

السيادة الضريبية tax sovereignty

أ.م.د. علي عبد العباس نعيم
كلية القانون/ جامعة البصرة
College of Law / University of
Basrah
Dr. Ali Abdel-Abbas Naeem

الباحث: منتصر عبد الباقي يوسف
Montaser Abdel-Baqi Yousef
كلية القانون/ جامعة البصرة
College of Law / University of Basrah
Muntaseraladb03@gmail.com

الملخص

يناقش بحثنا هذا موضوع السيادة الضريبية للدول على إقليمها في فرض ما تنشأ من قوانين وأنظمة تمثل الخطوات الاجرائية في كيفية التحاسب الضريبي في تشريعاتها الداخلية , وما هي القيود الدولية التي تواجه تلك القواعد الناظمة في عملية التحاسب الضريبي بين الدولة والمكلفين التي يتم إخضاع أنشطتهم التجارية وأرباحهم ورؤوس أموالهم للسلطات الضريبية في الدولة , وقد اتخذت الدول خطوات عملية تسهل من عملية التحاسب بما يخفف العبء الضريبي على المكلفين وخصوصاً في العمليات التجارية العابرة للحدود حيث هذه الاجراءات تمثلت في اتفاقيات ضريبية دولية تحد من ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي من خلال تعاون الدول و التنسيق فيما بينها وتحديد من هي الدولة مستحقة الضريبة.

الكلمات المفتاحية: السيادة الضريبية الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي تجنب الضريبي

Keywords: tax sovereignty, double taxation, tax evasion, tax avoidance

Abstract

This research discusses the issue of tax sovereignty of states over their territories, including the ability to impose whatever laws and regulations they wish, which represent the procedural steps for tax accounting in their domestic legislation. What are the international restrictions facing these rules regulating the tax accounting process between the state and taxpayers whose commercial activities, profits and capital are subject to the tax authorities in the state?

Countries have taken practical steps to facilitate the accounting process, thus reducing the tax burden on taxpayers, particularly in cross-border commercial transactions. These measures are represented by international tax agreements that limit the phenomenon of double taxation and tax evasion through

cooperation and coordination among countries and determining which country is liable for tax.

المقدمة

تواجه الدول حول العالم تحدياً كبيراً يفوق تحديات الازمات الاقتصادية أو تحدي الصراعات السياسية أو الانقسامات القطبية , إذ أصبح تحدي محافظة الدولة على سيادتها وسلطانها على القوانين التي تضعها من أكبر وأخطر التحديات التي فرضتها سياسة العولمة في مجال قواعد القانون الدولي وما رافق ذلك من تطور نال سيادة الدول القانونية بغض النظر عن مدى تفاوت هذه السيادة , إذ إن فتح الباب للاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال الاجنبي على تطوير البنى الاقتصادية للدول وتحقيق مستوى مقبول من الرفاهية لشعوبها فرض على هذه الدول أن تغيّر من سياساتها المالية وخاصة فيما يتعلق بقوانينها الضريبية بما يتناغم مع الفرص الاستثمارية المتاحة, حيث إن وجود قوانين ضريبية صديقة للمستثمر من شأنها زيادة هذه الفرص بما يعود بالمنفعة على الدول , مما دفع الاخيرة إلى إبرام الاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة لمنع الازدواج الضريبي فضلاً عن تجديد قوانينها إصداراً وتعديلاً لمنح الامتيازات والإعفاءات للمستثمرين من خلال قوانين الاستثمار والقوانين التي تنظم إدارة الضرائب وكيفية توظيفها وهو ما يمثل السيادة الضريبية , على ذلك فسوف نتناول في هذا البحث مفهوم السيادة الضريبية وذلك في الفرع الاول ونتناول المشاكل التي تعترض السيادة الوطنية في الفرع.

هدف البحث

يهدف هذا البحث لتعريف بسيادة الدول الضريبية على إقليمها وحتى خارج إقليمها أحياناً، وماهي العقبات التي تواجه عملية التحاسب الضريبي خصوصاً مع التجارة الدولية وما هي الآليات التي تم اتباعها لغرض إيجاد الحلول التي تساهم في تحصيل الضرائب.

إشكالية البحث

تتمحور إشكالية البحث بأن عملية استحصال الضرائب من المكلفين تضع عقبات أمام السلطات الضريبية في البلدان، بسبب شعور أغلب المكلفين بأنهم يتحملون أعباء مضاعفة كلما عبرت تجارتهم حدود دولة ما، لأنهم مضطرون على أداء الضرائب لهذه الدول وعلى نفس المادة الخاضعة وعلى نفس المال ومن نفس المكلف وبنفس المدة الزمنية، ما جعلهم يتهربون من أداء الضرائب وبوسائل شتى، ما حدا بالدول لإيجاد تنظيم ضريبي يحفظ للمكلف حقوقه وللدول حقوقها.

المطلب الاول

مفهوم السيادة الضريبية في ظل التشريعات الوطنية

إن مبدأ السيادة هو مبدأ سياسي وقانوني ويعد من أهم مرتكزات قيام الدولة وانعكاس لاستقلاليتها ومساواتها مع غيرها من الدول ضمن نظام عالمي قائم على أساس احترام السيادة الوطنية للدول على كل ما يقع

داخل حدودها الإقليمية دون التدخل في شؤونها الداخلية، وقد كرس المجتمع الدولي هذا المبدأ في ميثاق الأمم المتحدة والتي تعد أهم وثيقة دولية معاصرة¹.

إلا أن مبدأ احترام السيادة الوطنية تأثر كثيرا بالمتغيرات الدولية الناتجة عن ظهور مسائل دولية مشتركة كتجارة المخدرات وغسيل الأموال والرقيق الأبيض فضلا عن نمو علاقات التعاون بين الدول لتنظيم مسائل التجارة.

ساعدت هذه المتغيرات العالمية على أن يتخذ مفهوم مبدأ السيادة منحىً جديداً فقد فيه الكثير من صلابته وأفرغ من محتواه الذي نصت عليه معاهدة سلام وستفاليا لسنة ١٦٤٨ المكرسة لقدسية الدولة العلمانية ومناعة حدودها الإقليمية².

ومن أهم وأبرز تطبيقات سيادة الدولة هو سيادتها الضريبية والتي لم تسلم من تأثير المتغيرات العالمية وما رافقها من عقد اتفاقيات دولية ضريبية، وسوف نحاول في هذا المطلب بيان تعريف مبدأ السيادة الضريبية، ذلك في الفرع الأول، أما الفرع الثاني فسوف نخصه لبحث شروط السيادة الضريبية.

الفرع الأول

تعريف السيادة الضريبية

أولاً / تعريف السيادة بمفهومها العام

ارتبطت فكرة سيادة الدولة في الأساس بسيادة الملك المطلقة والتي لا تحدها حدود غير التعاليم الدينية التي تضعها الكنيسة أو المستقرة بموجب قانون الطبيعة وأن هذه السلطة كما هي مطلقة من حيث الموضوع فهي مطلقة من حيث الزمان³، وبمرور الزمن فقد طرأت تغييرات على فكرة السيادة، فلم تعد مطلقة كما في السابق خاصة بعد ظهور أشخاص قانون دولي آخرين غير الدول في المجتمع الدولي كرد فعل على اختلال ميزان القوى والنمو المتسارع في العلاقات الدولية والتعاملات التجارية⁴، ومنها المنظمات الدولية والتي وضعت العديد من المواثيق والاتفاقيات الدولية والتي قيدت بموجبها سلطة الدولة المطلقة بقيود مثل ضرورة احترام حقوق وحريات الأفراد في الحياة ومنع استخدام القوة بين الدول⁵.

إن للسيادة الوطنية لدولة أوجهاً متعددة فقد تتمثل السيادة بسلطان الدولة في قيامها بجميع الأفعال المادية أو يتمثل بحقها في إصدار ما تشاء من التصرفات القانونية دون قيد أو شرط وهذا ذات المعنى الذي أورده أحد القضاة⁶ في تحديد المقصود بالسيادة

¹ د. وليد محمد رضا السيد مصطفى الشناوي، تدويل إجراءات وضع القانون: تقييد ام تمكين السلطة التنفيذية بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المنصورة مصر، ع ٥١، م ٢، نيسان ٢٠١٢، ص ٦٢٧.

² سمير حمياز، إشكالية مفهوم السيادة الوطنية في ظل المتغيرات الدولية الراهنة، ص ٢، بحث منشور في مجلة الحوار الثقافي، ع ٥، ١، ٢٠١٦/٦/٣٠، الناشر جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم كلية العلوم الاجتماعية، الجزائر.

³ وفقاً لنظرية جون بودان في توضيح المفهوم السياسي والقانوني لسيادة الملك في كتابه "الكتب الستة للجمهورية"، ويعد جون بودان (١٥٣٠-١٥٩٧) فقيه فرنسي، أستاذ القانون الخاص في جامعة تولوز وعضو البرلمان الفرنسي، عرف بأفكاره حول سيادة الملك، المطلقة ومن أشهر كتبه: (في الجمهورية) و (الكتب الستة للجمهورية).

⁴ د. احمد يوسف احمد، السيادة الوطنية في ظل المتغيرات العالمية، ص ١٠٠، مقال لمدير معهد البحوث والدراسات العربية، جامعة الدول العربية، منشور على موقع المركز الوطني للتوثيق - المندوبية السامية للتخطيط، المغرب على الرابط الإلكتروني الآتي <https://linkshortcut.com/ZBUXI> تاريخ الزيارة ٢٠٢٥/٤/١٠

⁵ أوليفيه دو هاميل، ايف ميني، المعجم الدستوري، ص ٧٣٨، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الدار العربية للعلوم، ترجمة منصور القاضي، بيروت لبنان، ١٩٩٦.

⁶ جون مارشال قاضي المحكمة الاتحادية العليا في الولايات المتحدة في إحدى الدعاوى المهمة المعروضة أمام المحكمة، قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم ١١٦ لسنة ١٨١٢ منشور ببحوثه على موقع المحكمة الاتحادية العليا، القرار منشور على موقع الشبكة العنكبوتية على الرابط:

<http://supreme.justia.com/us/11/116/case.html>

بقوله " الاختصاص الحصري والمطلق للدولة داخل حدود إقليمها دون أن تكون موضع تقييد إلا ما كان نابعاً من ذات الدولة، وأي قيد على هذه السلطة المطلقة من مصدر خارجي سوف يضيّق من هذه السلطة لصالح تلك القوة الخارجية"¹، فلها أن تقوم بما يمكنها من تنظيم شؤون إدارتها لمفاصل الدولة المختلفة ويكون لها السلطان في تشريع قوانينها الداخلية وتحديد نطاق هذه القوانين وكيفية تنفيذها وفرض العقوبات اللازمة لمن يمتنع عن ذلك دون رقيب أو حسيب، ذلك أن من أهم خصائص قيام الدولة هو تمتعها بالسيادة لا سيما السيادة القانونية المستمدة من السيادة السياسية²، والتي تظهر تأثيرها بصورة كبيرة عند إبرامها أو انضمامها للاتفاقيات الدولية سواء ما كان منها ثنائياً أو متعدد الأطراف وسيادتها في وضع أو التحفظ على مضامين هذه المواثيق الدولية أو الخروج منها كتطبيق لسيادتها الخارجية .

بيد أن هناك من الأنشطة الاقتصادية والتجارية المنتجة للأرباح ما يتم إقامته في أكثر من دولة مما يؤدي إلى فرض ضريبة على هذه الأنشطة في كل هذه الدول مما يخلق تنازعا ضريبيا بين هذه الدول المختلفة فضلا عن خلق حالة من الازدواج الضريبي والذي ينشأ عنه محاولة التهرب الضريبي أو الغش الضريبي في بعض الاحوال وذلك بسبب عبثها الكبير.³

وجود هذه الأنشطة الاقتصادية المنتجة للأرباح العابرة للحدود نتيجة للانفتاح التجاري ودخول الدول في تكتلات اقتصادية تفرض صيغ ضريبية موحدة قد يدفع بعض الدول إلى التنازل عن سيادتها الضريبية أو محاولة تقليصها بغرض الاستفادة من الدخل في هذه التكتلات أو المنظمات الاقتصادية والتجارية، ومن ثم تراجع مبدأ سيادة الدولة الضريبية أمام القانون الضريبي الدولي.

