

الازدواج الضريبي وطرق معالجته في العراق

قحطان عسكر باقر

الدكتور سعد العطية

جامعة كركوك / كلية القانون والعلوم السياسية

Double Taxation and Methods of Addressing It in Iraq

Qahtan Askar Baqir

Dr. Saad Al-Attayah

University of Kirkuk / College of Law and Political Science

المستخلص: إن تعمد الإرادة التشريعية في دولة ما إلى إخضاع المُكلف ذاته لأكثر من ضريبة من النوع نفسه، وعلى المال ذاته والسبب عينه في المدة ذاتها، يثقل كاهل المكلف بأكثر من طاقته التكلفة، وخصوصاً عندما يكون هذه المكلف من الأجانب المقيمين في إقليمها، ذلك يقود إلى الظلم الذي يهدر العدالة الضريبية التي تقضي بأن يسهم كل مكلف بتأمين النفقات العامة وفق مقدراته التكلفة، فضلاً عن الآثار الضارة التي تلحق بالمُكلف، إذ يمثل تكاليف إضافية على عاتقه، يضاف إلى العبء الأصلي، ليستغرق الجزء الأكثر من الأرباح المحققة من قبله، وهذا الأمر قد يدفعه إلى استخدام السبل المتاحة أمامه كافة سواءً أكانت مشروعة أم غير مشروعة، للتهرب من دفع الضريبة، إضافة إلى ما يصيب الدولة من مخاطر اقتصادية، فضلاً عن الصعاب التي تواجهها الإدارة الضريبية نتيجة تعدد القوانين المنظمة لأحكام الضريبة، والتي تخلق منها ظاهرة الازدواج الضريبي، وإزاء كل الآثار السلبية الناتجة من حدوث الازدواج الضريبي، كانت هذه الظاهرة محلاً لاهتمام الدول، فقد سعت بإرادتها المنفردة إلى جعل تشريعاتها الضريبية متناغمة ومتناسقة بشكل خالٍ من الازدواج الضريبي، وعانقت الاتفاقيات الدولية من أجل ما يعالج مخاطرها، إضافة إلى جهود المعاهد العلمية والمنظمات الدولية التي سعت جاهدة لصنع الحلول والأسس التي يمكن بمراعاتها معالجة الازدواج الضريبي

الكلمات المفتاحية: - الازدواج الضريبي , العراق , الضريبة

Abstract: When a country's legislative will deliberately subjects the same taxpayer to more than one tax of the same type, on the same money, and for the same reason, during the same period, it burdens the taxpayer beyond their capacity, especially when the taxpayer is a foreign resident.

This leads to injustice, undermining the principle of tax fairness, which dictates that each taxpayer should contribute to public expenditures according to their ability to pay. Furthermore, it has detrimental effects on the taxpayer, as it represents additional costs on top of the original burden, consuming a larger portion of their profits. This may drive them to use all available means, whether legal or illegal, to evade taxes. In addition, it poses economic risks to the state, as well as difficulties for tax administration due to the multiplicity of laws regulating tax provisions, creating the phenomenon of double taxation. Given all the negative consequences of double taxation, this phenomenon has been a focus of attention for countries, which have unilaterally sought to harmonize their tax legislation. It is consistent and free from double taxation, and it has embraced international agreements to address its risks, in addition to the efforts of scientific institutes and international organizations that have strived to create solutions and foundations that can be taken into account to address double taxation.

Keywords: Double taxation, Iraq, tax

المقدمة

إن تعمد الإرادة التشريعية في دولة ما إلى إخضاع المُكلف ذاته لأكثر من ضريبة من النوع نفسه، وعلى المال ذاته والسبب عينة في المدة ذاتها، يتقل كاهل المكلف بأكثر من طاقته التكلفة، وخصوصاً عندما يكون هذه المكلف من الأجانب المقيمين في إقليمها، ذلك يقود إلى الظلم الذي يهدر العدالة الضريبية التي تقضي بأن يسهم كل مكلف بتأمين النفقات العامة وفق قدرته التكلفة، فضلاً عن الآثار الضارة التي تلحق بالمكلف، إذ يمثل تكاليف إضافية على عاتقه، يضاف إلى العبء الأصلي، ليستغرق الجزء الأكثر من الأرباح المحققة من قبله، وهذا الأمر قد يدفعه إلى استخدام السبل المتاحة أمامه كافة سواءً أكانت مشروعة أم غير مشروعة، للتهرب من دفع الضريبة، إضافة إلى ما يصيب الدولة من مخاطر اقتصادية، فضلاً عن الصعاب التي تواجهها الإدارة الضريبية نتيجة تعدد القوانين المنظمة لأحكام الضريبة، والتي تخلق منها ظاهرة الازدواج الضريبي، وإزاء كل الآثار السلبية الناتجة من حدوث الازدواج الضريبي، كانت هذه الظاهرة محلاً لاهتمام الدول، فقد سعت بإرادتها المنفردة إلى جعل تشريعاتها الضريبية متناغمة ومتناسقة بشكل خالٍ من الازدواج الضريبي، وعانقت الاتفاقيات الدولية من أجل ما يعالج مخاطرها، إضافة إلى جهود المعاهد العلمية والمنظمات الدولية التي سعت جاهدة لصنع الحلول والأسس التي يمكن بمراعاتها معالجة الازدواج الضريبي

