاستثمار الاجنبي المباشر وسيلة اكثر اماناً للتمويل مقارنة بالقروض باعتباره غير منشيء للمديونية ولايولد التزامات .

2- يتيح نقل وتوطين تكنلوجيا متقدمة في مجالات الانتاج واساليب التنظيم والادارة .

3 -يتيح فرصاً للدخول في شبكات تسويق اقليمية ودولية .

4 -يساهم في تدريب العاملين وتاهيلهم على اكتساب مهارات في ادارة مشروعات الاعمال الجديدة وتشغيلها وبالتالي تنمية راس المال البشري وخلق فرص العمل والمساهمة في الحد من البطالة .

5 -يحفز المنافسة في السوق المحلية ويدفع الشركات الوطنية على تطوير قدراتها الإنتاجية .

6- يؤمن الحصول على موارد ضريبية من ارباح الشركات الاجنبية العاملة في السوق المحلية

اما بالنسبة الى البلد المصدر للاستثمارات فيمتاز بمايلي :-

1 -اتاحة فرص وخيارات اوسع لتوظيف الاموال والحصول على ارباح اع لى قد لايستطيع تحقيقها في بلده الاصلي .

2 -فتح افاق جديدة للتوسع وزيادة القدرات التنافسية في السوق العالمية

3 -الاستفادة من المزايا التي يتمتع بها البلد المضيف لتحقيق مزايا اقتصادية وتنافسية .

---

[1] رسلان خضور ، الاستثمارات السورية الايرانية المشتركة ،دراسات ستراتيجية ، جامعة دمشق ، العدد (21-22) ، 2007 ، ص 298

ولكل ماسبق كان للدول الاسلامية دور بارز في الاستفادة من هذا الاستثمار خاصة بعد ارتفاع حجم الديون الخارجية الى مستويات عالية نتيجة لاتجاه تلك الدول الى التمويل الخارجي بانواعه المختلفة وذلك لمعالجة الفجوة الحاصلة بين مواردها المحلية واحتياجاتها التنموية .

المطلب الثالث:- العوامل المشجعة على الاستثمارالاجنبي المباشر

يمكن تلخيص اهم العوامل التي تشجع على الاستثمار في بلد دون الاخر وهي كالاتي :-

1 - السياسة الاقتصادية الملائمة :-

يجب ان تكون للسلطات الوطنية القدرة على جذب الاستثمارات لها وذلك بتوفر بيئة ذات سياسة اقتصادية تتسم بالوضوح والاستقرارمن خلال جملة من الاجراءات الاقتصادية في المجالين المالي والنقدي ومعالجة كل التشوهات في هيكلية الاقتصاد الوطني ويجب ان تتوافق مع مجموعة من القوانين المساعدة على تنفيذها ، هذا يعني ان تشجيع الاستثمار لايتحقق بالقانون او كثر ة المزايا والاعفاءات والاستثناءات وخاصة الحوافز الضريبية ، بل بسياسة اقتصادية متوافقة توفر مستلزمات الانتاج باسعار منافسة من ناحية ، وتؤمن السوق والطلب الفعال لتصريف المنتجات من ناحية اخرى وهذا ممكن ان يتوقف على مايلي :-

- اعادة توزيع الدخل وزيادة حصة الرواتب والاجور
- تشجيع التصدير وازالة كافة العقبات من امامه
- تطوير اجراءات التصدير وازالة كافة العقبات من امامه
- تطوير اجراءات التسليف وتنشيط المصرف الصناعي ، وتخفيض سعر الفائدة على القروض المقدمة للصناعيين ، بشكل يساعد على تخفيض تكاليف الانتاج ويسمح للمنتجا ت بالمنافسة الخارجية .

2 - **تهيئة الاطار التشريعي والقانوني** :-

الذي ينظم عملية الاستثمار من خلال عدد من الاطر المؤسسية والتشريعية التي تؤمن الحماية الكاملة لحركة الاستثمار بما يخدم الاقتصاد الوطني .ضرورة ترابط وانسجام القوانين مع بعضها البعض وعدم تناقضها ووضوحها ، وعدم اختلافها مع القرارات والسياسات المختلفة وكذلك عدم تشعبها وتعديلاتها المتلاحقة ومن هذه القوانين هي قوانين الاستثمار والتجارة والمالية والكمارك .وخاصة القوانين الضريبية وقانون الاستثمار والاتفاقيات التي تعالج الازدواج الضريبي اي تهيئة بيئة او م ناخ قانوني امن للمستثمريكون مطمئناً للاستثمار في هذا البلد دون الاخر .