ثانياً / سيادة الدولة في تشريعاتها الضريبية

ولأن من حق أي دولة أن تفرض سيادتها القانونية على كل إقليمها، ومن أبرز صور هذه السيادة هو السيادة الضريبية، والتي يعرفها بعضهم بأنها " السيادة الضريبية لدولة هي سلطتها في وضع نظام ضريبي في أطار تشريعي أو قانوني على أن يكون هذا النظام مستقلاً عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تنافسه"، ووفقاً لهذا التعريف فإن الدولة لها سلطة في وضع نظام ضريبي خاص بها يتم تطبيقه داخل إقليمها.

في حين عرفها بعضهم الآخر⁴ بأنها " هي سلطة الدولة في فرض الضرائب والرسوم على كافة الأنشطة التي تدر أرباحاً داخل إقليمها، دون أن تمتد هذه السلطة لدولة أخرى وإلا كان ذلك اعتداءً على سيادة دولة أخرى".

وذهب بعضهم الآخر⁵ للقول بأنها " سلطة الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل الناشئة للأفراد والشركات والهيئات التي تمارس نشاطات تدر أرباحاً،

(¹ ماري دوبيوي بيار، القانون الدولي العام، ص ٤١، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ترجمة د. محمد عرب و د سليم حداد، بيروت لبنان، ٢٠٠٨

(² ولا يشترط البعض أن تكون السلطة مطلقة، بمعنى آخر لا يضر بتمتع الدولة بالسيادة أن تقسم الاختصاصات والصلاحيات بين هيئاتها المختلفة القضائية والتشريعية والتنفيذية، لمزيد من التفصيل أنظر الدكتور احسان حميد المبرججي وآخرون، النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، المكتبة القانونية، بغداد، ١٩٩٠، ص ٩٠.

(³ نصت على ذلك اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المادة ٢٤ بفقرتها الأولى "لا يجوز ان يخضع مواطنو اي من الدولتين المتعاقبتين في الدولة المتعاقدة الاخرى لأي ضرائب او اية التزامات تتعلق بهذه الضرائب، بخلاف او أثقل عبأ من الضرائب و الالتزامات المتعلقة بها التي يخضع لها في نفس الظروف مواطنو تلك الدولة الاخرى"

(⁴ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٨، بيروت لبنان، ص ٢٣.

(⁵ د. سوزي عدلي ناشد، المصدر السابق، نفس الصفحة.

والتي تستفيد من خدمات تقدمها الدولة كاستخدام المطارات وسكك الحديد وشبكات الماء وغيرها، حيث يخضع جميع مواطني الدولة ورعاياها والشركات الأجنبية العاملة فيها إلى القانون الضريبي للدولة".

إن وجود السيادة الضريبية لا يستلزم من حيث الاصل اقترانها بالسيادة السياسية الكاملة للدولة، إذ بالإمكان للدول التي تعاني من نقص في سيادتها السياسية أن تكون كاملة من حيث سيادتها الضريبية، كما هو الحال في الدول ذات النظام الفيدرالي والتي تتمتع فيها الولايات بقدر معين من الحرية خارج إطار الدولة المركزية إذ تملك هذه الولايات أو الاقاليم أن تفرض الضريبة داخل حدودها بصورة مستقلة عن الحكومة المركزية وفقاً لما تتطلبه مصالحها وما يفرضه تحقيق أغراضها.¹

كذا الحال في الدول ناقصة السيادة السياسية كالدول الواقعة تحت نير احتلال دولة أخرى، إذ تبقى الأولى متمتعة باستقلالها في فرض الضرائب بكل أنواعها وعلى اختلاف أوعيتها وبما يحقق أهدافها دون أن تتأثر بالاحتلال وانتقاص السيادة السياسية.²

وكما ذكرنا سابقاً فإن الدول مفيدة الحرية في اختيار مضمون السيادة الضريبية ، فعلى الرغم من كون الدولة لها حرية وضع القوانين الملائمة لها، إلا أن استمرار وجودها كعضو في المجتمع الدولي وتأثيراً وتأثراً يفرض عليها الدخول في اتفاقيات دولية ثنائية أو متعددة الاطراف والتي تعد قوانين داخلية بمجرد المصادقة عليها ، بالإضافة إلى إصدار القوانين المنظمة للضرائب والخاصة بتحديد نطاق المشمولين بها وطرق جبايتها والمحافظة عليها باعتبارها مصدراً مهماً من مصادر الدخل وأن العراق صادق على عدة اتفاقيات³ وأصدر عدة قوانين⁴ بهذا الشأن سوف نتناولها لاحقاً .

الفرع الثاني

شروط السيادة الضريبية

نحن نرى إن انشاء الدولة لنظامها الضريبي والذي تفرضه بموجب ما تملكه من سيادة ضريبية، يعني قدرتها على تطبيقه داخل حدود إقليمها وهذا بالضرورة يتطلب توافر شروط مهمة ندرجها فيما يلي:

١ / يشترط بعضهم أن تقوم الدولة بوضع نظام ضريبي خاص بها وأن يتميز هذا النظام عن بقية الانظمة الضريبية بصفة الاستقلال والتفرد وإلا يتداخل معها، وألا يؤدي تطبيقه

^{١٢} (و غالباً ما يكون عمل السلطات المحلية بموجب الاستقلالية الممنوحة للحكومات المحلية ضمن دستورها الاتحادي كما في اغلب الدول الفيدرالية (حيث يقسم دستور جمهورية العراق النافذ للعام ٢٠٠٥ الاختصاصات أ - اختصاصات تختص بها الحكومة المركزية بشكل حصري كما في المادة ١١٠ و اختصاصات تكون اتحادية للحكومة المركزية و تعاونها الاقاليم كما في المادة ١١٣ و اختصاصات مشتركة بين الحكومة الاتحادية و الاقاليم و يكون كفة الاقاليم هي الراجعة كما في المواد ١١٤ و ١٢١)

^{١٣} (استناداً الى نص المادة ٦٤ من اتفاقية جنيف الرابعة لعام ١٩٤٩ و التي تنص بالقول "تبقى التشريعات الجزائية الخاصة بالأراضي المحتلة نافذة، ما لم تلغها دولة الاحتلال او تعطّلها اذا كان فيها ما يهدد امنها او يمثل عقبة في تطبيق هذه الاتفاقية و مع مراعاة الاعتبار الاخير ، و لضرورة تطبيق العدالة على نحو فعال ،تواصل محاكم الاراضي المحتلة عملها فيما يتعلق بجميع المخالفات المنصوص عنها في هذه التشريعات"

^٣ (مثل " اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة" والتي صادق العراق عليها بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٩ والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية رقم العدد ٤٥٥٥ في ١٧ محرم ١٤٤١ هـ / الموافق ١٦ ايلول ٢٠١٩ م ، السنة الحادية والستين ، كذلك " اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة الهنكارية " والتي صادق العراق عليها بموجب القانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٢٠ ، والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية رقم العدد 4610 في ٢٠

جمادى الأولى ١٤٤٢ هـ / الموافق ٤ كانون الثاني ٢٠٢١

^٤ (مثل قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل .

إلى التدخل في الأنظمة الضريبية للدول الأخرى، وهذا يعد من الالتزامات المتقابلة بمعنى أنه لا يجوز التدخل في النظام الضريبي لدولة ما من قبل غيرها من الدول والعكس صحيح.

٢ / فضلا عن صفة الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها النظام الضريبي فيجب أن يتم وضعه من قبل الجهات التشريعية المختصة في الدولة ، وعادة فإن صياغة التشريعات وأن عملية تشريعها تكون من اختصاص مجلس النواب (البرلمان) ويمر بسلسلة من الإجراءات لغرض توضيح مشروع القانون قبل إقراره وعادة ما يكون قانون الضريبية انعكاس للسياسة الضريبية للدولة وترجمة لتطلعاتها الاقتصادية .

٣ / يجب أن يبين النظام الضريبي بصورة دقيقة آلية فرض الضرائب من حيث تحديد الأشخاص المكلفين بدفعها و مقدار الضريبة المدفوعة ونوعها والوعاء الضريبي المشمول بها.

٤ / يجب أن يتم تخصيص الإيرادات الناتجة عن فرض الضريبة بموجب النظام الضريبي لتمويل النفقات الوطنية والتي تضمنتها ميزانية الدولة لإقامة المشاريع و دفع المصروفات الحكومية .

٥ / يجب أن تكون الدولة متمكنة من تطبيق القانون الضريبي داخل حدود إقليمها على كافة الأشخاص المكلفين بالدفع ، وهذا يعني أن تكون الدولة مالكة لكل وسائل التنفيذ ولاسيما الوسائل الجبرية والتي من خلالها تقدر أن تفرض الضريبة على المكلفين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم معنوية ، وعلى النشاطات التي يتم ممارستها على أرضها وعلى كل الدخل والمنافع المادية المتحققة داخل إقليمها .

٦ / ضرورة مراعاة مبدأ الإقليمية الضريبية والذي يستند الى معيار التبعية الاقتصادية الذي يسري تطبيق القانون وفقا له على أراضي الدولة وضمن حدودها فقط دون أن يمتد التطبيق إلى خارج هذه الحدود ، إذ إن تطبيق قانون ضريبي لدولة على أراضي دولة أخرى يمثل اعتداء على سيادة الأخيرة .

المطلب الثاني

تطبيق السيادة الضريبية في التشريعات الوطنية

تناولنا فيما سبق إيضاح المقصود بالسيادة الضريبية وشروطها اللازمة ، إن مبدأ السيادة الضريبية يعد هو الغطاء القانوني الذي تلجأ إليه الدول في وضع ما تشاء من تشريعات تنظم من خلالها النظام الضريبي من حيث تحديد أنواعها والمعايير المعتمدة في كيفية فرضها والفئات المستهدفة والمحافظة عليها لحين تسجيلها واردة للخزينة العامة ، وسوف نبين في هذا المطلب انعكاس السيادة الوطنية في فرض الضريبة وذلك في الفرع الأول ، أما الفرع الثاني فسوف نتناول فيه معايير فرض الضريبة .

(١) د . اشرف حنا ، الضرائب الدولية في التشريع الضريبي المصري ، ص ٦ ، ورشة عمل للجمعية الألمانية بالتعاون مع WTS Egypt ، مصر ، ٢٠١٩ .

الفرع الاول

السيادة الوطنية في فرض الضريبة

تملك الدول سلطان فرض الضرائب والرسوم على كل الأنشطة التي تقع على إقليمها , إذ إن أي أنشطة منتجة يقوم بها الافراد وتنتج أثارها في الدولة سواء أكان من قام بهذه الأنشطة مواطناً أم أجنبياً طالما أنه استخدم التسهيلات المقدمة من هذه الدولة لممارسه نشاطه , ووفقاً للمعايير التي تتبناها الدول لفرض الضريبة سواء من خلال تحديد نطاق سريان التشريع الضريبي أو من خلال تحديد الاختصاص الضريبي , وما ينتج عن ذلك من زيادة العبء الضريبي الذي يؤدي بالنتيجة إلى الازدواج أو التهرب الضريبي .¹

ونظراً لاختلاف الأنظمة والمعايير الضريبية في الدول فلا بد لنا من تحديد بعض المفاهيم الضريبية ذات الأثر المهم في توجيه البحث في هذه الجزئية , وعلى ذلك فسوف نقسم الدراسة في هذا الفرع على فقرتين نتناول في الأولى التعريف بالضريبة , في الفقرة الثانية سوف نتناول سمات الضريبة المستمدة من تعريفها .

أولاً / تعريف الضريبة وخصائصها

١- تعريف الضريبة / تعدد الضرائب من أهم الموارد السيادية التي تلجأ الدولة الى فرضها على الاشخاص وتسجلها كإيراد لها خاصة أن بعض الدول تعتمد على الضرائب كإيراد مباشر وأساسي .

