

الاثار السلبية للازدواج الضريبي الدولي

أ.م.د. نور حمزة حسين الدراجي

ديما عامر نجم حسن

deemaamir@gmail.com

الجامعة المستنصرية/ كلية القانون

المستخلص:

ان اخذ المشرع بالضرائب ذات الازدواج الضريبي الدولي ، سواء أكان لا يدرك ذلك، ام عهد اليها كأداة للتدخل في الحياة الاقتصادية ، او الاجتماعية ، او المالية ، يؤدي وبشكل دائم الى احداث اثار سلبية متعددة تتمثل في ارهاق المكلفين واثقال كاهل اعبائهم الضريبية ، الذي بدوره يجعلهم يحجمون عن الاستثمار، وبالتالي خفض في الإنتاج وحركة التبادل التجاري، الامر الذي يؤدي وبشكل واضح الى عرقلة انتقال رؤوس الأموال واليد لعاملة ، والاضرار باقتصاد الدولة، ولهذا يعمل المكلف الى استخدام السبل المشروعة المتمثلة بامتناع المكلف من القيام بالواقعة المنشئة للضريبة اساساً، وغير المشروعة للتخلص من دفع الضريبة المتمثلة بالتهرب الضريبي بسبب كونه اول الأفكار التي تخالج ذهن المكلف كوسيلة للخلاص من دفع الضريبة المفروضة عليه، او سبل أخرى لأرجاع ما قد تم دفعه الى الدولة، وعادة ما يترتب على الازدواج الضريبي الدولي نتائج تؤثر على مستوى تحقيق لعدالة بين الافراد من ناحية، وكذلك تؤثر على الاقتصاد القومي من ناحية أخرى.

Abstract:

The legislator's adoption of international double taxation taxes, whether he is unaware of it, or has entrusted it as a tool to intervene in economic, social, or financial life, leads permanently to multiple negative effects represented in exhausting taxpayers and burdening them with their tax burdens, which in turn makes them refrain from investing, and thus reduces production and trade exchange, which clearly leads to obstructing the transfer of capital and labor, and harming the state's economy. Therefore, the taxpayer works to use legitimate means represented by the taxpayer's abstention from carrying out the incident that created the tax in the first place, and illegitimate means to get rid of paying the tax represented by tax evasion because it is the first thought that comes to the mind of the taxpayer as a means of getting rid of paying the tax imposed on him, or other means to return what has been paid to the state, and international double taxation usually results in results that affect the level of achieving justice between individuals on the one hand, and also affects the national economy on the other hand.

المقدمة

يترتب على ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي نتائج اقتصادية واجتماعية متعددة واضحة للعيان وذات نتائج بالغة الخطورة، حيث تؤثر على مستوى تحقيق العدالة الضريبية بين الأفراد المكلفين من ناحية، والمساس المباشر بهذا المبدأ الضريبي الذي تقوم عليه لضريبة وتمتاز به، وكذلك تؤثر على الاقتصاد القومي من ناحية أخرى عن طريق التأثير الواضح النطاق على الاستثمار الأجنبي وعرقلة وتقليل الفرص من وجوده على ارض الدول خاصة الدول النامية وما تحتاجه إيراداتها للانعاش عن طريق الاستثمار الأجنبي الذي يعد بيئة خصبة لجذب الإيرادات للدولة اذا ما توفرت ظروفه المناسبة، وعلى الرغم من مشروعية ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي كونها تنشئ من حق الدولة في فرض الضرائب الذي تتمتع به على أراضيها ومواطنيها وعلى الأجانب المقيمين، الا ان ذلك لا ينفي ما يترتب عليه من اثار سلبية مباشرة متباينة للخطورة.

مشكلة البحث

يُعد الازدواج الضريبي من أهم المشاكل التي تواجهها النظم الدولية 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، وفي ضوء هذه المعطيات جاء هذا البحث للكشف عن التساؤلات التالية:

١- ماهي الاثار السلبية المباشرة للازدواج الضريبي الدولي

٢- ماهي الاثار السلبية الغير مباشرة للازدواج الضريبي الدولي

أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة فيما يأتي:

١- ندرة الدراسات العربية التي تتناول الازدواج الضريبي الدولي، وبيان ما هي الاثار السلبية المتعددة التي تطل المكلف والدولة على حد سواء.

٢- بيان الاثار السلبية المتعددة للازدواج الضريبي الدولي، وتوضيح لماذا تم اعتباره ظاهرة سلبية.

المبحث الأول

الآثار السلبية المباشرة للازدواج الضريبي الدولي

ويراد بها كل ما ينتج من اثر بصورة سلبية وبشكل مباشر عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ويكون مرتبطاً بالظاهرة ارتباطاً وثيقاً وهذا ما يحتم لحصوله حدوث تلك الظاهرة ويمكن اعتبار تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي هو شرط لحدوث هذا الأثر المباشر والاقتصادي في ان واحد، عليه سوف نتناول في هذا المبحث الآثار السلبية المباشرة للازدواج الضريبي الدولي في مطلبين وسنردهما كالآتي :-

المطلب الأول

النيل من مبدأ العدالة الضريبية

ان فرض الضريبة كأداة لتمويل الدولة، ولتحقيق عدة اهداف اجتماعية واقتصادية المتمثلة بالإصلاح داخل المجتمع، يخضع لمجموعة من المبادئ التي لابد للمشرع بالاعتناء بها عند وضعه للقانون الضريبي ، والتي تشكل بمجموعها الأسس الدستورية التي تحصن الضريبة من التعسف من قبل الدولة في استعمال حقها في خلق النظام الضريبي^(١)، ومن تلك المبادئ، مبدأ العدالة الضريبية الذي يسعى المشرع الضريبي الى تحقيقه ، لما له من أهمية بالغة و واضحة الأثر تتعلق في حماية المكلف باعتباره ضمانه من تعسف الدولة في استعمال حقها في التشريع الضريبي^(٢).