3- **البنية التحتية :-**

توفر بنية تحتية اللازمة للاستثمار وخصوصاً المناطق الصناعية الملائمة من حيث توفر الكهرباء والماء والمواصلات والاتصلات ، بدرجة افضل ان لم تكن مساوية لاغلب دول العالم ، حيث ان نظرية التنمية الاقتصادية تشير الى ضرورة توفر حد ادنى من هذه البنية ووضعها تحت تصرف المستثمرين باسعار معتدلة . وكذلك يندرج ضمن ضمن البنية التحتية ضرورة توفر الكفاءات والعناصر الفنية وكذلك توفر اسواق الاسهم والاوراق المالية ومن الضروري ان تكون اسعار عناصر الانتاج من كهرباء ومياه واتصالات وايجارات وقيمة الاراضي قليلة بحيث تشجع المستثمرين وتوفر في تكاليف الاستثمار .

4 - بنية ادارية مناسبة :-

توفر بيئة ادارية بعيدة عن اجراءات الروتين من خلال تسهيل الحصول على الخدمات المختلفة للمستثمرين من خ لال تراخيص مختلفة من وزارة الكهرباء والصناعة والبلديات لمساعدة المستثمرين من مشقة متابعة هذه الاجراءات . [1]

[1] الموسوعة الحرة / اقتصاد http://ar.wikipedia.org

المطلب الرابع – محددات جذب الاستثمار الاجنبي المباشر

ان العوامل المشجعة للاستثمار ممكن اذا ماتحققت هذه ان تكون هي عوائق لهذا الاستثمار او محددات له ويمكن تلخيص هذه المحددات من خلال المخطط التالي .[1]

[1] : اونكتاد الاتجاهات والمحددات 1998 ، / المعهد العربي للتخطيط

المبحث الثالث- القواعد والمزايا الضريبية التي تشجع الاستثمار الاجنبي

هناك عدد من المزايا والقواعد يمكن ان تتبعها الدول المستقطبة للاستثمار لجذب الاستثمار الاجنبي اليها وستطرق الى اهمها وبصورة مفصلة وحسب الاهمية :-

اولاً – تجنب الازدواج الضريبي

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي في شتى صوره عبئاً مالياً ثقيلاً على المستثمر الاجنبي ، اذا انه يؤدي الى استنفاد الجانب الاكثر من ايراداته وعوائده وهو بذلك يضع الم عوقات امام انتقال رؤوس الاموال من دولة الى اخرى وفقاً لماتقتضيه الازمات الاقتصادية ويحول دون استثمارها استثماراً صحيحاً ومنتجاً لذلك فقد سعت المنظمات الدولية ومنها عصبة الامم ومن بعدها الامم المتحدة ، الى اجراء الدراسات النظرية وتشكيل اللجان المتخصصة للو قوف على الاساليب الفنية والقانونية التي يتم بمقتضاها تلافي هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية .

اما على الصعيد العملي فان الدول المختلفة تحرص على منع الازدواج الضريبي من خلال ابرام الاتفاقيات الدولية . وتتضمن تلك الاتفاقيات في الواقع تحديد اختصاص كل دولة متعاقدة في فرض الضريبة وقواعد استحقاقها . كما تقرر في الوقت ذاته طرقاً معينة لمنع الازدواج الضريبي وعقد مثل هذه الاتفاقيات هي بلا شك تشجيع للتجارة الخارجية وتعد مواجهة للازدواج الضريبي الدولي. فالاتفاقية الدولية تعد اكثر فاعلية من مواجهة باجراء قانوني منفرد من قبل الدولة وذلك للاسباب التالية .[1]

1 -ان الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي التي تبرم بين الدولة المصدر والدولة المستقطبة تحقيق الاستبعاد الكلي او الجزئي للازدواج الضريبي اما الاجراء القانوني المنفرد الذي تتخذه الدولة لمواجهة هذه الظاهرة فانه يكون قليل الاهمية والاختلاف في تحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبة للدولة المصدرة والدولة المتقبلة للاستثمار كما ان الدولة تملك حق التعديل في قوانينها متى ماتشاء .

[1] د. دريد محمد السامرائي ، مصدر سابق ، ص 230-231

2-يمكن من خلال الاتفاقيات اضفاء فاع لية اكثر على الحوافز والمزايا الضريبية التي تقدمها الدولة للاستثمار وذلك من خلال الدولة المصدرة بالالتزام بالاتفاق الدولي بالعمل على تحاشي الازدواج الضريبي .