ذهب بعضهم إلى تعريف الضريبة بقوله " إنها تحويل إجباري للأموال من القطاع الخاص إلى القطاع العام تفرض وتجبى على أساس معايير مقررة مسبقاً من دون استلام منفعة محددة مباشرة بالقيمة نفسها لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الوطنية " ²

عرف بعضهم الضريبة على أنها " اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد , وتوزع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكلفة " ³.

وعرفها بعضهم الآخر بأنها "مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة , أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالجيش والشرطة والتعليم أو نفقاتها تبعاً للسياسات الاقتصادية كدعم سلع أو قطاعات معينة , أو الصرف على البنية التحتية كبناء الطرقات والسدود أو التأمين على البطالة " ⁴.

¹ (د . شامل سامي عواد , قراءة في آثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة , بحث منشور في مجلة كلية المعارف الجامعة , العراق , مج ٣٣ , عد ٢ , ٢٠٢٢ , ص ٧٠)

² (د. علي لطفی , اقتصاديات المالية العامة , مكتبة عين شمس , القاهرة , ١٩٩٦ , ص ٣٨١ .

³ (د. طاهر الجنابي , علم المالية العامة والتشريع المالي , ص ١٥٩ , شركة العاتك لصناعة الكتاب توزيع المكتبة القانونية , بغداد , ط ج ٢٠١٧ - ٢٠١٨ ص ١٥٩ .

⁴ (د. صفاء فتوح جمعة , المفهوم المعاصر للضريبة ودورها في تمويل المشروعات القومية , المركز القومي للإصدارات القانونية , القاهرة - مصر , ٢٠٢٠ , ص ٧ .

وعدها بعضهم بأنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الاموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد تحقيق الاهداف المحددة من طرف السلطة العمومية" ¹.

وكما نجد الجانب الاقتصادي واضح لدى بعضهم وهو يعرف الضريبة ونرى أن بعضهم الآخر لم يغفل الجانب القانوني فيها , إذ عرفت بأنها "وسيلة لتوزيع الاعباء العامة بين الافراد توزيعاً قانونياً و سنوياً طبقاً لقدرتهم التكاليفية" ².

أو تعرف بأنها "هي فريضة نقدية يدفعها الفرد أو المكلف جبراً - بناء على قانون- إلى الدولة أو أحد الأشخاص العامة أو أحد الهيئات المحلية بصفة نهائية, ودون أن يحصل على نفع خاص مباشر مقابل دفعها وذلك مساهمة منه في التكاليف العامة وتحقيقاً لأهداف السياسة المالية للدولة" ³.

كما عرفت الضريبة بأنها "فريضة نقدية يجبر الافراد سواء في ذلك أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقاً لقواعد مقررّة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة" ⁴.

و تعرف الضريبة كذلك على "أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية إسهاماً منه في تحمل التكاليف والاعباء العامة من دون أن يعود عليه ذلك بنفع خاص" ⁵.

وعلى الرغم من كثرة التعاريف التي قبلت بصدد إيضاح مفهوم الضريبة⁶ والتي ركز فيها بعضهم على جوانب معينة دون الأخرى إلا أنه لا تزال العناصر الأساسية متوافرة فيما طرح من تعاريف .

والضريبة يمكن أن تقسم إلى ضريبة متعددة أو ضريبة واحدة , و لما كان نظام الضريبة الواحدة نظام يشعر الافراد بالعبء الضريبي اتخذت الدول مسلك تعدد الضرائب لكي لا يشعر الافراد بثقلها و عبئها عليهم ⁷

وجدنا فيما ذكر من تعاريف قدمها المختصون لتوضيح المقصود بالضريبة أنها تتسم ببعض الخصائص التي اختلفت بها دون غيرها من التكاليف الحكومية

(1) عبد الحميد عفيف , فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة , ص ١١ , دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (٢٠٠١-٢٠١٢) مقدمة لجامعة فرحات عباس - كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , سطيف , الجزائر , ٢٠١٤-٢٠١٥.

(2) يونس أحمد البطريق و حامد عبدالحميد دراز, المالية العامة الجزء الاول , كلية التجارة , جامعة الاسكندرية, ٢٠٠١, ص ٩٠.

(3) د. عبدالله الصعدي, التشريع الضريبي, قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥, دار النهضة العربية, ط١, القاهرة - مصر , ٢٠٠٦, ص ٣٠٠.

(4) د. عبدالحميد محمد القاضي, مبادئ المالية العامة, دار النهضة العربية, القاهرة - مصر , ٢٠٠٠, ص ٤٧٩.

(5) جيمس جوارثيني , وريبيجارد استروب , الاقتصاد الكلي , الاختيار العام و الخاص , دار المريخ للنشر , الرياض , ١٩٩٠, ص ١٤١ نقلاً عن حيدر علي كاظم عبود , امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع و دورها في تعزيز الإيرادات الضريبية في العراق , رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة القادسية , كلية الادارة و الاقتصاد , قسم الاقتصاد , العراق , القادسية , ٢٠٢٢, ص ٤

(6) يذهب البعض الى التفرقة بين الضريبة العامة والضريبة المحلية إذ لا تعد الأخيرة من قبيل الضرائب الحقيقية لأنه لا يتحقق فيها وصف المنفعة العامة ولا تسجل ايراداً للخزينة العامة وانما توول للجهة التي فرضتها ويتم فرضها على مناطق معينة من الدولة دون الأخرى كالمحافظات إذ ينتفي فيها العموم , لمزيد من التفصيل راجع, جمال محمد معاطي موافي, المنازعات الضريبية, مطبعة سامي , الاسكندرية, ٢٠١٧, ص ٥٥.

(7) د . عبد الباسط علي جاسم الزبيدي , وعاء الضريبة الدخل في التشريع الضريبي , دار الحامد للنشر و التوزيع , الاردن , ط١ , ٢٠٠٨, ص ٣٣ - ٣٥

٢ - خصائص الضريبة :

أ - الضريبة اقتطاع مالي

كانت الضريبة في العصور السابقة تحصل بصورة عينية , كأخذ الحاكم جزءاً من الغلة من صاحب الارض الزراعية, أو أخذ حصة من الماشية من أصحابها أو أن تدفع على شكل مسكوكات ذهبية , إلا أن التطور في شكل الدولة الحديثة وترسيخ مفهوم العدالة الاجتماعية وصعوبة تحصيل الضرائب العينية لما تشكله من عبء على السلطة عند تحصيلها أو نقلها أو تخزينها¹, فرض على السلطة أن تلزم الاشخاص بدفع الضريبة على شكل نقود, سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم أشخاصاً معنوية². , ولأن متطلبات عصرنا الحالي تفرض على الدول السيولة المالية لأنها الانفع للدولة من الاستقطاعات العينية والتي تصعب على الدول الاعمال اذا كانت الضرائب عينية في حالة تجميعها ونقلها وتخزينها فهي تحتاج لعدد أكبر من العاملين في السلطات الضريبية و وسائل نقل ومخازن للتخزين وإجراءات للحفاظ , ولذا ومن الأسلم أن تلجأ الدول الى استحصال الضرائب بشكل نقدي³.

ب - الضريبة تكليف ملزم وليس عقوبة

تفرض الدولة بما تملك من سيادة وسلطات الضريبة على الاشخاص ليدفعوها جبرا عنهم , ولا يجوز فرض الضريبة على أي شخص طبيعياً كان أم معنوياً إلا بقانون يحدد الاشخاص المكلفين بدفعها والوعاء الذي تشمله فضلاً عن مقدارها ولا يمكن إلغاؤها أو تغييرها إلا بقانون⁴ , يخول بموجب هذا القانون الدولة أو من تخوله حق تحصيل الضريبة من المكلفين بدفعها جبرا عنهم ويكون لها في سبيل ذلك حق امتياز على أموالهم , إذ إن الضرائب تعد من قبيل الديون الممتازة , ولا يملك المكلف إلا الخضوع لها أسوة بباقي القواعد القانونية الملزمة , ولا يجوز فرض الضريبة من دون قانون⁵, وتظهر من خلال هذه السمة السيادة الوطنية بوضوح , إذ إن الضرائب تفرض على الاشخاص الطبيعيين والمعنويين المتواجدين على إقليم الدولة ويمارسون أنشطتهم على أراضيها .

تتميز الضريبة عن بعض الإيرادات بأنها تفرض بصورة إجبارية ولكن دون أن تكون عقوبة للمكلف بدفعها كما هو الحال في الغرامات, إذ إن فرض الضريبة يكون بموجب قانون يسمى قانون الضريبة تتولى الدولة وضعه و تنصف قواعده بالإلزام ولا يملك المكلف مخالفتها وإلا اعتبرت ديناً مترتباً بذمة المدين للدولة يكون للأخيرة حق الامتياز على أموال المكلف في سبيل استحصالها⁶.

وعلى الرغم من أن الدولة تتمتع بالسلطة المطلقة في تحديد جميع تفاصيل فرض الضريبة ابتداءً من حصر المكلفين بها وتعين وعائنها و تحديد سعرها وآلية تحصيلها والجزاء المترتب على عدم دفعها, إلا أن يد الدولة غير مطلقة في فرض ما تشاء من ضرائب من دون أن تكون هناك قواعد تحكم عملية فرض الضريبة, حيث تلزم الدولة بإتباع تلك القواعد ويترتب على مخالفة الدولة لتلك القواعد وما ينتج عن هذه المخالفة من فرض ضرائب غير مشروعة على المكلفين بما يتقل كاهلهم من أعباء مادية

(1) محمد حلاق وعبدالهادي حردان , دراسة في التشريع الضريبي , منشورات جامعة حلب , دمشق , ٢٠٠٣-٢٠٠٤, ص٥٦

(2) د. طاهر الجنابي, مصدر سابق, ص١٥٩.

(3) , عباس محمد نصر الله , النظرية العامة للضريبة , ط ١ , منشورات زين الحقوقية , لبنان, ٢٠١٥ ص ٣٦

(4) محمد خير العكام, الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية , منشورات هيئة الموسوعة العربية , دمشق, ٢٠٠٥, ص٤٣.

(5) د. طاهر الجنابي, مصدر سابق, ص١٦٠.

(6) د , عباس محمد نصر الله , مصدر سابق , ص ٣٦

غير مبررة, إمكانية لجوء المكلفين إلى رفع دعوى على الدولة للطعن في إجراءات فرض الضريبة غير المشروعة مستندين إلى هذه القواعد¹.

وإن تلك القواعد من شأنها الموازنة والتوفيق بين مصلحة الدولة في تحقيق إيرادات لخزانتها وبين مصلحة المكلفين في دفع ضرائب معقولة وملائمة, وهذه القواعد هي: قاعدة مشروعية الضريبة, قاعدة العدالة الضريبية, قاعدة اليقين, قاعدة الملائمة, قاعدة الاقتضاء².

وبناءً على ما تقدم فلا يجوز أن تفرض الدولة ضريبة على المكلفين قبل صدور قانون يقضي بذلك وحاصل على موافقة مجلس النواب باعتباره ممثل الشعب (المكلفين), ولا يشفع في فرض الضريبة كون القانون في مراحل إصداره أو تم التصويت عليه ولم ينشر في مجلة الوقائع العراقية أو أن القانون صدر ونشر في الجريدة الرسمية ولكن تم إيقاف تنفيذه بسبب الطعن في دستوريته³.

وبذلك يكون المكلف ملتزماً (مجبوراً) بدفع الضريبة المفروضة عليه بموجب قانون صادر مستوفه لجميع شرائط نفاذه متى ما تحققت أسباب دفع الضريبة⁴.