لا بدّ من وجود رقابة فعّالة تتناسب وحجم الخطورة الكامنة في السلطة التقديرية الممنوحة للسلطة المالية في هذا المضمار، والرقابة التي يمكن أن تمارس في هذا الصدد تأخذ صور كثيرة، ولعلّ من أبرزها: الرقابة السياسية، والإدارية، والقضائية.

أولاً : أهمية البحث :

إن موضوع الازدواج الضريبي والرقابة عليه من المواضيع التي لها أهمية قصوى لدى الدول كلها منذ القدم وإلى الوقت الحالي، لأن الحفاظ على الأموال العامة وصيانتها من العبث والضياع من مقومات الحفاظ على الدولة ورفيها، فوضعت الدول أسساً للرقابة على الضريبة وكيفية استحصالها.

إن المؤسسة الضريبية في العراق هي من أقدم المؤسسات الضريبية في العالم العربي، إذ بدأ العراق ومنذ تأسيس الحكومة الوطنية بتشريع أول قانون لضريبة الدخل وهو القانون رقم (52) لسنة 1927 ومنذ ذلك الحين وإلى اليوم أجريت تعديلات على هذا القانون كما شرعت قوانين أخرى تُنظم جباية الضرائب وحل إشكالاتها، وقد تعددت وسائل الرقابة على تنفيذ قوانين ضريبة الدخل من رقابة إدارية ورقابة الهيئات المستقلة والرقابة البرلمانية.

ثانياً: إشكالية البحث:

نظراً لمختلف القيود التي قد تفرض على الدولة نتيجة اعتمادها على التمويل الخارجي، والتي يمكن أن تعيق التنمية الاقتصادية، كان لا بد عليها من زيادة مداخيلها الجنائية بترشيد التحصيل من مصادر التمويل المحلية والمتمثلة أساساً في الضرائب، وذلك عن طريق وضع صيغ تشريعية تواكب التطورات السريعة وإعطائها مرونة لمسايرة التغيرات الداخلية الاقتصادية والاجتماعية، ومحاربة خلق أو إيجاد أوعية ضريبية لزيادة حجم التمويل من أجل التنمية الاقتصادية، وعليه تثار إشكالية بحثنا حول التساؤل الرئيسي التالي: ما مدى إمكانية أن يكون النظام الضريبي أداة مساعدة للتنمية المستدامة؟

يتفرع عن هذه التساؤل عدة تساؤلات فرعية، على الشكل الآتي:

- ١ - ما مدى ملائمة العناصر المكونة للنظام الضريبي لمقتضيات التنمية؟
- ٢ - ما مدى إمكانية تقدير وتقييم أساليب المال الخاضع للضريبة؟
- 3- ما مدى الطبيعة القانونية للعدالة الضريبية؟
- ٤ - ما مدى المفاهيم والقواعد التي تحكم مشروعية فرض الضريبة؟

ثالثاً: أسباب اختيار البحث :

كانت هناك عدة أسباب كفتنا على اختيار هذا الموضوع، نقدمها مختصرة فيما يلي:

أ- نظراً لما تعيشه دول العالم الثالث من عجز كبير في مصادر التمويل التي تساعدها على تنمية اقتصادها الوطني، وجب عليها الاهتمام بالضرائب كمصدر تمويل دائم هادف، ولهذا رأينا أنه من الأهمية التطرق إلى هذا الموضوع.

ب- بيان مدى أهمية النظام الضريبي للدول في تحقيق تنمية اقتصادية تنتج ثمارها على الاقتصاد الوطني.

رابعاً: منهج البحث :

سنتبع في دراستنا هذه المنهج الوصفي لخصر بعض الظواهر وجمع المعلومات منال مصادرها المختلفة ويخضعها بعد ذلك للتحخيص والتحليل وصولاً إلى النتائج.

كما سنعمد في إعداد الرسالة على المنهج التحليلي المقارن، وذلك من خلال تحليل نصوص القانون الخاصة بالتشريعات الضريبية، وبيان مدى ملاءمتها للاقتصاد الوطني، ومن ثم معالجتها في ضوء المفاهيم الحديثة، بعد كما سنقوم بمقارنة بين بعض السياسات والأنظمة الضريبية كالعراق ولبنان ومدى تحقيقها للتنمية الاقتصادية على أرض الواقع، بهدف الوصول إلى نقاط التشابه لبنان فقط والاختلاف في تلك السياسات والنظم الضريبية.