3-تؤدي الاتفاقيات الدولية الى خلق مناخ نفسي ملائم للاستثمار في الدولة ، وبالتالي فانها تشجع المستثمرين الاجانب على استثمار روؤس اموالهم في الدولة المستقبلة للاستثمار اطراف الاتفاقية .

ولعل اهم الاتفاقيات الدولية في هذا الصدد هي اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل وراس المال التي ابرمت بين الدول العربية الاعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بتاريخ 1997/12/3 والتي اعيد سريانها وتوقيعها خلال عام 2001.

والجدير بالذكران عدد الاتفاقيات حتى عام 1997 بلغ (1871) ومنذ عام 1999 بدات اكثر من71 دولة في ابرام 79 اتفاقية ومن بين هذه الدول 39 دولة نامية .[1]

اما بخصوص ماوصلة اليه العراق بتوقيعه لهذه الاتفاقيات فهو مانلاحظه في الجدول رقم (1) حيث وقع العراق قبل احداث عام 2003 ثلاث اتفاقيات ثنائية مع كل من تونس والسودان واليمن واتفاقية جماعية لمنع الازدواج الضريبي ، اما بعد عام 2003 ولغاية عام 2008 فقد تم دراسة عدد من الاتفاقيات وارسلت الى مجلس شورى الدولة وهي الاتفاقية اللبنانية والايرانية والاردنية والاكرانية والعمانية والماليزية والسورية والتشيكية والاتفاقية مع البوسنة والهرسك تم التوقيع بالاحرف الاولى على كل من الاتفاقية اللبنانية والسورية والايرانية خلال عام 2008 فقط ان نشا ط عام 2008 كان متميز جدا عن بقية السنوات ناهيك عن الاحداث التي يمر بها بلدنا ونتوقع ان يتم خلال هذا العام توقيع الاتفاقيات المعروضة وكذلك اصبح بامكان العراق ان يعرض اتفاقيته الخاصة به من خلال النموذج العام المعد لاتفاقية منع الازدواج الضريبي .

[1] مصدر سابق

ومن خلال الجدول رقم (2) الذي يمثل نشاط بعض الدول العربية في توقيع اتفاقيات منع الازدواج الضريبي حيث نلاحظ ان الدول التي ينتعش بها الاستثمار هي الدول الموقعة لعدد

اكثر من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وكما موضحة في الشكل المذكور ايضاً ، اي ان حجم الاستثمار يتناسب طردي مع عدد توقيع الاتفاقيات . وهذا يظهر دور واهمية اتفاقيات منع الازدواج الضريبي .

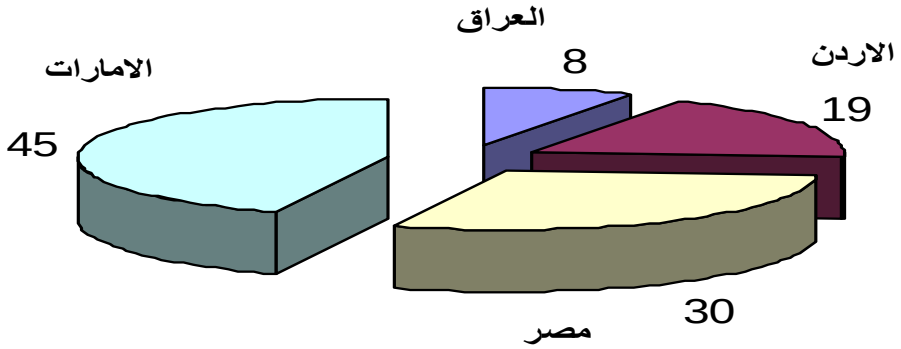
ثانياً - التميز في فرض الضريبة

وكما قلنا سابقا ان الدولة لها الحق في فرض الضريبة على مواطنيها والاجانب المقيمين فيها من خلال حق السيادة التي تملكه على اراضيها . ناهيك عن ان للدولة حق في فرض ضرائب عامة وموحدة على الاجانب تفوق تلك المفروضة على مواطني البلد . وهذا هو ما يعرف بالتميز في فرض الضريبة . وهو واحد من معوقات جذبالاسستثمارات الاجنبية للبلد .

جدول رقم (2)

مقارنة بين اعداد اتفاقيات الازدواج الضريبي الموقعة لبلدان مختلفة

الدول	الاتفاقيات الموقعة
العراق	8
الاردن	19
مصر	30
الامارات	45



المصدر : الجدول والرسم من اعداد الباحثين والمعلومات مؤخوذة من مواقع متفرقة من الانترنت .