ج - الضريبة تفرض على المكلف دون أن تقدم الدولة مقابلاً معيناً

تفرض الضريبة من قبل الدولة على المكلفين بها ويتم تحصيلها وتسجيلها كإيراد لخزانة الدولة وبواسطة تمويل الدولة لخدماتها التي تقدمها إلى كافة المواطنين سواء أكانوا مكلفين أم غير مكلفين, وأن أساس فرض الضريبة يرجع في حقيقته إلى عدة توجهات فقهية, إذ يذهب بعضهم إلى القول أن فرض الضريبة على المكلف يرجع إلى كون الأخير ينتفع من الخدمات التي تقدمها الدولة ومن ثم وطبقاً للعقد الضمني ما بين الدولة والمكلف الذي يتميز بطبيعته المالية يلتزم المكلف بدفع ضريبة مقابل خدمات تحقق له نفعاً خاصاً⁵.

واتجه بعض الفقه إلى القول بأن أساس فرض الضريبة هو فكرة التضامن الاجتماعي, حيث يكون دور الدولة هو حماية المواطنين من خلال تقديم الخدمات العامة لجميع المواطنين بغض النظر عن كونهم مكلفين أو غير مكلفين, وأن الدولة تتولى تحديد مقدار ما يقدمه المكلفين من مساهمة في تحمل تكاليف تقديم هذه الخدمات وينحصر دور المكلفين في دفع حصتهم من الأعباء العامة المالية بطريقة تحقق العدالة الضريبية إذ يدفع كل مكلف ضريبة بما يتناسب وقدراتهم التكاليفية, وأمست فكرة التضامن الاجتماعي هي الأساس المعتمد في سيادة الدولة بوضع تشريعها الضريبي وتطبيقه على من يقيم على إقليمها من المكلفين, و يؤكد الفقه الضريبي بأن الدولة غير ملزمة بتقديم أي مقابل مباشر

¹ (د. جمال محمد معاطي موافي, مصدر السابق, ص ٥٧).

^{٢٥} (د. عباس محمد نصر الله, مصدر سابق, ص ٣٨ - ٤٠).

^{٢٦} (يراجع المواد (١٩ و ٢٨) من دستور جمهورية العراق الدائم للعام ٢٠٠٥).

⁴ (د. جمال محمد معاطي, مصدر السابق, ص ٥٦).

⁵ (أختلف الفقهاء في تحديد ماهية هذا العقد هل هو عقد بيع الدولة لخدماتها للمكلفين (المشترين) وان هذه الضريبة هي ثمن هذه الخدمات المقدمة, في حين اعتبر البعض ان طبيعة هذا العقد هي عقد شركة إذ ان الدولة شركة كبرى والمكلفين شركاء وملزمين بموجب عقد الشركة هذا بدفع نفقات محددة للمساهمة فيها, وعد البعض هذا العقد عقد تأمين تؤمن فيه الدولة على المواطنين (المكلفين) من الاخطار وان الضريبة بمثابة قسط التأمين, وقد وجهت العديد من الانتقادات لهذا الأراء, لمزيد من التفصيل د. طاهر الجنابي, المصدر السابق, ص ١٦٣).

المكلف يحصل عليه من الدولة إنما يلمس من خلال استتباب الأمن وتوفير الخدمات من قبل الدولة¹

وعلى الرغم مما ذكر آنفا بشأن تحديد طبيعة المقابل الذي تقدمه الدولة للمكلفين سواء أكان على شكل منفعة أو واجب اجتماعي إلا أنه يوصف بأنه مقابل غير معين أو محدد حيث يتساوى في التمتع بالخدمات العامة كافة المواطنين مكلفين كانوا أم غير مكلفين.²

ويكون تحديد مقدار مساهمتهم الضريبية حسب مقدرتهم في تحمل الأعباء العامة ومقدرتهم التكليفية .

د - مبلغ الضريبة غير قابل للإرجاع

في غير حالات الحكم بعدم مشروعية فرض الضريبة والحكم بإرجاعها لدافعها , فإن الضريبة تدفع من قبل المكلفين إلى خزانة الدولة ويكون ذلك بصورة نهائية ولا ترد قيمتها إلى المكلف³ وتكون غير قابلة للاعتراض على فرضها . و هي بذلك تختلف كلياً عن حالات اقراض المواطنين للدولة حيث يتم إرجاع القروض للمواطن في المدة المحددة⁴

ومن الجدير بالذكر أنه في حالة فرض ضريبة بدون وجه قانوني صحيح فإن من حق المكلف أن يعترض على القرار الصادر من الإدارة والقاضي بإلزامه بدفع ضريبة لا أساس قانوني لها , من خلال الطعن بهذا القرار أمام محكمة القضاء الإداري باعتباره المختص في الفصل بهذا القضايا , و هذه من الضمانات التي تضعها الدولة للمكلف دستورياً حيث إن المشرع العراقي قد أورد في دستور جمهورية العراق مثل هكذا ضمانات.⁵

هـ - فرض الضريبة من أجل تحقيق النفع العام

سبق وإن ذكرنا أن فرض الضريبة على المكلفين بها وتسجيلها إيراداً منتظماً لخزانة الدولة من أجل تمويل وتشغيل المرافق التي تقدم خدمات عامة للأفراد مما يحقق النفع العام للدولة من حيث تزودها بإيراد يمكنها من تنفيذ مشاريعها ويحقق النفع العام لعموم الأفراد إذ إن تشغيل الدولة لهذه المرافق يمكنها من تقديم خدماتها إلى المواطنين .

وتزداد مقدار الضرائب المفروضة كماً ونوعاً بازدهار الدولة صناعياً أو زراعياً أو أيًا من المجالات الاقتصادية بغض النظر عن كون سبب فرض الضريبة لأسباب اجتماعية كتقليص الفجوة بين طبقات المجتمع أو لأن يكون السبب اقتصادياً كفرض الضريبة على الواردات من الصناعة الأجنبية من أجل فسح المجال أمام الصناعة الوطنية لكي تنمو وتزدهر , وأيا ما كان سبب فرض الضريبة فإن الغاية منه هو تحقيق المنفعة العامة الاقتصادية أو الاجتماعية أو غير ذلك.⁶

¹ (د , عباس محمد نصر الله , مصدر سابق , ص ٣٧)

^٢ (د . عباس محمد نصر الله , مصدر سابق , ص ٣٧)

³ (وهذا ما يجعلها تتميز عن القرض العام الذي تلتزم الدولة بإعادته إلى المقرضين عند حلول الأجل المحدد .

⁴ (د , عباس محمد نصر الله , مصدر سابق , ص ٣٧)

⁵ (نصت المادة الثامنة والعشرون من دستور جمهورية العراق الدائم للعام ٢٠٠٥ على "أولاً : لا تفرض الضرائب والرسوم ولا يعفى منها , إلا بقانون ."

^٦ (د . خيرى عثمان فريز فرج , السياسة الضريبية و اثرها على التصدير , بحث منشور في مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية و الاقتصادية مج ٤٥ , ع ٤٥ , تموز ٢٠٢١ , ص ٥٢٥ متاح على الرابط الآتي <https://linkshortcut.com/vJoRP>

و - تفرض الضرائب بشكل يراعي إمكانية المكلفين

حيث إن الضرائب تكون حسب ما يستطيع المكلف أدائه من الدخل والأرباح , وكان للمشرع العراقي التفاتة تحمد بأنه ذكرها ضمن القانون الاسمي للبلاد¹ , وهذه القاعدة ترجع في الأساس إلى آراء العالم آدم سميث عندما تبنى محددات او قواعد قانونية لفرض الضريبة و منها ما يعرف بقاعدة العدالة الضريبية , بحيث يتم فرض الضرائب حسب مقدرة المكلفين و يكون تحملهم للعبء الضريبي متناسباً مع ما يدخل اليهم من دخول .²

ثانياً / أنواع الضريبة ومعايير فرضها

تنتهج الدول مناهج مختلفة عند تحديدها للوعاء الضريبي , معتمدة في ذلك على المقدرة التكاليفية للأفراد وهي ترتبط بالأموال وهذا على خلاف ما كان سائد سابقاً من فرض الضريبة على أساس الأشخاص الموجودين على إقليم دولة ما , وقد ينتج عن تشابه الوعاء الضريبي لدى بعض الدول ان يدفعها المكلف أكثر من مرة , فضلاً عن أن تقاطع معايير فرض الضريبة يؤدي إلى نفس النتيجة فيؤدي إلى اتباع المكلف وسائل احتيالية للتهرب من دفع الضريبة , ولأهمية هذا الأمر سوف نتناول بشيء من الإيجاز كلا المسألتين .

١ - أنواع الضريبة

ونلاحظ أن الإشكالية التي تثار بشأن فرض أكثر من ضريبة على نفس المكلف وعن نفس الوعاء الضريبي ولفس المدة الزمنية والذي يعرف بالازدواج الضريبي , تكون عادة في ظل ضريبة الدخل وضريبة رأس المال , وهذه الضرائب نفسها قد تكون محلاً لجريمتي التهرب والغش الضريبي , وبقدر تعلق الأمر بموضوعنا فسوف نتناول كلا من ضريبتى الدخل ورأس المال بشيء من الإيجاز .

أ / ضريبة الدخل

عرف قانون الضريبة العراقي الدخل بأنه " الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون " ³ , وعلى الرغم من المبدأ السائد من أن القوانين لا ينبغي أن تتطرق إلى إعطاء تعريفات لمنع تقييد النص بحدود معينة وعدم السماح باستخدام المرونة اللازمة عند تفسيره وتطبيقه مما يجعله يوصف بالجمود , إلا أننا نرى أن المشرع العراقي قد عمل خيراً عند إيراده لتحديد أنواع الدخل كونه يتضمن التزاماً مالياً وعبئاً إضافياً يفرض على المكلف وهذا يستلزم بالضرورة تحديده وتقييده على سبيل الحصر منعاً من التوسع في تفسيره , ومن ثم شمول إيرادات أخرى مما يخل بقاعدة اليقين والعدالة التي تحكم الضريبة .

ووفقاً لما جاء في نص المادة (الأولى/ ٢) فإنه تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية :

¹ نصت المادة الثامنة و العشرون من دستور جمهورية العراق الدائم للعام ٢٠٠٥ على "ثانياً : يعفى اصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب , بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى للامعيشة , و ينظم ذلك بقانون " (² د . عباس محمد نصر الله , مصدر سابق , ص ٣٧)
³ (المادة (الأولى/ ٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل المنشور في مجلة الوقائع العراقية بالعدد ٢٩١٧ في ٢٧ / ١٢ / ١٩٨٢ .

١- أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف .

٢- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات .

٣- بدلات إيجار الأراضي الزراعية .

٤ - قيمة العقار والتصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ أو البديل أيهما أكثر وتفرض الضريبة على مالك العقار أو حق التصرف فيه بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة¹ وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة...²

٥- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والاجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية أو المقدرة مما يخص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة (٤) من المادة الحادية والستين من هذا القانون³.

٦- كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق بشرط أن لا تكون حصة الربح بالرغم مما جاء في هذه المادة دخلا خاضعا للضريبة إذا كانت أية شركة قد نزلت أو يحق لها تنزيل الضريبة منها بموجب المادة الخامسة عشرة من هذا القانون على أن تؤخذ الحصة الموزعة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي كأساس لاحتساب تصاعد نسب الضريبة على المدخولات الأخرى".

وعرف المشرع الضريبي المصري الضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين في الباب الأول وفي بابه الثاني حدد الدخل على المرتبات و ما في حكمها من أموال يتقاضاها الممول^٤ في بابه الثاني والأنشطة التجارية والصناعية في بابه الثالث من قانون ضريبة الدخل المصري^٥.