ان الفقهاء قد اختلفوا على إيجاد تعريف مانع جامع لمبدأ العدالة الضريبية يكون متفق عليه من قبلهم، كونها هي احد المعايير الذاتية الغامضة القابلة للتغير والتعديل وفقاً لآراء فقهاء المالية العامة وكتابها واختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للعصور التي عاشوا فيها، فمنهم من نظر اليها من زاوية الدين، ومنهم من نظر اليها نظرة أخلاقية واعتبرها احدى الصفات الفضيلة في المجتمع، بينما اتخذها البعض ضرورة اجتماعية تقتضيها طبيعة الحياة الاجتماعية وعلى أساس ذلك فأن تعريف مبدأ العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يواجهه من المعرقات الكثيرة ما يواجهه أي محاولة أخرى لتعريف

(١) من الجدير بالذكر، ان مبادئ او قواعد فرض الضريبة التي يقوم عليها النظام الضريبي، بعد مبدأ العدالة الضريبية التي سميت عند البعض بمبدأ المساواة، تتمثل بمبدأ الملاءمة والذي يقصد به ان تكون المواعيد المرتبطة في تحصيل الضرائب متلائمة مع الأوضاع الخاصة بالمكلف ومناسبة للدولة، وكذلك مبدأ اليقين الذي ينصرف الى وضوح التشريعات الضريبية وعلم المكلف بالشكل الذي يزيل الغموض ويولد الفهد بكيفية دفع الضريبة، اما مبدأ الاقتصاد فيهدف الى تنظيم احكام الضريبة بالشكل الذي تكون فيه نفقات تحصيلها اقل قدرأ ممكناً. حسين سلوم، المالية العامة القانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠، ص ٧٤.

(٢) اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٠٩.

الحق او الخير^(١)، فقد عرف بأنه(ان يدفع المكلفون ذوو المقدرة المحدودة نفس المقدار من الضرائب بينما المكلفون الذين تكون قدرتهم اكبر فيقومون بدفع مقدار اكبر من الضرائب وهي احد الأهداف التي تجد قبولاً واسعاً في الكثير من المجتمعات ويخضع هذا المبدأ الى العرف السائد في المجتمع أي لا يمكن لعلم القانون او الاقتصاد من تقديم اكثر من مجرد محاولات لإيجاد المفهوم الخاص بهذا المبدأ)^(٢)

وعرف بأنه (مجموع القواعد التي تنظم احكام الضريبة في فرضها وتحصيلها ويتم مراعاة ذلك من خلال القانون الضريبي ويجب على الإدارة الضريبية ان تلتزم به بحيث ان تتوافق المقدرة التكاليفية للممول مع الضريبة المفروضة)^(٣).

ان مبدأ العدالة هو من المبادئ الأساسية والهامة في حياة الانسان بشكل عام، وقبل ان يتم التطرق لها في الميدان الضريبي تم ذكر العدالة في القرآن الكريم^(٤) والأحاديث النبوية^(٥) وان تكرار لفظ العدل والعدالة في أحيان كثيرة يعتبر دليل قاطع على ان القرآن الكريم يأمر بالعدل وتطبيق العدالة.

ان للازدواج الضريبي الدولي اثر واضح على العدالة الضريبية لأنه يؤدي الى توزيع العبء الضريبي توزيعاً غير عادلاً بين الممولين الذين يحققون مدخولات خارج بلدانهم والممولين الذين اقتصر نشاطهم في داخل حدود دولتهم^(٦)، أي ان الأعباء الضريبية تكون للشخص المقيم في دولة ويحصل على دخله من خارج الدولة لقيامه بالاستثمار أمواله في دولة أخرى اكبر من أعباء شخص مقيم داخل دولة ويحصل نشاطه داخل الدولة^(٧)، بذلك يقتضي مبدأ العدالة الضريبية ان يدفع المكلفون ذوي المقدرة المتساوية نفس القدر من الضرائب، اما ذوي المقدرة الأكبر مقداراً اعلى وهو احد اهم الأركان التي لا بد من الاهتمام بها عند وضع النظام الضريبي بشكل خالي من العيوب^(٨).

(١) حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، بلا سنة نشر، ص ٢٥١.

(٢) حمدي احمد العاني، اقتصاديات المالية العامة، الدار المصرية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، ١٩٩٨، ص ٢٦٥.

(٣) علي احمد سليمان، الضرائب في السودان، الخرطوم، ١٩٨٧، ص ٣٣.

(٤) قال تعالى: {اغْلُظْ هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَى وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ}. سورة المائدة، الآية (٨).

وايضاً قال تعالى: {وَمِمَّنْ خَلَقْنَا أُمَّةً يَهْدُونَ بِالْحَقِّ وَبِهِ يَعْدِلُونَ}. سورة الأعراف، الآية (١٨١)

(٥) عن رسول الله(ص): (من عامل الناس فلم يظلمهم وحدثهم فلم يكذبهم ووعدهم فلم يخلفهم كان ممن حُرمت غيبته وكمليت مروءته وظهر عدله ووجبت اخوته). حيدر الزيايدي، العدالة والضبط عند المحدثين، العتبة العلوية المقدسة للنشر والتوزيع في النجف الاشرف، ٢٠١٢، ص ١٦.

(٦) طارق الضب،ليات مكافحة الازدواج الضريبي واثرها على الاستثمارات الأجنبية، أطروحة دكتوراه، جامعة قصدي مرباح،كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٩، ص ٢٧-٢٨.

(٧) محمد شريف، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة ماجستير، جامعة ابي بكر تلسمان، كلية العلوم الاقتصادية، ٢٠١٠، الجزائر، ص ١١.

(٨) زياد احمد علي، العدالة الضريبية من وجهة نظر ارباب الصناعات الفلسطينية، أطروحة دكتوراه، جامعة نابلس، كلية العلوم القانونية، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ١٨-١٩.

اما موقف المشرع العراقي من مبدأ العدالة الضريبية فأن ما يلاحظه المطلع على دستور العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ انه قد احتضن في ديباجته العزم على تحقيق العدل والمساواة^(١)، و ايضاً عمد الى اعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة وكما تم بيانه بشكل مسبق، اما قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل في المادة الخامسة فقد نص في الفقرة (١): (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق وخارجه...)، في حين نصت الفقرة (٣) من المادة نفسها: (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق). وبهذا في هذه المادة قد صنعت فرقاً بين المقيم العراقي الذي اخضع دخله الناجم داخل العراق او خارجه للضريبة والذي جاء بها المشرع العراقي امتثالاً للنص الدستوري على المساواة لجميع العراقيين امام القانون ومن دون تمييز بسبب الوضع الاجتماعي العراقي^(٢).