وليست الضرائب المميزة هي وحدها التي تشكل عائقاً للاستثمار الاجنبي ، بل ان الضرائب العامة قد تكون هي الاخرى ذات اثر سلبي على التجارة الدولية والاستثمار الاجنبي وذلك عندما ترى الدولة انه من الضروري اللجوء الى الضرائب التصاعدية التي تفرض على ارباح

المشروعات عموماً ، فمثل هذه الضرائب تؤدي الى اعراض المنتجين على زيادة انتاجهم حتى لا تخضع زيادتهم للضرائب التصاعدية . وبالتالي انخفاض مستوى ارباحهم . او انهم قد يغيروا الى فروع انتاج اخرى تكون الضرائب المفروضة اقل وطاة منها .

وهنا لابد من التذكير ان هناك اثار سلبية نفسها قد تترتب من الضرائب غير المباشرة وخصوصاً التي تؤدي الى رفع اثمان المنتجات وبالتالي تخفيض الاستهلاك وانكماش السوق المحلي امام تلك المنتجات .[1]

وبالتالي يمكن ان نقول ان القواعد القانونية الضريبية بمكن ان تكون اداة مهمة لتوجيه واستقطاب الاستثمارات الاجنبية في ضوء متطلبات الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية لل بلد وماتسعى الدولة الى تحقيقه ، ممكن للدولة ان تعفي من الضريبة الاستثمارات التي تسعى الى تشجيعها (تحديد قطاع الاستثمار المهم) ، او ان تخفض سعر الضريبة عليها ، كما يمكن ان تفرض ضريبة عالية على الاستثمارات الغير مرغوب فيها او تلك التي ترغب بتقليصها او خفضها .

ثالثاً- الاجراءات والاعباء الضريبية المبالغ فيها

يمنح القانون الدولي الدول بفرض ضرائبها على الاجانب واموالهم الموجوين في اقليمها بالمعدلات التي تحقق مصالحها الوطنية . كما وان لها الحرية المطلقة في وضع القواعد القانونية المتعلقة بتقدير الضريبة وجبايتها، بيد ان الافراط في فرض الضرائب وعدم استقرارها لمدة معقولة او التطبيق المعيب او المعقد للنظام الضريبي داخل الدولة المستقطبة للاستثمار الاجنبي قد يشكل عائقاً يمنع او يقلص من استقطاب راس المال الاجنبي الى هذه الدولة .

---

[1]. زين العابدين ناصر، مذكرات في اقتصاديات المالية العامة، القاهرة ، دارالنهضة العربية ، 1973، ص ص 102-103

فقد تتسم الضرائب لبعض الدول بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات التي ترد عليها مما يجعل الالمام بها من قبل المستثمر الاجنبي امراً عسيراً بل وعلى العاملين في الميدان الضريبي ايضاً .[1]

ناهيك من ان كفاءة الادارة الضريبية وخبرتها العلمية والعملية وصلاحيتها لاداء المهمة الملقاة على عاتقها تشكل السبيل الامثل لنجاح النظام الضريبي قي تحقيق اهدافه وغاياته ، اذ ان الادارة الكفوءة قادرة على تلافي بعض جوانب القصور والنقص الذي قد يشوب التشريع الضريبي احياناً وبالتالي فان عدم كفاءة الادارة الضريبية ونقص الخبرة العلمية والعملية لديها من شانه ان يؤدي الى تعقيد الاجراءات الضريبية ، مما يخل بثقة المستثمر ويقلل من درجة اطمئنانه وقد يعوق في النهاية استقطاب راس المال الاجنبي الى الدولة . [2]

رابعاً - ترشيد الاجراءات الضريبية التي تسلكها الادارة

على الرغم من الحوافز والاعفاءات الضريبية التي تضعها الدولة لاجتذاب الاستثمار الاجنبي الى بلدها الا انه في ظل التطبيق المعيب او المعقد للنظام الضريبي داخل الدولة لايتوقع اجتذاب اي استثمار اجنبي قد تكون المعاملة جيدة من الناحية النظرية بيد ان تطبيقها العملي يكون مرهقاً للغاية بحيث يؤدي الى تفويت الجزء الاهم من مزاياها بالنسبة الى المستثمر الاجنبي .وهنا يقتضي على الدولة اختيار العناصر المدربة والواعية لادارة النظام الضريبي تجاه المستثمرين الاجانب، فضلا في مراعاة المصلحة العامة .