وحدد المشرع الضريبي المصري الدخل الخاضعة للتحاسب الضريبي وهي المرتبات والأجور وما في حكمها من أموال يتحصل عليها الممول على سبيل المكافآت والأجور بعقد أو بغيره أو أرباح من حصته من الشركات وأمواله الناجمة من أعمال صناعية أو تجارية أو غير تجارية كالمهن والحرف وثوراته العقارية وأرباحه من المؤسسات التجارية أو الصناعية والحرف اليدوية والمشاريع الصغيرة والمحاجر والمناجم وآبار النفط وحتى تلك المتحققة من أنشطة تجارية أو صناعية ولمرة واحدة والعمولات المتحصلة من السمسرة العقارية أو العمولات للوكلاء بالعمولة والأرباح

¹ (يراجع المادة الرابعة عشرة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

² (يراجع المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

^{٥٠} (يراجع الفقرة ٤ من المادة الحادية والستين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

^٤ (وصف القانون الضريبي المصري الخاضع للضريبة ب (الممول) "الشخص الطبيعي او الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة" ينظر المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ بينما وصف المشرع الضريبي العراقي الشخص الخاضع للضريبة ب (المكلف) و هو "كل شخص يخضع للضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ينظر المادة الأولى الفقرة ٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

^٥ (قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ

المتصلة من أنشطة النقل المختلفة وأي أرباح تنجم من أعمال المقاولات الانشائية كبيع اجزاء من العمارات السكنية (شقق أو غرف أو مكاتب إدارية أو تجارية) أو شراء وبيع العمارات كاملة بأسلوب المحترف أي ربح يتحقق من أنشطة بيع وإيجار ناجمة عن الأنشطة العقارية والاموال المتحصلة من تأجير المحلات التجارية والآلات الصناعية والكهربائية او الميكانيكية و المحلات الصناعية واستئني الآلات التي تدخل في الأنشطة الزراعية كالجرافات وماكينات الاستصلاح والري وتدخل ضمن الارباح الخاضعة للضريبة ادارة وامتلاك الحضائر الخاصة بتربية الحيوانات اسماك وعجول ودجاج واستصلاح الاراضي الزراعية¹.

إن المشرع الضريبي العراقي بإعفائه الكثير من الأنشطة على خلاف المشرع الضريبي المصري , وهذه تحسب للمشرع العراقي لأنه أعفى أصحاب الدخل المنخفضة وأصحاب المشاريع الزراعية ومشاريع تربية الحيوانات وتدجينها وسنأتي على تفصيل ذلك في الفصل الثاني بشكل دقيق .

ب / ضريبة الشركات

عرف المشرع الضريبي العراقي الشركة بأنها "الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق"² وشمل بالشركة "شركات التضامن و شركات التوصية"³

"تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه إلى أصحاب الاسهم وتعد الشركة ومديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة ودفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المتقضية وكافة الامور المطلوب القيام بها عملاً بأحكام هذا القانون"⁴

ويمكننا القول إن النظام الضريبي في العراق على سبيل المثال لم يكتف بالاستقطاعات الضريبية للدخول أو رأس المال المتمثل بالعرضات او التداول ... , إنما أخضع الدخل والتداول والانفاق للاستقطاعات الضريبية وبتقسيمين من الضرائب (الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة)⁵.

ولكن المشرع الضريبي المصري حاول تقسيم الشركات إلى شركات الاموال⁶ وشركة الاشخاص⁷ وشركة الواقع⁸ و ملكية الشخص نصف أموال الشركة في شركة

¹ (ينظر المواد (٦ و ٩ و ١٧ و ١٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ

² (ينظر الفقرة السادسة من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

³ (ينظر الفقرة السابعة من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

^{٥٦} (يراجع الفقرة ٦ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

⁵ (د . علي هادي عطية الهلالي , الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة , كتاب مساعد لمنهاج المالية العامة و التشريع المالي جامعة النهدين , بغداد , ٢٠١٦ , ص ٦

^٦ (ينظر المادة الاولى من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ الذي دمج ثلاثة شركات تحت عنوان شركات الاموال

^٧ (ينظر المادة الاولى من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ الذي جمع نوعين من الشركات تحت مسمى شركات الاشخاص

⁸ (ينظر المادة الاولى من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ الذي وصف الشركة غير المعلنة و غير المؤسسة بإجراءات تأسيس فعلية بين شخصين طبيعيين

الاموال^١ وكذلك ملكية الشخص نصف اموال شركتين مجتمعة أو حق التصويت في مجلس إدارة الشركتين سوية^٢.

نشيد بتقسيم المشرع الضريبي المصري إلى الشركات بهذا النموذج , ونعتقد بأن حداثة القانون الضريبي المصري أعطته هذه الانفتاحة الحسنة , بالرغم من أن قانون ضريبة الدخل العراقي تجاوز تشريعه الاربعة عقود الا انه من القوانين التي تناولت أغلب المواضيع ولا ننسى أن قانون ضريبة الدخل العراقي الحالي قد تعدل سبع عشرة مرة إلا أنه لم يقسم الشركات كما حصل من التشريع الضريبي المصري .

ج - ضريبة العرصات /

ان هذه الضريبة تختلف عما هو عليه في قانون ضريبة العقار , لأن العقار وكما هو معروف عنه يختلف اختلافاً كلياً عن العرصة و حسننا فعل المشرع العراقي في إن أفرد العرصات ضمن قانون خاص بها^٣ يختلف عن قانون العقار^٤ حيث إن العرصة هي قطعة الارض الفارغة غير المشيد عليها أبنية أو غير مستغلة في مشروع تجاري أو استثماري أيا كان المالك أو جنس العقار^٥.

د - ضريبة القيمة المضافة / "هي مرحلة من مراحل تطور الفن المالي لضريبة المبيعات"^٦ وبعدها بعضهم من أشكال الضريبة غير المباشرة يتم فرضها على عدة مراحل و يمكن أن تكون هذه المراحل في مرحلة صناعة السلعة أو في مرحلة إيصالها للموزعين أو المرحلة الاخيرة من وصلها على شكل خدمات للمستهلك^٧.

٢ - معايير فرض الضريبة :-

ان الضريبة و كأي اجراء تتخذه الدولة في سبيل تسيير المرافق العامة فأن الضريبة لكي يتم اخضاع المكلفين يتوجب على الدولة ان تضع معايير او بموجبها تفرض الضريبة و يتم تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة و الأشخاص المعفيين من الضريبة كمحدودي الدخل و اسعارها و هل تستوفي لمرة واحدة حسب السلع او تدفع بشكل سنوي كضريبة الدخل او تدفع لمرة واحدة كضريبة العرصات، الا إن تراخي الإدارة الضريبية وتهاونها في تحصيل ديونها يؤدي إلى نشوء قرينة مفادها غياب اليقين بشأن الالتزام

(١) ينظر المادة الاولى من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ

(٢) ينظر المادة الاولى من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ

(٣) افرد المشرع العراقي للعرصات خاصة قانون خاص بها ينظم الضريبة فيها بالرغم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ١٦٧٦ بتاريخ ٣١ - ٥ - ١٩٦٢

(٤) افرد المشرع العراقي قانون ضريبة العقار المرقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل و الذي يخص العقارات (من بيوت و ملحقاتها و الاراضي الكبيرة التي يتم استغلالها و استثمارها غير الزراعية منها و السفن الثابتة و التي تستعمل للسكن او للتخزين او اغراض اخرى ترفيهية مثلاً و دار السكن و العقارات الحكومية ..

(٥) عرفت المادة الاولى من قانون ضريبة العرصات المرقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل في تعريفها للعرصات بالقول "الارض الواقعة ضمن حدود امانة العاصمة و البلديات في مراكز الالوية (المحافظات) و الاقضية و النواحي سواء كانت الارض مملوكة او موقوفة او مفوضة بالطابو او ممنوحة باللزمة و ذلك اذا لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لأغراض السكنى او لأي غرض من اغراض الاستثمار المقررة بموجب التعليمات الصادر وفق احكام هذا القانون"

(٦) د . شامل سامي عواد , مصدر سابق , ٨٠

(٧) حيدر على كاظم عيود , امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع و دورها في تعزيز الإيرادات الضريبية في العراق , رسالة ماجستير جامعة القادسية - كلية الادارة و الاقتصاد - قسم الاقتصاد , ٢٠٢٢ , ص ٢١

الضريبي الملقى على عاتق المكلف، الأمر الذي يُعدّ مساساً واضحاً بمفهوم الأمن القانوني الضريبي وإضعافاً لقاعدة اليقين الضريبي^(١).

وان النظريات التي سادت في القرن الثامن عشر والقرن التاسع عشر الى ارجاع اصل سلطة الدولة في استحقاقها للضرائب ينبع من حق الدولة في جزء من المنفعة التي تتحقق للمكلف من مزاولته للأنشطة التجارية الى عدة نظريات منها التضامن الاجتماعي النابع من سيادة الدولة الضريبية على اقليمها وقبلها فكرة عقداً بشكلٍ ضمنيّاً بين الدولة و رعاياها , وهذا قد ولد روابط متعددة بين الدولة و رعاياها و المقيمين على اقليمها والاشخاص الذين حققوا دخلاً على اراضيها²

لذا تلخص معايير فرض الضريبة بجملة من المعايير تبعاً لجنسية وموطن المكلف و موقع النشاط التجاري و هي كالآتي :

١ - التبعية السياسية كمعيار قانوني : (الجنسية)

إن هذا المعيار يعتمد على أن المكلف الخاضع للضريبة يحمل جنسية الدولة ويجب عليه لكي يساهم في دعم اقتصاد الدولة ان يساهم في تسديد ضريبة معينة ناتجة عن مقدار الارباح التي يكسبها .

٢ - التبعية الاجتماعية كمعيار قانوني : (معيار الإقامة)

او ما يسمى الموطن والقصد منه اقامة المكلف الخاضع للضريبة في مكان معين اقامة دائمة ويعد من مواطني الدولة و ليس ممن يحملون جنسيتها , وعلى سبيل المثال نص المشرع العراقي على "تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه"³ ويشار للإقامة احياناً بانها ذلك المكان الذي يقيم فيه الشخص منفرداً او بصحبة افراد من اسرته لمدة محددة من الزمن في هذه الدولة .^٤

و قد حدد المشرع الضريبي العراقي المقيم بالآتي :

- العراقي الذي يكون محل سكنه في العراق و لمدة أربعة أشهر من سنوية الضريبة المدة التي يتم بها التحاسب ضريبي و يشترط ان تكون ارباحه تحققت خلال هذه السنة , و كان له موطناً بشكل دائماً في العراق او محل عمله الرئيسي ف العراق , و ان لا يكون تغييره عن العراق تغييراً دائماً يجب ان يكون تغيماً مؤقتاً , و كذلك العراقيين الذي يعملون خارج العراق في دوائر الدولة و المتقاعدين العراقيين و المعارة خدماتهم من الحكومة العراقية الى الشخصيات المعنوية بالخارج , ممن يتم اعفاؤهم من ضريبة الدخل في هذه الدول .
- كذلك من المقيمين العرب الذي يعملون في داخل العراق بغض النظر عن مدة اقامتهم داخل العراق .
- الاجانب من غير العرب من الذي نجمت دخولهم خلال السنة الضريبية و كان يقيم في العراق و بشكل متصل لأربعة اشهر او كانت الإقامة ستة اشهر متقطعة .

^١ - د علي عبدالعباس نعيم، الفلسفة المالية الجديدة للمشرع العراقي ازاء الجامعات والكليات الأهلية، تعليق وتحليل لقرار المحكمة الاتحادية العليا في قضية كلية الرافدين الأهلية الجامعة ضد وزير المالية الاتحادي (رقم ١٠٣/اتحادية/٢٠٢٠) في ٢٠٢١/٦/٨، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، م١٢، ج٢، ع٢، جامعة الانبار، الانبار، ٢٠٢٢، ص٢٤٢

^٢ (د . طاهر الجنابي , مصدر سابق , ص ١٦٤ - ١٦٥

^٣ (الفقرة ١ من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

^٤ (د . علي هادي عطية الهلالي, مصدر سابق , ص ٣٢

- من كان مستخدم لدى الاشخاص المعنوية العراقية في داخل العراق و بغض النظر عن مدة اقامة داخل العراق , او ممن يملكون اختصاصاً فنياً و يتم استخدامهم في المشاريع الصناعية داخل العراق فقد منحهم المشرع الضريبي العراقي الاعفاء من ضريبة الدخل بموجب قانون تنمية الاستثمار الصناعي .
- الاشخاص المعنوية كافة العاملة بالعراق سواء أكان عملاً فعلياً أو إدارة رئيسية او مراقبة^١.