على أساس ما تقدم فقد عمدت النصوص الدستورية في دول العالم الى احتضان العدالة الضريبية لمنع الظلم الذي يلحق بالأشخاص، نتيجة تعسف الدولة في السلطة الضريبية، كما في دستور جمهورية مصر العربية لعام ٢٠١٢ المعدل، حيث عمد المشرع الى اعتناقها وجعل النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة التي تهدف الى تحقيق العدالة الاجتماعية^(٣).

المطلب الثاني

عرقلة الاستثمار

ان الاستثمار في عصرنا هذا هو عنصر رئيسي تركز عليه الخطط الاقتصادية في معظم البلدان، وخصوصاً بلدان العالم الثالث لتحقيق التنمية الاقتصادية، خصوصاً ان سد الحاجات في هذه الدول هو مرتبط بتنفيذ المشروعات الاستثمارية، بالإضافة الى ان النشاط التجاري الدولي أصبح هدف الشأن الدولي والداخلي في

(١) يؤخذ على الاتجاه الذي تبناه المشرع العراقي في دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥، الاخذ بالعدل، لكون ان العدل هو مصطلح ذو مفهوم مطلق صعب على الانسان تحقيقه وايضاً يتسم بالصلابة والشدّة، في حين من الأفضل تبني العدالة لكونها تراعي الظروف والملابسات الواقعية الخاصة بكل حالة. محمد حسين منصور، المدخل الى القانون (القاعدة القانونية)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠، ص ٥٨.

(٢) المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ.

(٣) نصت المادة (٨) من دستور جمهورية مصر العربية لعام ٢٠١٢ المعدل على: (يقوم المجتمع على التضامن الاجتماعي وتلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية، وتوفير سبل التكافل الاجتماعي، بما يضمن الحياة الكريمة لجميع المواطنين، على النحو الذي ينظمه القانون) وايضاً نصت المادة (٣٨) على: (يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية ولا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون).

كل بلد^(١)، فبعد ان كانت التجارة تضم الاستثمار بمعناه الواسع، تحول الاستثمار الى رديف لواجهة جديدة من التجارة حتى أصبح الاستثمار والتجارة وجهين لعملة واحدة بناءً على ان الاستثمار ممتد الى النواحي الاقتصادية، والقانونية، والسياسية، ويؤثر فيها، ويتأثر بها^(٢)

ان الاستثمار هو (الجزء غير المستهلك من السلع والخدمات المنتجة الذي يخصص لعمليات إعادة الإنتاج او كمخزون للفترات التالية)^(٣) اما صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والاقتصاد والتنمية فقد تم تعريفه بأنه (الاستثمار داخل الدولة في مشروعات بواسطة مقيمين في دولة أخرى بحيث تزيد حصة المستثمرين الأجانب عن ٥٠٪ من رأس المال، او يتركز ٢٥٪ من الأسهم في يد شخص واحد او مجموعة لهم السيطرة على القرارات)^(٤) واما حسب البنك الدولي فإن الاستثمار الأجنبي المباشر هو (القصد في امتلاك اصل من الأصول لعدد من السنوات مع وجود القدرة على ممارسة تأثير في تسيير هذا الأصل)^(٥)، ولا بد من الإشارة الى ان المشرع العراقي قد عرف الاستثمار في قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦ بأنه (توظيف المال في أي نشاط او مشروع يعود بالمنفعة المشروعة على البلد)^(٦)

ان البلدان النامية تعاني وبشكل واضح للعيان من نقص المال اللازم للتنمية، على اعتبار ان المال هو العامل المهم في التنمية المباشرة، وذلك عند اتحاد المال مع العوامل الأخرى مثل الموارد الطبيعية والبشرية يعطي إنتاجية مباشرة، ولان الدول النامية تتميز بقلّة المال وسوء استخدامه وعدم كفاية ما يتكون منه لتمويل الاستثمارات الكافية للنهوض باقتصادياتها^(٧).

مع هذا ان دور الاستثمارات الأجنبية لا يمكن انكاره لذلك قد اتجهت الكثير من الدول النامية لمراجعة التنظيمات والتشريعات الاستثمار الأجنبي لاجل تخفيض ما تتضمنه من تعقيدات وتشجيع تدفق الاستثمارات الأجنبية للإسهام في تنمية الاقتصاد بالإضافة الى منح المستثمر العديد من المزايا لاجل جذبه وتشجيعه على الاستثمار داخل الدولة، لذلك استخدمت السياسة الضريبية في العديد من الدول النامية لاجل ان تلعب دور

(١) عبد الستار الحوري، الحماية القانونية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة بين القانون العراقي والمصري، دار الجامعة الجديدة، ٢٠١٣، ص ١٢٢.

(٢) هديل عدنان أنور، دور الاتفاقيات الدولية في تسوية المنازعات الاستثمار، دار وليد للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٢١.

(٣) محمود طنطاوي الباز، أصول الاقتصاد السياسي، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٢٣٩.

(٤) احمد مصطفى سعد، معوقات الاستثمار في مصر، بدون دار نشر، ٢٠٠٩، ص ٨.

(٥) Wilson, N et J, Cacho, relation entre l'investissement direct étranger, les échanges et la politique commerciale, document de travail de l'OCDE sur la politique commerciale, n°٥٠. edition OCDE, ٢٠٠٧, p6٣.

(٦) الفقرة (ن) من المادة (أ) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦ المنشور في جريدة الوقائع العراقية، لعدد (٤٠٣١) بالتاريخ ٢٠٠٧/١/١٧.

(٧) زكي فاتح، ملامح من استراتيجية التنمية الاقتصادية في كردستان العراق، ملتقى الأردن الاقتصادي، ٢٠٠٥، ص ٥٢.

رئيسي في تنشيط وتحفيز الاستثمار الأجنبي بم يؤثر على النشاط الاقتصادي في هذه الدول^(١)، على اعتبار مهم ان للضرائب دور رئيسي في الحصول على الموارد الأساسية للدولة، فالكثير من الدول تستخدم نظامها الضريبي على اعتباره احد اليات تشجيع الاستثمار سلباً او ايجاباً من اجل النهوض بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما هو الحال في قانون الاستثمار العراقي رقم(١١٣) لعام ٢٠٠٦ المعدل^(٢).