وعلى المشرع الوطني في دولة اختارت سياسة تشجيع الاستثمارات بمحض ارادتها ان يراعي اجراء التنسيق بين تشريع الاستثمارات وتشريعات الضرائب المتعددة فكثير ماتقع الصعوبات والعقبات نتيجة التناقضات الخفية بين قانون الاستثمار وقوانين الضرائب ولعل اهم مزايا النظام الضريبي الامثل لمعاملة الاستثمارات الاجنبية هي العدالة ، الوضوح والاستقرار.

(2) د. رضا غبد السلام ، محددات الاستثمار الاجنبي المباشر في عصر العولمة ، 2006 . http//:www.arabicebook.com

(1) د. دريد محمد السامرائي ، مصدر سابق ، ص 129

خامساً - الحوافز والمزايا الضريبية

يسعى اي مستثمر اجنبي الى تحقيق اكبر عائد ممكن من استثمار امواله في الخارج فانه قبل الشروع في الاستثما ر يقوم بدراسة تكلفة لكل مشروع ويقوم بالموازنة مابين العائد الذي يحصل عليه وبين المخاطر والصعوبات التي يتحملها في سبيل الحصول على هذا العائد .

وان اهم عناصر الموازنة التي تؤثر تاثيراً مباشراً في عوائد الاستثمار هي الحوافز الضريبية والمزايا الضريبية وتدرك ج ميع الدول هذه الحقيقة .وكذلك ان جميع الدول تعتمد في ايرادتها على الضرائب .

والجدير بالذكر انه ينبغي على الدولة حتى تحافظ على ايراداتها الضريبية من الضياع وفي نفس الوقت الحفاظ على المشاريع المستثمرة ان تتوخى قدر المستطاع تحقيق التوقعات المشروعة للمستثمر ا لاجنبي ويجب ان تكون هناك دراسة وافية عند منح الحوافز الضريبية وتكلفتها ومدى اهمية المشروع الاستثماري .

اذن وضع تنظيم قانوني ضريبي يكفل التوازن المصالح المتقابلة قدر الامكان وان اهم هذه الحوافز هي:-

1- المعاملة التفضيلية
2- الحماية الكمركية
3- انشاء المناطق الحرة

الاستنتاجات و التوصيات

الاستنتاجات

1 - ان الدول تتنافس فيما بينها في منح الحوافز وإجراءات ضريبية التي توفر الأرضية الملائمة للاستثمار الاجنبي في بلدانها .

2 - في ظل العولمة اليوم يلعب الاستثمار الاجنبي المباشر دور بارز في دعم اق تصاديات الدول المتقدمة والنامية،ولاسيما في ظل القروض الممنوحة نتيجة ارتفاع المديونية العالية في البلدان النامية .

3 - ان اغلب البرامج والسياسات للاقتصاد الدولي ومؤسساته الفاعلة المتمثلة بصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ، تركز على خلق البيئة الاستثمارية الملائمة .

4 - ان الازدواج الضريبي يعد من اهم عوائق الاستثمار ولغرض معالجة هذا الازدواج لجأت اكثر الدول العربية والأجنبية لعقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي .

5 - ان الدول قي منحها للامتيازات والإعفاءات الملائمة وعقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي تقارن بين التكلفة لتلك الامتيازات والإعفاءات وبين العوائد التي يمكن ان يحصل عليها من جراء منحها تسهيلات الاستثمار الأجنبي .

6 -هناك دراسات معاصرة جديدة توصلت الى ان الحوافز الضريبية لم تعد هي الحافز الرئيسي للاستثمار ولكن هناك محددات وعوائق اخرى اعظم من الحوافز الضريبية .

التوصيات

1 -على الهيئة العامة للضرائب عرض نموذجها لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل وراس المال ، للتفاوض وخاصة مع البلدان التي تقوم بالاستثمار في العراق مستقبلاً.

2 -خلق مفاوضين كفؤيين ومتمكنين من خلال تدر يبهم بصورة متكاملة على هذا النوع من اتفاقيات ومعرفتهم باصول التفاوض الصحيحة حتى يتم ابرام الاتفاقيات لصالح العراق .

3 -يجب تكييف السياسات الاقتصادية الضريبية بما يلائم برامج وسياسات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ، واضعين مصلحة العراق في المقدمة .

4 -على الجهات المتخصصة(الدائرة الاقتصادية، الدائرة القانونية، الهيئة العامة للضرائب) في وزارة المالية اعداد دراسة جدوى قبل الشروع بإبرام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي . للوقوف على فائدة العراق الفعلية من وراء هذه الاتفاقيات .