و قد حدد المشرع الضريبي المصري المقيم و كالاتي :

- كل من له موطن في مصر بشكل دام , او من كان مقيماً بمصر بشكل متصل او غير متصل و لمدة اكثر من ١٨٣ يوم خلال السنة .
- المصريين العاملين خارج مصر و يتقاضون مرتباتهم من الحكومة المصرية .
- الاشخاص المعنوية التي تأسست وفقاً للقوانين المرعية في مصر , او الاشخاص المعنوية التي يكون عمله الفعلي في مصر او مقره الرئيسي فيها .
- الاشخاص المعنوية التي تكون اكثر من نصف ملكيتها للدولة المصرية او احد الاشخاص المعنوية المصرية العامة^٢.

من خلال تحديد المقيم في القوانين الضريبية العراقية و المصرية نود ان نبين الآتي :

ان المشرع العراقي حسناً فعل حينما اعفى ضمناً العراقيين العاملين في الخارج من ضريبة الدخل اذا كان المكان الذي يعملون فيه لا يعفيهم .

وهذا خلاف ما موجود في القانون المصري حيث لم يتطرق الى هذه الجزئية بحيث لو كان المكان الذي يعمل فيه المصري لا يعفيه من ضريبة الدخل و القانون المصري لا يعفيه لأصبحنا امام ظاهرة ازدواج ضريبي .

ونلاحظ كذلك ان المشرع العراقي اعترف للأشخاص المعنوية التي تأسست وفقاً للقانون المرعي في العراق او وفق أي قانون اخر على خلاف القانون الضريبي المصري الذي اشترط ان تكون الشخصية المعنوية قد تأسست وفق القانون المصري .

ونلاحظ ايضاً ان المشرع الضريبي العراقي قد اعفى من ضريبة الدخل من يملكون اختصاص فني و يستخدمون في المشاريع الصناعية العراقية اعفاهم بموجب قانون تنمية الاستثمار الصناعي , و هذا ما لم نجده في القانون الضريبي المصري .

٣ - التبعية الاقتصادية كمعيار قانوني من حيث تحقق الارباح :

يتحقق الاخضاع الضريبي في حال تحققت الارباح على اقليم دولة من خلال ممارسة النشاط التجاري على اراضيها من مبدأ فرض السيادة الضريبية لهذه الدولة على اقليمها , و قد الزم المشرع العراقي باخضاع الأنشطة التجارية التي تتم على اقليم العراق للضريبة بقوله "تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق و ان لم يتسلمه فيه"³

٤ - التبعية للإقامة كمعيار قانوني :

^١ (يراجع الفقرة العاشرة من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

^٢ (يراجع المادة الثانية من قانون الضريبة على الدخل المصري المرقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

^٣ (يراجع الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

مكان اقامة الشخص فترة من الزمن و ليس لفترة دائمة و قد تتحقق وفقاً لما يتطلبه المشرع الضريبي من وقت تحقق الدخل الناتج من ممارسة عمل تجاري في مكان اقامته و ليس شرطاً ان يكون الخاضع من حاملي جنسية هذه الدولة التي تحققت الارباح على اقليمها , و من مبدأ التكافل الاجتماعي يخضع المكلف المقيم في دولة ما الى الضريبة على الدخل و يبرر ذلك بأن للدولة حق على هذا المكلف لقاء ما يحصل عليه من حماية له و لنشاطه التجاري¹

و نستطيع القول ان هذه المعايير يمكن ان تكون سبباً في الازدواج الضريبي اذا كان المكلف يحمل جنسية دولة و يقيم في دولة اخرى و لديه موطن في دولة ثالثة و انشطته التجارية في دولة رابعة و ان دخله و انشطته التجارية و تداوله في الدول الاربعة معرض للخضوع للاستقطاع الضريبي , فعليه اما ان نكون امام حالة ازدواج ضريبي او نكون امام حالة تهرب ضريبي باللجوء الى الغش و الخداع و قد جاءت المعاهدات و الاتفاقيات الضريبية الى تسوية كل هذه الخلافات .

الفرع الثاني : التدخل الدولي في تحديد السيادة الضريبية

ان دخول العراق في اتفاقيات منع التهرب الضريبي و منع الازدواج الضريبي قد يكون ذا تأثير كبير يجعل من الحكومة العراقية مقيدة الى حد ما باستعمال حقها في فرض سيادتها على اقليمها و مقيدة الى حد ما من انفاذ تشريعاتها الضريبية الداخلية دون التأثير بينود الاتفاقيات و لا يكون هناك استقلال مالي للدولة لأنها تنازلت عن بعض حقوقها عند دخولها في الاتفاقيات لأحراز مكسب اقتصادي متمثل بجذب الاستثمارات و الاموال الاجنبية الى اقليم الدولة , وضع الدولة امام تحديات تمثلت في قيدين مهمين تمثلت في القيود الاجتماعية و القيود التجارية .

أولاً / القيود الاجتماعية (منع التهرب الضريبي) و الحد من الازدواج الضريبي

ان لكل فعل قانوني تقدم عليه الدول بإرادتها الحرة حيث و على سبيل المثال ان العراق قد دخل في اتفاقيات و معاهدات لتجنب الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي

أمثلة على الاتفاقيات الضريبية التي وقعها العراق :

١ - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي : العراق وقع اتفاقيات مع بعض الدول لتجنب فرض ضرائب مزدوجة على نفس الدخل أو الأرباح .

أ - الإمارات العربية المتحدة : اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل و رأس المال لغرض تعزيز الاستثمارات المشتركة² و كما جاء في الأسباب الموجبة من توقيع الاتفاقية "بغية تطوير و تعزيز العلاقات الاقتصادية المتبادلة بين البلدين و تفادي الازدواج الضريبي و منع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل و رأس المال فيهما .

ب - الجمهورية الهنغارية : اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل و رأس المال³

¹ (د . علي هادي عطية الهلالي , مصدر سابق , ص ٣٢)
^٢ بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٩ قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب المالي المنشور بجريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٥٥٥ في ١٦ / ٩ / ٢٠١٩
³ (بموجب القانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٢٠ قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي من دفع الضرائب المفروضة على الدخل و رأس المال المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٦١٠ في ٤ / ١ / ٢٠٢١)

ج - جمهورية كوريا الجنوبية : اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي¹

د - الأردن : اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي تم توقيعها في عام ٢٠٠٧.

هـ - الكويت : لتعزيز العلاقات الاقتصادية وتجنب الازدواج الضريبي .

و - اتفاقية جمهورية العراق الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب المالي مع حكومة المملكة العربية السعودية^٢ و كان الاتفاق يختص بالضرائب على الدخل و رأس المال

ز - اتفاقية جمهورية العراق مع الجمهورية التركية على تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب المالي على الدخل و رأس المال .^٣

ح - اتفاقية جمهورية العراق مع حكومة الجمهورية الاسلامية الايرانية بشأن تجنب الازدواج الضريبي منع التهرب المالي فيما يخص ضريبيتي الدخل و رأس المال .^٤

والغرض من دخول الدول في مثل هكذا اتفاقيات و معاهدات قد تسلبها جزءاً او كل سيادتها الضريبية بما يخص الأنشطة الضريبية العابرة نتائج تصب لصالحها بموجب دخول الدولة في اتفاقيات منع التهرب الضريبي و الحد من الازدواج الضريبي تجعلها امام قيود تشريعية وهذا يجعلنا امام عدة تساؤلات :

١ - ما هي الاسباب التي دفعت الدول للدخول في هذه الاتفاقيات , بالرغم من التزامها بالاتفاقية يمثل قيد على سيادتها التشريعية الضريبية على اقليمها ؟

- نرى ان السبب الرئيس في اقتران الدول في معاهدات ضريبية و تجارية و خصوصاً النامية منها هو تحقيق هدف جذب الاستثمارات الاجنبية للدولة .
- تحتاج الدول الداخلة في معاهدات ضريبية دولية , للحد من ازدواج الضريبي⁵ و ذلك من خلال تبادل المعلومات عن الأنشطة الضريبية العابرة للحدود .

● الاتفاق على تقسيم المبالغ المتحصلة من اخضاع السلع و البضائع للضريبة بين الدول المتعاهدة⁶

● نرى ان الدول الداخلة في معاهدات و اتفاقيات ضريبية تروم الوصول الى اجتذاب الخبرات الفنية و الصناعية و التكنولوجية المتطورة للبلدان التي تفتقر لها و خصوصاً النامية منها .

٢ - ماهي النتائج المترتبة على هذه القيود التي تغل يد المشرع الضريبي .

¹ (تم التوقيع عليها من قبل ممثل وزارة المالية في العاصمة الاردنية عمان منشورة على الرابط <https://mofa.gov.iq/amman/?p=1269> تاريخ الزيارة ٢٧ / ٥ / ٢٠٢٥)

^٢ (الصندوق العراقي للتنمية الخارجية منشور على الموقع الالكتروني <https://linksshortcut.com/eWvqJ> تاريخ الزيارة ٢٨ / ٥ / ٢٠٢٥)

^٣ (الصندوق العراقي للتنمية الخارجية منشور على الموقع الالكتروني <https://linksshortcut.com/eWvqJ> تاريخ الزيارة ٢٨ / ٥ / ٢٠٢٥)

^٤ (الصندوق العراقي للتنمية الخارجية منشور على الموقع الالكتروني <https://linksshortcut.com/eWvqJ> تاريخ الزيارة ٢٨ / ٥ / ٢٠٢٥)

⁵ (عبد الله محمد العادلي , الضرائب الدولية , ص ٣٦ , مقال منشور في مجلة المال و التجارة , الناشر نادي التجارة , عد ٤٢٧ , مصر , ٢ / ٢٠٠٤)

⁶ (عبد الله محمد العادلي , مصدر سابق , ص ٣٦)

- - نرى بأن الدولة أصبحت مقيدة في فرض الضرائب : كونها ملتزمة ببنود الاتفاقات التي تفرض عليها عدم اخضاع الشركات الاجنبية و المستثمرين الاجانب للاستقطاعات الضريبية .
- تقييد يد المشرع الوطني عن فرض ضرائب في الحالات الطارئة و الاستثنائية :
- لان المشرع الوطني الملزم ببنود الاتفاقية لا يستطيع ان يسن قانون جديد او يعدل من قانون نافذ الا بعد استحصال الموافقات الاصولية من الدول الداخل معها في هذه الاتفاقات و ان اي اصلاحات ضريبية محكومة بالالتزام الدولي ضمن الاطار العام للاتفاقيات .
- التزام المشرع الوطني بالقواعد و الاجراءات المحددة في الاتفاقيات (من هي الدولة مستحقة الضريبة و من هي الدولة الملزمة بتقديم الاعفاءات الضريبية)

٣ - ما هي النتائج المرجوة من دخولها في مثل هذه الاتفاقيات التي تجعلها ملتزمة بتطبيق بنود الاتفاقية على اقليمها و تقييد يد المشرع الضريبي من سن تشريعات ضريبية خاصة او استثنائية او عند حالات الطوارئ ؟

- نرى ان الدول الداخلة في اتفاقيات و معاهدات ضريبية تأمل على تشجيع و جذب الاستثمارات الاجنبية للبلد .
- و كذلك ترجوا الدول من خلال دخولها في الاتفاقيات الضريبية الحصول تنمية الموارد المالية للدولة من خلال الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي .
- ٤ - ما هي النتائج الايجابية التي تعود على الدول الداخلة بالمعاهدات الضريبية.