وان لكل دولة الحرية المطلقة في وضع نظامها التشريعي وصياغة الشروط وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، على اعتبار انه مظهر من مظاهر السيادة للدولة، ان هناك العديد من الدول العربية التي تفرض قيود على الاقتصاديات الخاصة بها، مثل كبر حجم التدخل الحكومي في الاقتصاد الوطني وايضاً دعم الأسعار مما يجعلها لا تمثل التوازن السوقي، بالإضافة الى فرض القيود على الصرف الأجنبي كما فعل المشرع في جمهورية مصر العربية من خلال تحرير سعر الصرف والملاحظ ان هذه القيود ذات اثر سلبي على الاستثمار وخاصة الاستثمار في السلع التجارية وايضاً التجارة الخارجية بالإضافة الى ان نسبة كبيرة من الصادرات توجه الى تمويل العجز في الحسابات الجارية، وتأجيل الإصلاحات خاصة الاقتصادية ومنها اصلاح قطاع التجارة الخارجية^(٣) حيث ان أي شركة أجنبية تستثمر في العراق أو مصر قد تتجنب الاستثمار بسبب عدم وجود اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي، ما يجعلها تتحمل الضرائب في كلا البلدين. فيأتي المستثمر للاستثمار داخل دولة معينة وهنا يعتبر من المقيمين على ارضها ويخضع للتشريع الضريبي الخاص بها مثل المواطن العادي، وعندما يقوم بالنشاط ويحصل على العائد ويرجع الى الدولة الام

(١) العزب حسن العراقي، المناطق الحرة واثرها على الاقتصاد القومي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة لكلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠٠٥، ص ٦٣.

(٢) نصت المادة (١١) يتمتع المستثمر بالمزايا الاتية :

أولاً : إخراج رأس المال الذي أدخله إلى العراق وعوائده وفق أحكام هذا القانون وتعليمات البنك المركزي العراقي وبعملة قابلة للتحويل بعد تسديد التزاماته وديونه كافة للحكومة العراقية وسائر الجهات الأخرى.

ثانياً : يحق للمستثمر الأجنبي:

أ- التداول في سوق العراق للأوراق المالية بالأسهم والسندات المدرجة فيه وإكتساب العضوية في الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة ولا يمنع من ذلك وجود عقارات ضمن موجودات الشركات المذكورة.

ب- تكوين المحافظ الاستثمارية في الأسهم والسندات.

ج - فتح فرع لشركته الأجنبية في العراق وفقاً للقانون.

د - تسجيل براءة الاختراع لمشروعه الاستثماري وفقاً للقانون.

ثالثاً: التأمين على المشروع الاستثماري لدى أي شركة تأمين وطنية أو أجنبية يعتبرها ملائمة.

رابعاً: فتح حسابات بالعملة العراقية أو الأجنبية أو كليهما لدى أحد المصارف في

العراق أو خارجه للمشروع المجاز.

(٣) احمد محمد عبد العظيم، التأثيرات المتبادلة بين السياسة المالية وسياسة الاستثمار في تحقيق الإصلاح الاقتصادي المصري، أطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ١٦٥.

لتقوم هي الأخرى بفرض نفس الضريبة التي قام بدفعها مسبقاً^(١)، وعلى الرغم من ان الازدواج الضريبي الدولي يعد عملاً مشروعاً من وجهة النظر القانونية بسبب استمداده للمشروعية من حق السيادة الذي تتمتع به الدول على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في اقاليمها، الا انه عقبة امام استقطاب رأس المال الأجنبي للدول الراغبة للتنمية الاقتصادية، والاضرار بالدول النامية التي تسعى الى تلك الاستثمارات، وتقليص انسياب رؤوس الأموال الأجنبية^(٢)، وان المستثمر الأجنبي بعد دراسته للنظام الضريبي والمخاطر الناجمة عن الولوج فيه، يعمل على العزوف عن هذه الاستثمارات، وخصوصاً في حالة وجود معاملة ضريبية تتميز بسعر ضريبي مرتفع وبشكل مقارن مع بقية القطاعات الأخرى، كالاستثمار في العراق^(٣).

المبحث الثاني

الاثار السلبية الغير مباشرة للازدواج الضريبي الدولي

ان الاثار السلبية الغير مباشرة للازدواج الضريبي الدولي يقصد بها الاثار الناتجة بطريقة غير مباشرة عن تكرار فرض الضريبة على نفس المكلف من قبل اكثر من دولة مع ثبات المحل والمدة. او هي عبارة عن الاثار الظاهرة عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي والتي لا تكون بصورة ملاصقة له او متلازمة لحدوثه الا انها تتحقق بعد تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي^(٤). وان هذه الاثار لاتقل خطورة عما يكون مباشراً من الاثار السلبية، على أساس ان تكرار فرض الضريبة يشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف لايسطيع معه بالاستمرار والثبات على دفع الضريبة وهذا ما يشكل بصورة مباشرة خسارة للمكلف سواء في عمليات التجارة او الاستثمار او غيرها من أوجه تداول رؤوس الأموال، ما يؤدي الى التفكير لدى المكلفين باللجوء الى الطرق الاحتيالية وابتكار الخدع للتخلص من دفع الضريبة^(٥).

(١) أسامة محمد إبراهيم، انعكاسات السياسة الضريبة على الاستثمار الأجنبي المباشر وفقاً لاحكام منظمة التجارة العالمية، المركز العربي للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، ٢٠٢٤، ص ١٧٥.

(٢) وزيان عبد الباسط، دور السياسة المالية في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، الجزائر، ٢٠٠٦، ص ٧٨.

(٣) الجدير ذكره، ان الاستثمار يرسم وجوده في العراق، بين السلطة الاتحادية، عبر هيئة وطنية للاستثمار التي تعمل على رسم السياسة الوطنية للاستثمار، واحتضان المشروعات الإستثمارية ذات الطابع الإتحادي حصراً في حين لكل إقليم والمحافظة غير المنتظمة في إقليم، هيئة استثمارية ذات صلاحية منح إجازات الإستثمار، وتكوين الإستثمارات في مجال النفط والغاز، بمنح تراخيص إنشاء المصافي والتعاقد مع شركات النفط المستثمرة في الحدود لجغرافية لكل من الإقليم أو المحافظة غير المنتظمة في إقليم. ينظر: الفقرة (اولاً) من المادة (٤) والفقرة (اولاً) من المادة (٥) من قانون الإستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل؛ الفقرة (ثالثاً) من المادة (١٧) من قانون الإستثمار الخاص في تصفية نفط الخام رقم (٦٤) لسنة ٢٠٠٧ المعدل.

(٤) حسن فلاح الحاج موسى، اهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، بدون دار نشر، بدون تاريخ نشر، ص ٢٠٧.

(٥) حبيب الرحمن جدي، دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية، اطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية القانون، ١٩٨٢، ص ٩٢٩.

عليه سوف نتناول في هذا المبحث الآثار السلبية غير المباشرة للازدواج الضريبي الدولي في مطلبين وسنردهما كالآتي:-

المطلب الأول

تشجيع التهرب الضريبي الدولي

ان السلوك تجاه الضريبة التي يفرضها القانون يكون مختلف من شخص لآخر، فقد نجد بعض المكلفين يؤدون الالتزامات الضريبية المترتبة عليهم طواعية دون أي اكراه، ويعود أساس هذا الالتزام الى عدة أسباب أهمها هو اعتباره واجب وطني وقانوني واخلاقي لا بد للفرد من تأديته خشية إيقاع العقاب، وهناك الجزء المتبقي من المكلفين يحاولون بشتى الطرق للتهرب من دفع الضريبة او التخلص منها سواء كان ذلك بشكل جزئي او كلي^(١).

ولقد وجدت عدة تعريفات للتهرب الضريبي الدولي فقد عرفه جانب من الفقهاء بأنه(مجموعة من السلوكيات الهادفة الى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية المفروضة الدفع على المكلف)^(٢) وعرف ايضاً بأنه(كل ما يقوم به المكلف من اجل التخلص من دفع الضريبة باستخدامه وسائل للغش والاحتيال سواء أ كان ذلك في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي او في مرحلة سداد الضريبة)^(٣)

نلاحظ من التعريفات الانفة الذكر ان التهرب الضريبي الدولي يحدث من المكلف سواء تهرب من أداء الضريبة بأكملها او جزء منها، فلا عبرة لحجم الضريبة وانما بفعل المكلف، ويؤخذ على هذه التعريفات أنها ركزت على مخالفة المكلف للقوانين الضريبية حتى يتحقق التهرب الضريبي الدولي، وبذلك فقد أغفلت هذه التعريفات لنوع التهرب الضريبي الذي لا ينضوي على أية مخالفة للقانون وإنما يكون باستغلال ثغرات في القانون، أو عن طريق اتباع أساليب مشروعة للتهرب من أداء الضريبة دون مخالفة أحكام القانون.

اما المشرع العراقي فقد تبنى الاتجاه الغالب وقام بالاحكام في قانون ضريبة الدخل رقم(١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل عن وضع تعريف للتهرب الضريبي يحدد معناه، ومفهومه القانوني، بل اكتفى فقط بذكر صور التهرب الضريبي، ووضع الجزاءات المتعددة على كل من يرتكب هذا السلوك^(٤).

(١) د.صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٣، ص٧٢.

(٢) حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، مكتب الإسكندرية للنشر، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٥٠.

(٣) عبدالعال الصكبان، مقدمة في المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الأول، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٧٢، ص٢٣٧.

(٤) المواد (٥٦-٥٩) (الجرائم والعقوبات) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

ان التهرب الضريبي يترك اثاراً ونتائج بالغة الخطورة، تعيق الدولة عن تحقيق أهدافها المتعددة التي تسعى للوصول اليها، واهم هذه الاثار واطرها هو منع تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، فأن اغلب مرتكبي التهرب الضريبي من الطبقة المتمكنة والغنية وعند عدم قيامهم بدفع الضريبة سيتم سقوط العبء الضريبي كله على الطبقة التي سددت قيمتها، وهذا ليس عدلاً إذ تنتفي العدالة في توزيع العبء الضريبي^(١).

وان الدولة تتبع عدة سياسات ضريبية للحفاظ على صحة المواطنين ولتحقيق اهداف صحية متنوعة وذلك عن طريق فرض ضرائب عالية على السلع المضرة والتي لا تتناسب مع صحة المجتمع، بالإضافة الى ان التهرب الضريبي يساعد الى تفاقم عدة ظواهر سلبية المجتمع في غنى عنها منها البطالة.

ان اهم الأهداف التي تستهدف الدولة تحقيقها هي إعادة توزيع الدخل بين الطبقات وتقليل الفوارق وذلك عن طريق مبدأ العدالة الضريبية، فاذا قرر المشرع هذا المبدأ واخذ به وفي الوقت نفسه لم يجد الحلول للحد من رقعة التهرب الضريبي ومحاسبة من يرتكب هذا السلوك، فأن الدولة ستكون غير قادرة على تحقيق هذا المبدأ مما يعني تهرب أصحاب الدخل العالية بأية وسيلة من الوسائل المخالفة للقانون، وعندئذ ستكون سياسة الدولة من حيث الحد من التفاوت بين الدخل دون أي جدوى^(٢).

ان الدولة تستخدم الضريبة في توجيه المجتمع بالاتجاه الذي ترغب به، كما ان الدولة بفرضها للضريبة تهدف لتحقيق العدالة الضريبية بين افراد المجتمع ورفع مستوى المعيشة لاصحاب الدخل الضعيفة والعمل على تقليل الفوارق بين طبقات المجتمع ، فأنها بفرضها للضرائب تهدف اتباع سياسة ضريبية محدد مثل المحافظة على صحة المواطنين^(٣)، عن طريق فرض ضرائب عالية على انتاجها او استيرادها، مما يجعل عدداً لا بأس به من الافراد يحجم عن استهلاكها، وبهذه الطريقة تنجح الدولة في تحقيق هدفها وهو المحافظة على صحة رعاياها عن طريق السياسة الضريبية، لكن التهرب الضريبي يعتبر مانعاً مهماً في تحقيق هذا الهدف^(٤) فعند تهرب الشخص من دفع الضريبة على هذه المنتجات المضرة بالصحة فأن

(١) خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي والتنمية الإيرادات الجبائية، بحث مقدم لجامعة العربي التبسي، الجزائر، ٢٠١٨، ص ٥٨٨.