- ان تنامي التعاون الدولي في مجال الضرائب الدولية يكون عامل لانخفاض القرار السيادي الداخلي : حيث ان من الشروط الملزمة للدخول بالاتفاقيات اتاحة معلومات تخص الضرائب و الانشطة التجارية لغرض الحد من التهرب الضريبي و بدوره يكون عاملاً لتقليل الحجب للحسابات في المصارف ضمن اقليم الدولة , و هذه الفقرة بحد ذاتها يمكن ان تصنف كأحد المزايا منم مبدأ تشاركي حيث ان اتاحة المعلومات الضريبية مثلما يكون احد العيوب يكون احد المزايا , كون الدولة الداخلة في معاهدة تتيح لبقية الدول معلوماتها بالنتيجة هي تأخذ من بقية الدول الاعضاء معلومات عن مواطنيها تمكنها من توظيفها اثناء عملية فرض الضرائب .
- انتعاش المناخ الاستثماري في الدولة : حيث ان من المزايا التي تجعل الدول و خصوصاً النامية منها تصبح عضواً في هذه الاتفاقيات هو لغرض تشكيل بيئة استثمارية مستقرة لجذب المستثمرين الاجانب .
- تمكين الدولة الداخلة في معاهدة ضريبية يساهم في تنامي التعاون الدولي و الشفافية بين الدول الداخلة في المعاهدات الضريبية و كذلك من الحصول على معلومات المستثمرين و القائمين بالأنشطة التجارية من معلومات تخص جميع انشطتهم التجارية و حساباتهم المصرفية .
- ٥ - ماهي النتائج السلبية التي تلحق الدول الداخلة في اتفاقيات ضريبية دولية ؟

- احتمالية انخفاض الاموال المتحصلة من الضرائب : لان بموجب الاتفاقيات الضريبية سوف يكون هنالك اعفاءات ضريبية و سماعات ضريبية للأشخاص المعنوية و الطبيعية و حصولهم على الكثير من المزايا لغرض جذبهم اقليم الدولة , و قد ساهمت هذه الاجراءات بأن تنقل الشركات انشطتها التجارية للدول التي توفر اقل نسبة من الاستقطاعات الضريبية .
- بموجب الاتفاقيات الضريبية الدولية و من مبدأ مشاركة البيانات و المعلومات عن الانشطة التجارية يصبح لزاماً على الدولة الداخلة بالاتفاقية ان تتيح جميع المعلومات المتوفرة عن مواطنيها للدول الاخرى الداخلة معها .

- رفع السرية عن حسابات الخاضعين المصرفية وفتحها للدول الداخلة معها في الاتفاقية .
 - يتوجب على الدولة الداخلة في الاتفاقية الدولية العمل بتوازن بشكل تحديداً كبيراً للتوفيق بين التشريع الضريبي الداخلي و التزامها الدولي ويجعل سيادتها الضريبية على المحك .
 - الالتزام التام من قبل الدولة المنضمة بعدم تعديل قانون ضريبي نافذ او تشريع و سن قانون ضريبي جديد بدون الرجوع للدول الاخر الداخلة معها في الاتفاقية .
 - ان منح السمحات الضريبية و الاعفاءات على المنتوجات المستورة يمكن ان يضر بحماية المنتوجات المحلية .
- ثانياً / القيود التجارية (اتفاقيات الاستثمار نموذجاً)

إن هذا التفصيل مهم جداً لأنه يضع الدولة امام التزامات جديدة بحيث تتنازل الدولة ضمناً عن بعض سيادتها الضريبية التي تمارسها على اقليمها وخارجه لأنها تكون متأثرة بالالتزام جديد وهو الاتفاقيات التي تبرمها بحيث لا تبقى السيادة الضريبية للدولة مطلقة بل يترتب عليها تطبيق الاتفاقيات و التخلي ولو جزئياً عن السيادة المطلقة ومن هذه الاتفاقيات (اتفاقيات تشجيع الاستثمار , اتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي , اتفاقيات التجارة الحرة , ... الخ) وهناك الكثير من القيود التي تواجه المشرع حيث ان اغلب الدول تلجأ الى تشريع قوانين استثمار¹ لكي تجذب المستثمرين الاجانب و على سبيل المثال شرع العراق قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ و عقد الاتفاقيات والمعاهدات الاستثمارية على سبيل تشجيع الاستثمار و جذب الاستثمارات الاجنبية للعراق الا انه واجه مشاكل عدة مع مواطنته كونه قد قدم الكثير من المزايا للمستثمر الاجنبي .

وان اي استثمار اجنبي في اي دولة ما يحتاج الى الكثير من المقومات لكي ينجح منها الاستقرار الامني و السياسي و الاقتصادي .

وان ما يشجع الاستثمار في اي دولة هو وجود الحماية له في صلب اغلب الدساتير و كذلك الحماية المقررة في متن الاتفاقية او المعاهدة الخاصة بالاستثمار بين الدولتين المضيفة و المستضيفة بحث ترسل هذه الحماية اشارات ايجابية على تشجيع المستثمرين على الاستثمار في البلدان المستضيفة³

إن تفاوت مستويات الضرائب بين دول العالم، مبروراً بمرونة الحركة التي توفرها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، أفرز تحديات جديدة أمام تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتمكن بعض أصحاب الأعمال من تحويل نشاطاتهم إلى دول منخفضة الضرائب، بينما يفتقر الأفراد العاديون لهذه الإمكانية. كما أن التطور التكنولوجي في المعاملات المالية عبر الإنترنت فرض صعوبات إضافية على عملية الفحص الضريبي الشامل، إذ بات من الضروري تحديد ارتباط المكلف بدولة معينة من خلال وجود كيان أو ممثل لها لضمان حقها في فرض الضريبة على الدخل المتأتي من نشاط دائم أو شبه دائم. غير أن بروز التجارة الإلكترونية أضعف هذا الأساس، لكونها تتيح ممارسة النشاطات دون الحاجة إلى وجود فعلي، الأمر الذي كشف عن قصور القواعد التقليدية

¹ (ورد تعريف الاستثمار (توظيف رأس المال في أي نشاط او مشروع اقتصادي يعود بمنفعة على الاقتصاد الوطني وفقاً لأحكام هذا القانون) في المادة الاولى الفقرة سادساً من قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦

² (منشور في الوقائع العراقية بالعدد ٤٠٣١ بتاريخ ١٧ / ١ / ٢٠٠٧

³ (سمير محمد على ناموس , حماية الاستثمارات الاجنبية و اثر السياسة الضريبية في جذبها , دار هاتريك للنشر و التوزيع , العراق اربيل , ٢٠٢٣ , ص ١٠٧

لضريبة الدخل في إيجاد معالجة عادلة، وأدى في النهاية إلى إشكالية فرض الازدواج الضريبي على الصفقة الواحدة⁽¹⁾.

وان الهدف الرئيسي من وجود قوانين الاستثمار في البلدان هو لتشجيع المستثمرين على نقل اعمالهم الاستثمارية و التجارية خارج اقليم دولتهم لغرض استفادة الدول المستضيفة من دخول رؤوس الاموال الى بلدانهم و خلق بيئة استثمارية تجارية تساعد على تنمية الحركة الاقتصادية و كذلك تطوير البلدان و خصوصاً النامية و نقل الخبرات الفنية و التكنولوجية , و على سبيل المثال كان نص المشرع العراقي تشريع قانون الاستثمار "يهدف هذا القانون الى ما يأتي:

١ - تشجيع الاستثمارات و نقل التقنيات الحديثة للإسهام في عملية تنمية العراق و تطويره و توسيع قاعدته الانتاجية و الخدمية و تنويعها .

٢ - تشجيع القطاع الخاص العراقي و الاجنبي و المختلط للاستثمار في العراق من خلال توفير التسهيلات اللازمة لتأسيس المشاريع الاستثمارية و تعزيز القدرة التنافسية للمشاريع المشمولة بأحكام هذا القانون في الاسواق المحلية و الاجنبية

٣ - تنمية الموارد البشرية حسب متطلبات السوق و توفير فرص عمل للعراقيين

٤ - حماية حقوق و ممتلكات المستثمرين .

٥ - توسيع الصادرات و تعزيز ميزان المدفوعات و الميزان التجاري للعراق ."²

وتمثلت هذه الحماية في تضمينها في النصوص التشريعية من خلال النص على حماية الملكية الخاصة و عدم المساس بها كما جاء على سبيل المثال في دستور جمهورية العراق للعام ٢٠٠٥ "أولاً : الملكية الخاصة مصونة , و يحق للمالك الانتفاع بها و استغلالها و التصرف بها , في حدود القانون.

ثانياً : ولا يجوز نزع الملكية الا لأغراض المنفعة العامة مقابل تعويض عادل,..."³

و كذلك نص قانون الاستثمار العراقي في الفقرة الرابعة من المادة الثانية منه على " حماية حقوق و ممتلكات المستثمرين" في اشارة واضحة الى التطمينات التي يقدمها العراق في سبيل جذب و تشجيع المستثمرين⁴

وان الحماية القانونية للاستثمار و ان كانت متضمنة في اغلب الدساتير في العالم و منصوص عليها في كل قوانين العام الداخلية سواء كانت قوانين عامة نصت على حماية الملكية الخاصة او قوانين خاصة تخص الاستثمار , و كذلك وللحاجة الى وجود حماية اكبر فقد وجد على المستوى الدولي هنالك مؤسسات تعنى بحماية الاستثمار على سبيل المثال

- المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار المؤسس من قبل البنك الدولي .
- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار و التي تم تأسيسها عام ١٩٧١ من قبل خمس دول عربية (مصر , سوريا , السودان , الاردن , الكويت) و التي انشأت كمخرجات مؤتمر التنمية الصناعية للدول العربية المقام في الكويت و اعتبرت

^١ - د علي عبدالعباس نعيم، تحديات التحاسب الضريبي عن عقود التجارة الالكترونية دراسة قانونية، مجلة دراسات البصرة، ع ٤٤ ، جامعة البصرة، البصرة، ٢٠٢٢، ص ١٩

^٢ (المادة الفقرة خامساً من الثانية من قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل

^٣ (المادة الثالثة و العشرون من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥

^٤ (الفقرة رابعاً من المادة الثانية من قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل

- نافذت مطلع نيسان ١٩٧٤ بعد ان صادقت عليها اثنتا عشرة دولة عربية وانضمت جميع الدول إليها لاحقاً .
- الوكالة الدولية لضمان الاستثمار والمشكلة من قبل البنك الدولي عام ١٩٨٥
- واعتبرت نافذت من الثاني عشر من نيسان العام ١٩٨٨ بعد ان صادقت عليها خمس دول اعضاء بما فيها سويسرا .
- ان المشرع العراقي و في سبيل تشجيع الاستثمار في العراق فقد بذل الكثير من الجهود التي تمكنه من المضي باتجاه مساحة استثمارية فقد وقع العراق بتاريخ ٢٤ / ٦ / ٢٠٢٤ على اتفاقية سنغافورة للمستثمرين .
- وان لغاية العام ٢٠١٢ تم التوقيع من قبل الحكومة العراقية على اثنان وثلاثون اتفاقية ثنائية و دخل في اتفاقيات جماعية و عددها تسعة كل هذا الاتفاقيات تخص الاستثمار ضمن الجامعة العربية .
- وكذلك وقعت الحكومة العراقية مع الحكومة اليابانية بتاريخ ٧ / ٦ / ٢٠١٢ اتفاقية تشجيع و حماية الاستثمار بين حكومة جمهورية العراق وحكومة اليابان .
- وتم التوقيع في طهران اتفاقية تشجيع و حماية الاستثمارات بين حكومة جمهورية العراق وحكومة الجمهورية الاسلامية الايرانية في ٢٢ ايلول ٢٠٢٠ .