(٢) أسامة دياب، السباحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الضريبية، بحث منشور في المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، القاهرة، ٢٠١٥، ص ٤.

(٣) عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار التعاون، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٧٨.

(٤) صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد (دراسة بحثية)، دائرة لشؤون القانونية، قسم البحوث والدراسات، بغداد، ٢٠١١، ص ٣١-٣٠؛ د. عوف محمد الكفراوي، "التهرب لضريبي وأثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي)"، بحث منشور في مجلة الاقتصاد الإسلامي، المجلد (٢١)، العددان (٢٤٣-٢٤٢)، دبي، ٢٠٠١، ص ١٣.

الضريبة لن تحقق هدفها وهو عدم التشجيع على استهلاك هذه المنتجات المضرة بل ان المستهلك استمر بالاستهلاك دون أي رادع^(١).

ولابد للإشارة الى اثار التهرب الضريبي الدولي على التأثير في سياسة الدول للحد من البطالة ان هناك العديد من التدابير التي يمكن للدولة ان تلجئ لها في سبيل الحد من ظاهرة البطالة، من خلال التدبير المالي المتمثل في الضريبة، فقد تلجئ الدولة الى تخفيض معدلات الضرائب بهدف زيادة الأموال المتاحة للأفراد والمشروعات لانفاقها على المجالات التي يرغبون بها، مما يؤدي الى الطلب على السلع والخدمات من قبل الافراد وبالتالي يؤدي الى زيادة للإنتاج وزيادة حجم العمالة^(٢).

ان تخفيض معدل الضرائب قد يعتبره عدد من الافراد والشركات المتعددة بمثابة الفرصة، فيتعمدون الى الاستفادة منها عن طريق نقل كمية كبيرة من أموالهم وارباحهم الى الخارج، من اجل عدم خضوعها للضريبة في المستقبل، مستغلين الفترة الزمنية التي تمنحها الدولة للاعفاء الجزئي من الضرائب، وبهذا تم استغلال هذه الفترة من اجل التهرب من الضريبة لزيادة الأموال لغرض استثمارها^(٣).

ان عمليات التهرب الضريبي تؤدي الى زيادة معدلات البطالة، ويتم هذا النشاط من خلال الاثار التي تؤدي اليها نشاط التهرب الضريبي، فهروب الأموال خارج الدول من شأنه ان ينقل جزء من الدخل القومي مما يؤدي وبشكل مباشر الى قلة الأموال المتاحة للاذخار و عدم التوسع في مشاريع الاستثمار في الوقت الذي تزداد فيه اعداد الخريجين ويؤدي لتفاقم مشكلة البطالة، وبهذا يؤثر على السياسة الخاصة بالدولة فيما يخص مكافحة التهرب^(٤).

ويرى الباحث ان مشكلة البطالة تتفاقم ويصبح لجوء الدول للضريبة تدبير من دون جدوى، حيث ان ضعف تحصيل الضرائب وانتشار التهرب، يؤدي لغياب فرص الاستثمار داخل البلد وتلكؤ الدول في تنفيذ مشاريعها الحيوية مما يصل بالامر الى تحقيق لظاهرة البطالة لا محالة، وما يثير المخاوف ان ظاهرة البطالة هي ذات اثار وابعاد سلبية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية على الدول.

(١) ريمة ضافري، الجناات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي، مجلة اقتصاد المال والاعمال، العدد ١، الجزائر، ٢٠٢٠، ص ٨٤.

(٢) جنان فايز الخولي، الجرائم الاقتصادية والجرائم المنظمة العابرة للحدود، المنشورات الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ٤١.

(٣) علي الصادق احمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد ١، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، ٢٠١٣، ص ١٤٨.

(٤) فراس أبو مصلح، الحقوق الاجتماعية في الدولة المدنية، جريدة الاخبار، بيروت، ٢٠١٤/٣/١٧.

المطلب الثاني

ظهور التنافس الجبائي المضر

ان الدول كافة تسعى وبشكل واسع النطاق وبمختلف الوسائل المتاحة لديها لتشجيع الاستثمار الأجنبي داخل أراضيها مما يخلق لها عدة عوائد تساعد على خلق اقتصاد قوي تستطيع من خلاله توفير احتياجات الدولة المتعددة ومواكبة التطور الحاصل في العالم اقتصادياً وعلمياً وتوفير عملة صعبة للدول وخلق فرص عمل وإنتاج لديها ، ويتم ذلك من خلال التنافسية الجبائية، وهي اجراء يصدر من الدولة من جانبها فقط لاجل تشجيع الاستثمار الأجنبي وتوسيع لوعاء الضريبة، ويتم عن طريق تخفيض الضرائب، او منح الإعفاءات الضريبية^(١)، وتلجأ الدول لهذا النوع من هذا الإجراءات الضريبية بسبب الازدواج الضريبي الدولي ولتقليل حدة الازدواج الضريبي على المستثمرين وجذب ما تستطيع جذبه منهم، او كنتيجة حتمية لحركة رؤوس الأموال ما بين الدول، من اجل جذب اكبر عدد من المستثمرين وقد ظهرت عدة تعريفات لهذه الظاهرة نذكر منها، بأنه(اجراء مالي وضريبي تقوم به الدولة لتشجيع الاستثمار عن طريق تخفيض معدلات الضريبة المفروضة او بمنح الإعفاءات المتنوعة للمكلفين). وفي مقابل هذه الظاهرة قد يظهر التنافس الجبائي المضر وغير المشروع كمحاولة لتخفيف العبء الناجم عن الازدواج الضريبي الدولي وتعرف بانها التنافسية الجبائية المضرّة، وهذه الظاهرة تخلق تبايناً في أداء الدول من الجانب الجبائي وفقاً للتنافس الحاصل بينها مما يؤدي الى صراع من اجل البقاء وهذا الامر بالمقابل يشكل تهديد بالنسبة للدول الأخرى التي لاتملك أي مؤهلات او إمكانيات للبقاء فتضمحل وتنسحب من السوق^(٢).

ان التنافسية الجبائية غير المشروعة فهي مستمدة هذه التسمية نتيجة للضرر الذي تلحقه بالدول المعنية بها اكانت دولاً مضيفة للاستثمار او دولاً مشاركة في السوق حيث ان اثار ذلك تتمثل في ان الدول المضيفة للاستثمار تضحي بجزء من مواردها السيادية (الضرائب) لأجل جذب الاستثمار الاجنبي دون أي اهتمام بحجم المخاطر المحتملة عن تلك التضحيات، أما الدول المستقطبة للاستثمار فان عدم خضوعها للاستثمار الاجنبي سيحدث لها اضراراً عديدة وذات أثر عظيم منها ضياع الفرص في التعامل بالتكنولوجيا الحديثة التي تنصدر نظام عمل الاستثمارات الاجنبية، بالإضافة إلى ضياع مصدر هام للعملة الصعبة وحرمان الدول من

(١) زينب توفيق السيد، عدالة توزيع الدخل والنمو الاقتصادي: الحالة المصرية انموذجاً، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد ٧٣، القاهرة، ٢٠١٥، ص ٦٧.

(٢) ليال عصام فياض، التنظيم القانوني لحماية المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، أطروحة مقدمة الى مجلس جامعة بيروت العربي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بيروت، ٢٠١٤، ص ٧٧.

تغطية نفقاتها وايضا ضياع مناصب عديدة للعمل، وحرمان اليد العاملة وانتشار للبطالة، الأمر الذي له تأثير سلبي على البنية الاجتماعية والاقتصادية لتلك الدول وهو امر غالب الحصول في الدول النامية^(١).

يستطيع الباحث صياغة تعريف للتنافسية الجبائية المضرة بأنه (كل تصرف تقوم به الدولة من خلال مشرعيها الضريبي لغرض تشجيع الاستثمار الخاص بها وتوسيع الوعاء الضريبي ولكن بضرر يلحق بالدول المتبقية سواء كانت دولاً مشاركة او مضيضة للاستثمار)

ويرى الباحث ان التنافسية الجبائية المضرة هي كتصرف تقوم به الدولة من جانبها لاجل مراعاة مصالحها الاقتصادية والمالية بعد حدوث الازدواج الضريبي من الممكن اعتبارها تصرف ذو حدين ،على اعتبار انه من اللازم للدولة الاهتمام المستمر في سياساتها المالية ومتابعتها وصياغة كل ما يتناسب مع وضعها في كل فترة زمنية، الا انه لا يخفى مدى حجم الضرر للتنافس الجبائي الغير مشروع على اصعدة عدة لا يمكن للدول الاغفال عنها فأن كفة المساوي ستغلب حتماً على أي صفة إيجابية ممكن الحاقها بها.

(١) عبد الرحمن تومي، العولمة الاقتصادية واثرها على العالم العربي، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البحوث والدراسات الإنسانية، العدد ٣، بدون دولة نشر، ٢٠٠٤، ص ٨٨.

الخاتمة

ان الازدواج الضريبي الدولي ما هو الا ظاهرة ذات اثار سلبية متعددة نشأت وتكاثرت بسبب السياسة المالية السائدة في دول العالم المختلفة، حيث ان عدم توحيد السياسة المالية وخاصة التشريعات الضريبية كان له الأثر الأعظم في نشؤها بين الدول وتوالي اثارها على الدولة والمكلف. لقد توصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات التي سنوردها على التفصيل الاتي:

الاستنتاجات

١- الإزدواج الضريبي هو ظاهرة مشروعة من الناحية القانونية طالما أنها انبثقت من إرادة المشرع سواء بقصد أو من دون قصد، فضلاً عن مشروعيتها من حيث النطاق الدولي، لتمسك كل دولة بما لها من سيادة على أرضها ومن سلطة في عملية فرض الضرائب على جميع ما على هذه الأرضين من أشخاص ومواد خاضعة للضريبة.

٢- ان الازدواج الضريبي الدولي ذو اثار متعددة ومتنوعة تطل الدولة والمكلف على حد السواء، حيث يعمل على ظلم بعض المكلفين الذين يخضعون لعبء ضريبي أكبر من ذلك الذي يخضع له من يمثلهم في المركز الاقتصادي؛ ما يؤدي إلى إهدار العدالة الضريبية، وإحداث اثار ضارة على الاقتصاد والاستثمار للدولة بصورة عامة، وهذا ما قد يدفع المكلف إلى استخدام السبل المشروعة (كنقل العبء الضريبي، أو التجنب الضريبي، أو العزوف عن الاستثمار) أو غير المشروعة (التهرب الضريبي)، للتخلص من دفع الضريبة.

التوصيات

١- ضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الأجنبية دون اللجوء إلى تقديم الاعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية.

٢- التوسع في ابرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي؛ حيث يجد المستثمرون الأجانب الدول العربية حالياً بيئة استثمارية جاذبة لتلك الاستثمارات، اذ يحتاجون إلى عقد مثل هذه الاتفاقيات وضرورة تفعيلها دون الحاجة إلى إعفاءات ضريبية تكون لفترة محددة.

٣- إنشاء مواقع إلكترونية خاصة بالتعريف على أهمية الاتفاقيات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي والامتيازات التي ستترتب عليها، بالإضافة الى التوعية بكافة وسائل التواصل الاجتماعي عن الازدواج الضريبي الدولي واثاره السلبية على المكلف والدولة.

- ٤- ضرورة العمل الجدي على تنسيق التشريعات الضريبية العربية بشكل عام والعراقية بشكل خاص بما ينسجم مع بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي.
- ٥- عند عقد الاتفاقيات الضريبية الخاصة بالازدواج الضريبي الدولي لابد من الاهتمام عند تطبيقها في ان تكون نفس أنواع الضرائب وان كانت ذات تسميات مختلفة، حتى لا تكون عائق عند هذه تطبيق الاتفاقيات.