المصادر و المراجع

أولاً : الكتب العامة و المتخصصة

- ١ - احسان حميد المفرجي وآخرون, النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق, المكتبة القانونية, بغداد, ١٩٩٠
- ٢ - جمال محمد معاطي موافي , المنازعات الضريبية , ط ١ , مطبعة سامي , اسكندرية مصر , ٢٠١٧
- ٣ - سمير محمد علي ناموس , حماية الاستثمارات الاجنبية و اثر السياسة الضريبية في جذبها , ط ١ , هاترك للنشر و التوزيع , اربيل , ٢٠٢٣
- ٤ - سوزي عدلي ناشد, ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية, ط ١, منشورات الحلبي الحقوقية, ٢٠٠٨,
- ٥ - صفاء فتوح جمعة , المفهوم المعاصر للضريبة و دورها في تمويل المشروعات القومية , المركز القومي للإصدارات القانونية , مصر , ط ١ , ٢٠٢٠
- ٦ - طاهر الجنابي, علم المالية العامة والتشريع المالي , شركة العاتك لصناعة الكتاب , بيروت , ٢٠١٧ - ٢٠١٨
- ٧ - عباس محمد نصر الله , النظرية العامة للضريبة , ط ١ , منشورات زين الحقوقية , لبنان, ٢٠١٥
- ٨ - عبد الباسط جاسم الزبيدي , وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي , ط ١ , دار الحامد للنشر و التوزيع , الاردن , ٢٠٠٨

^١ (سمير محمد علي ناموس , مصدر سابق , ص ١١٦ - ١٢١)

- ٩ - عبد الحميد عفيف , فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة , جامعة فرحات عباس , سطيف , الجزائر , ٢٠١٥
- ١٠ - عبد الحميد محمد القاضي , مبادئ المالية العامة , ط ١ , دار النهضة العربية , مصر , ٢٠٠٠
- ١١ - عبد الله الصعيدي , التشريع الضريبي , ط ١ , قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ , دار النهضة العربية , ٢٠٠٦
- ١٢ - علي لطفي , اقتصاديات المالية العامة , القاهرة , مكتبة عين شمس , ١٩٩٦

- ١٣ - علي هادي عطية الهلالي , الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة , كتاب مساعد لمنهاج المالية العامة و التشريع المالي , جامعة النهدين , بغداد , ٢٠٢٢
- ١٤ - محمد حلاق و عبد الهادي حردان , دراسة في التشريع الضريبي , منشورات جامعة حلب , دمشق - سوريا , ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤
- ١٥ - يونس أحمد البطريق و حامد عبد الحميد دراز , المالية العامة ج ١ , كلية التجارة , جامعة الاسكندرية , ٢٠٠١

ثانياً / الكتب المترجمة

- ١ - أوليفيه دو هاميل , ايف ميني , المعجم الدستوري , ط ١ , المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع , ترجمة منصور القاضي , مراجعة د . زهير شكر , بيروت لبنان , ١٩٩٦
- ٢ - جيمس جوارتيني و ريجارد استروب , الاقتصاد الكلي , الاختيار العام و الخاص , ط ١ , دار المريخ للنشر , ترجمة عبد الفتاح عبد المجيد و عبد العظيم محمد و كامل العاني , تقديم سلطان محمد , الرياض , ١٩٩٩
- ٣ - ماري دوبيوي بيار , القانون الدولي العام , المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع , ترجمة د . محمد عرب و د . سليم حداد , بيروت لبنان , ٢٠٠٨ , ص ٤١

ثالثاً : الرسائل الجامعية

- ١ - حيدر علي كاظم عبود , امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع و دورها في تعزيز الإيرادات الضريبية في العراق , رسالة ماجستير جامعة القادسية - كلية الادارة و الاقتصاد - قسم الاقتصاد , ٢٠٢٢

رابعاً : البحوث و الدراسات

- ١ - اشرف حنا , الضرائب الدولية في التشريع المصري , ورقة عمل مشاركة في الورشة المعقودة بين الغرفة الالمانية و شركة WTS Egypt LLC , مصر , ٢٠١٩
- ٢ - د . خيري عثمان فريز فرج , السياسة الضريبية و اثرها على التصدير , بحث منشور في مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية و الاقتصادية مج ٤٥ , ع ٤٥ , تموز ٢٠٢١ , ص ٥٢٥
- ٣ - سمير حمياز , إشكالية مفهوم السيادة الوطنية في ظل المتغيرات الدولية الراهنة , قسم العلوم السياسية و العلاقات الدولية , منشور في منتدى الحوار الثقافي , ع ١ , مج ٥ , ١٥ / ٣ / ٢٠١٦ , ص ٢٨٣ , متاح على الرابط <https://asjp.cerist.dz/en/article/102142>
- ٤ - شامل سامي عواد , قراءة في آثار التهرب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة , بحث منشور , مجلة كلية المعارف الجامعة , الانبار العراق , ع ٢ , مج ٣٣ , ٣١ أيار ٢٠٢٢
- ٥ - عبد الله محمد العادلي , الضرائب الدولية ٢ , مقال منشور , مجلة المال و التجارة , ع ٤٢٧ , نادي التجارة , ت ٢ / ٢٠٠٤

- ٦ - د علي عبدالعباس نعيم , الفلسفة المالية الجديدة للمشرع العراقي إزاء الجامعات والكليات الأهلية , تعليق و تحليل لقرار المحكمة الاتحادية العليا في قضية كلية الرافدين الأهلية الجامعة ضد وزير المالية الاتحادي (رقم ١٠٣/١٠٣/٢٠٢٠) في ٢٠٢١/٦/٨ , مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية و السياسية , م ١٢ , ع ٧٢ , ج ٢ , جامعة الانبار , الانبار , ٢٠٢٢ , ص ٢٤٢

- ٧ - د علي عبدالعباس نعيم , تحديات التحاسب الضريبي عن عقود التجارة الالكترونية دراسة قانونية , مجلة دراسات البصرة , ع ٤٤ , جامعة البصرة , البصرة , ٢٠٢٢ , ص ٤١٩

- ٨ - وليد محمد رضا الشناوي , تدويل اجراءات وضع القانون : تقييد ام تمكين السلطة التنفيذية , بحث منشور في مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية , ع ٥١ , مج ٢ , المنصورة مصر , ٢٠١٢

خامساً : مصادر الانترنت

- ١ - احمد يوسف احمد , السيادة الوطنية في ظل المتغيرات العالمية, مدير معهد البحوث والدراسات العربية, المركز الوطني للتوثيق , المندوبية السامية للتخطيط , المغرب , منشور على الرابط الآتي <https://linksshortcut.com/ZBUXI> تأريخ الزيارة ٣ / ٣ / ٢٠٢٥
- ٢- <http://supreme.justia.com/us/11/116/case.html>
- ٣- <https://mofa.gov.iq/amman/?p=1269>
- ٤ - <https://linksshortcut.com/yeqTO>
- ٥ - <https://linksshortcut.com/ZBUXI>

سادساً : الدساتير

- ١ - دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥

سابعاً : القوانين

- ١- قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل
- ٢- قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل
- ٣- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل
- ٤ - قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ٩ / ٦ / ٢٠٠٥ (ملحق)
- ٥- قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٠٣١ بتاريخ ١٧ / ٢٠٠٧ / ١
- ٦ - القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٩ الخاص بتصديق الاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب المالي بين الجمهورية العراقية و الحكومة الاماراتية المنشور بجريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٥٥٥ في ١٦ / ٩ / ٢٠١٩
- ٧ - القانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٢٠ قانون تصديق اتفاقية الازدواج الضريبي و منع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل و رأس المال بين كومة جمهورية العراق و الحكومة الهنغارية المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٦١٠ في ٤ / ١ / ٢٠٢١

ثامناً : الاتفاقيات و تقارير المنظمات

- ١ - اتفاقية جنيف الرابعة للعام ١٩٤٩
- ٢- اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادية و التنمية لعام ١٩٦٠/١٢/١٤
- ٣ - اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة" والتي صادق العراق عليها بموجب القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٩ والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية رقم العدد ٤٥٥٥ في ١٧ محرم ١٤٤١ هـ / الموافق ١٦ ايلول ٢٠١٩ م , السنة الحادية و الستين
- ٤ - اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة الهنغارية " والتي صادق العراق عليها بموجب القانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٢٠ والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية رقم العدد 4610 في ٢٠ جمادى الاولى ١٤٤٢ هـ / الموافق ٤ كانون الثاني ٢٠٢١

Sources and references

١. Ihsan Hamid Al-Mufarji and others, The General Theory of Constitutional Law and the Constitutional System in Iraq, Legal Library, Baghdad, 1990
٢. Jamal Muhammad Maati Muwafi, Tax Disputes, 1st ed., Sami Press, Alexandria, Egypt, 2017
٣. Samir Muhammad Ali Namous, Protecting Foreign Investments and the Impact of Tax Policy on Attracting Them, 1st ed., Hatrak Publishing and Distribution, Erbil, 2023
٤. Suzy Adly Nashed, The Phenomenon of International Tax Evasion and Its Impact on the Economies of Developing Countries, 1st ed., Al-Halabi Legal Publications, 2008.
٥. Safaa Fattouh Juma, The Contemporary Concept of Taxation and Its Role in Financing National Projects, National Center for Legal Publications, Egypt, 1st ed., 2020.
٦. Taher Al-Janabi, Public Finance and Financial Legislation, Al-Atik Book Company, Beirut, 2017-2018.
٧. Abbas Muhammad Nasrallah, The General Theory of Taxation, 1st ed., Zain Legal Publications, Lebanon, 2015.
٨. Abdul Basit Jassim Al-Zubaidi, The Income Tax Basis in Tax Legislation, 1st ed., Dar Al-Hamed for Publishing and Distribution, Jordan, 2008.
٩. Abdul Hamid Afif, The Effectiveness of Tax Policy in Achieving Sustainable Development, Ferhat Abbas University, Setif, Algeria, 2015.
١٠. Abdul Hamid Muhammad Al-Qadi, Principles of Public Finance, 1st ed., Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Egypt, 2000.
١١. Abdullah Al-Saidi, Tax Legislation, 1st ed., Income Tax Law No. 91 of 2005, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, 2006.
- Ali Lutfi, Economics of Public Finance, Cairo, Ain Shams Library, 1996.

الخاتمة

وبعد انتهاء دراستنا في بحثنا الموسوم "السيادة الضريبية"، فقد توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات نوردتها فيما يلي:

أولا: الاستنتاجات

١- السيادة الضريبية في الأصل تمثل انعكاس لسلطة الملك على جميع ما تتضمنه مملكته، وتغير مفهومها تدريجيا وضاق نطاقها بظهور المستجدات القانونية كالاتفاقيات والمعاهدات الدولية المنظمة للضريبة على مستوى الدول التي انضمت لهذه الاتفاقية.

٢- تلتزم الدول المنظمة للاتفاقيات الدولية المتعددة أو الثنائية الأطراف بتنفيذ بنود الاتفاقية وأن تطور من تشريعاتها الداخلية وتعديلها وفقا لما ينسجم مع هذه الاتفاقيات.

٣- أن مبدأ السيادة الضريبية مبدأ حاكم وأصيل ينهض حتى لو لم تتوفر السيادة السياسية الكاملة للدولة , كما هو الحال في الدول ذات النظام الفيدرالي أو الدولة الواقعة تحت نير الاحتلال .

٤- يرتبط مبدأ السيادة الضريبية بمبدأ إقليمية القوانين والتبعية الاقتصادية و استنادا له تحدد الدول الأشخاص المكلفين بالضرائب والأوعية الضريبية و السماحات والإعفاءات .

ثانيا : النتائج

١- نرى ضرورة أن يراعي المشرع العراقي إجراء التعديلات والتحديثات على القوانين الضريبية بما ينسجم مع الاتفاقيات والمعاهدات الدولية والمستجدات القانونية في مجال الضريبة عالميا.

٢- نوصي الجهات التنفيذية بإتباع مبدأ الشفافية في الإجراءات والخطوات المتبعة في فرض الضريبة واستيفاءها بما يحقق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي وبما يضمن عدم حدوث الازدواج الضريبي.

٣- نوصي المشرع بإصدار تعليمات أو أنظمة تنظم منع التهرب و الاحتيال الضريبي وفق أسس علمية ومحاسبية دقيقة مقترنة بجزاء عادل لمن يرتكب جريمة الاحتيال أو الغش الضريبي.

٤- نقترح على الجهات المختصة السعي نحو زيادة إبرام الاتفاقيات المتعددة أو الثنائية مع الدول الأخرى لغرض الوصول الى التوازن في المردود الضريبي ومن أجل منع الازدواج و التهرب الضريبي وإتباع مبدأ التنسيق الضريبي بما يحفظ السيادة الضريبية ويضمن عدم الاستيلاء على الواردات الضريبية .