المصادر

من بعد القرآن الكريم

أولاً: الكتب

١. احمد مصطفى سعد، معوقات الاستثمار في مصر، بدون دار نشر، ٢٠٠٩.
٢. أسامة محمد إبراهيم، انعكاسات السياسة الضريبية على الاستثمار الأجنبي المباشر وفقاً لاحكام منظمة التجارة العالمية، المركز العربي للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، ٢٠٢٤.
٣. اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ٢٠١٢.
٤. جنان فايز الخولي، الجرائم الاقتصادية والجرائم المنظمة العابرة للحدود، المنشورات الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
٥. حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، بلا سنة نشر.
٦. حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، مكتب الإسكندرية للنشر، القاهرة، ٢٠٠٠.
٧. حسن فلاح الحاج موسى، اهم أوجه منازعات الضريبة على الدخل في الأردن، بدون دار نشر، بدون تاريخ نشر.
٨. حسين سلوم، المالية العامة القانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠.
٩. حمدي احمد العاني، اقتصاديات المالية العامة، الدار المصرية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، ١٩٩٨.
١٠. حيدر الزيايدي، العدالة والضبط عند المحدثين، العتبة العلوية المقدسة للنشر والتوزيع في النجف الاشرف، ٢٠١٢.
١١. زكي فتاح، ملامح من استراتيجية التنمية الاقتصادية في كردستان العراق، ملتقى الأردن الاقتصادي، ٢٠٠٥.
١٢. صالح حسن كاظم، مكافحة التهريب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد (دراسة بحثية)، دائرة لشؤون القانونية، قسم البحوث والدراسات، بغداد، ٢٠١١.
١٣. عبد الحفيظ عبد الله عيد، المالية العامة، دار التعاون، القاهرة، ٢٠٠٦.
١٤. عبد الستار الحوري، الحماية القانونية للاستثمارات الاجنبية، دراسة مقارنة بين القانون العراقي والمصري، دار الجامعة الجديدة، ٢٠١٣.
١٥. عبدالعال الصكبان، مقدمة في المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الأول، مطبعة العاني، بغداد، ط١، ١٩٧٢.
١٦. علي احمد سليمان، الضرائب في السودان، الخرطوم، ١٩٨٧.

١٧. محمد حسين منصور، المدخل الى القانون (القاعدة القانونية)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠.
 ١٨. محمود طنطاوي الباز، أصول الاقتصاد السياسي، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٧.
 ١٩. المواد (٥٦-٥٩) (الجرائم والعقوبات) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
 ٢٠. هديل عدنان أنور، دور الاتفاقيات الدولية في تسوية المنازعات الاستثمار، دار وليد للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٢.
 ٢١. وزيان عبد الباسط، دور السياسة المالية في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، الجزائر، ٢٠٠٦.
- ثانياً: الرسائل و الاطاريح

١. احمد محمد عبد العظيم، التأثيرات المتبادلة بين السياسة المالية وسياسة الاستثمار في تحقيق الإصلاح الاقتصادي المصري، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.
٢. حبيب الرحمن جدي، دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية القانون، ١٩٨٢.
٣. زياد احمد علي، العدالة الضريبية من وجهة نظر ارباب الصناعات الفلسطينية، أطروحة دكتوراه، جامعة نابلس، كلية العلوم القانونية، فلسطين، ٢٠٠٨.
٤. صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٣.
٥. طارق الضب، اليات مكافحة الازدواج الضريبي واثرها على الاستثمارات الأجنبية، أطروحة دكتوراه، جامعة قصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٩.
٦. العزب حسن العراقي، المناطق الحرة واثرها على الاقتصاد القومي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه لكلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠٠٥.
٧. ليال عصام فياض، التنظيم القانوني لحماية المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، أطروحة مقدمة الى مجلس جامعة بيروت العربي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بيروت، ٢٠١٤.
٨. محمد شريف، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة ماجستير، جامعة ابي بكر تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، ٢٠١٠، الجزائر.

ثالثاً: المجالات و الجرائد

١. أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الضريبية، بحث منشور في المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، القاهرة، ٢٠١٥.
٢. جريدة الوقائع العراقية، لعدد (٤٠٣١) بالتاريخ ١٧/١/٢٠٠٧.
٣. خذيري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف مكافحة التهرب الجبائي والتنمية الإيرادات الجبائية، بحث مقدم لجامعة العربي التبسي، الجزائر، ٢٠١٨.
٤. ريمة ضافري، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي، مجلة اقتصاد المال والاعمال، العدد ١، الجزائر، ٢٠٢٠.

٥. زينب توفيق السيد، عدالة توزيع الدخل والنمو الاقتصادي: الحالة المصرية انموذجاً، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد ٧٣، القاهرة، ٢٠١٥.
٦. عبد الرحمن تومي، العولمة الاقتصادية واثرها على العالم العربي، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البحوث والدراسات الإنسانية، العدد ٣، بدون دولة نشر، ٢٠٠٤.
٧. علي الصادق احمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد ١، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، ٢٠١٣.
٨. عوف محمد الكفراوي، "التهرب لضريبي وآثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي)"، بحث منشور في مجلة الاقتصاد الإسلامي، المجلد (٢١)، العددان (٢٤٣- ٢٤٢)، دبي، ٢٠٠١.
٩. فراس أبو مصلح، الحقوق الاجتماعية في الدولة المدنية، جريدة الاخبار، بيروت، ٢٠١٤/٣/١٧.

رابعاً: الدساتير

١. دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ

خامساً: المواد القانونية

١. المادة (١٧) من قانون الإستثمار الخاص في تصفية نفط الخام رقم (٦٤) لسنة ٢٠٠٧ المعدل.
٢. المادة (٤) والفقرة (اولاً) من لمادة (٥) من قانون الإستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.
٣. المادة (٨) من دستور جمهورية مصر العربية لعام ٢٠١٢ المعدل
٤. المادة (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية لعام ٢٠١٢ المعدل.
٥. المادة (أ) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦

سادساً: الكتب الأجنبية

١. Wilson, N et J, Cacho, relation entre l'investissement direct étranger, les échanges et la politique commerciale, document de travail de l'OCDE sur la politique commerciale, n°٥٠. edition OCDE, ٢٠٠٧.