خامساً : هيكلية الدراسة :

اعتمدنا في دراستنا التقسيم الثنائي، فقمنا بتقسيم الدراسة إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول: آثار الازدواج الضريبي ، أما المبحث الثاني: معالجة الازدواج الضريبي في العراق بناءً على ما تقدم سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتناول في المبحث الأول : آثار الازدواج الضريبي، وسنخصص المبحث الثاني لدراسة : معالجة الازدواج الضريبي في العراق. وهو كما الآتي:

المبحث الأول

آثار الازدواج الضريبي

إن اللجوء إلى الازدواج الضريبي لا يؤدي دائماً إلى إحداث آثار إيجابية في المجتمع، وإنما قد يعكس آثاراً ضارة؛ تتمثل بإرهاق المكلفين وإثقال كاهل أعبائهم الضريبية، الذي بدوره يجعلهم يجمون عن الاستثمار، وبالتالي خفض في الإنتاج، وحركة التبادل تجاري، الأمر الذي يؤدي إلى عرقلة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة والإضرار باقتصاد الدولة، فضلاً عن إهدار العدالة الضريبية بين الأفراد، ولذلك يعمل المكلف جاهداً في حال إصراره على ممارسة نشاطه، في ظل

الازدواج الضريبي، إلى استخدام السبل المشروعة وغير المشروعة كافة للتخلص من دفع الضريبة⁽¹⁾.

بناءً على ما تقدم سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتناول في المطلب الأول دراسة الآثار الاقتصادية للازدواج الضريبي، وسنخصص المطلب الثاني لدراسة الآثار الفنية للازدواج الضريبي. وكما الآتي:

المطلب الأول

الآثار الاقتصادية للازدواج الضريبي

تمثل الضرائب دوراً كبيراً في اقتصاديات الدول كافة، كونها تمثل اقتطاعاً من دخول الأفراد وثرواتهم، فضلاً عن وظائفها في الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية ما يصعب الإلمام بالآثار الاقتصادية للازدواج الضريبي، طالما أن هناك عوامل أخرى تصحب الضرائب في إحداث تلك الآثار في اقتصاديات الدولة؛ أي: إنّ الضرائب ليست العامل الوحيد الذي يؤثر في حجم النشاط الاقتصادي، وعليه سنتناول هذا الفرع للفيض بالآثار الاقتصادية للازدواج الضريبي ونتأمله، بدءاً من العزوف عن الاستثمار، وصولاً إلى نقل العبء الضريبي وتأثيره وعلاقته بالازدواج الضريبي⁽²⁾، وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول : العزوف عن الاستثمار

يمثل الاستثمار أهمية كبرى بالنسبة إلى الدول، كما أنه يشكل موضوع اهتمام رجال القانون والاقتصاد والسياسة، فهو يمتد إلى النواحي القانونية والاقتصادية والسياسية، ويؤثر فيها، ويتأثر بها، لكونه يعمل على إضافة طاقات إنتاجية جديدة إلى الأصول الإنتاجية الموجودة في المجتمع، لذا يعرف الاستثمار في المفهوم الاقتصادي القومي، بالاتفاق الرأسمالي على المشروعات الجديدة في قطاعات المرافق العامة والبنى التحتية، كمشروعات البناء وتوليد الطاقة

(1) حميد حنون خالد، مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق، الطبعة الأولى، مكتبة السنهوري، بغداد، 2013، ص187.

(2) نبيل عبد الرحمن حيوي، الدولة الاتحادية الفدرالية (المالية)، الطبعة الأولى، المكتبة القانونية، بغداد، 2005، ص231.

الكهربائية، ويعرف قانون الاستثمار العراقي على أنه توظيف المال في أي نشاط أو مشروع اقتصادي يعود بالمنفعة المشروعة على البلد⁽¹⁾.

فالدولة وإن كانت ترمي إلى استقطاب الاستثمار الأجنبي، إلا أنها تملك الحرية الواسعة في فرض الضرائب المختلفة على الأجانب الذين يمارسون نشاطاً استثمارياً في إقليمها، بل لها أن تفرض عليهم أعباء مالية تفوق تلك المفروضة على المواطنين، فقد تخلق بقصد أو دونه، الازدواج الضريبي الذي يعمل على خلق عائق أمام الاستثمارات الأجنبية أي إن الازدواج الضريبي يؤدي إلى تعرض المستثمرين في الدول الأجنبية، لضرائب مماثلة على الوعاء الضريبي ذاته، وهذا ما يؤدي إلى خلق زيادة في العبء الضريبي لمستثمر تلك الأموال التي يطمح أن يحققها، الأمر الذي يؤدي إلى تكوين الرغبة في العزوف عن الاستثمار⁽²⁾.

الازدواج الضريبي، يؤثر في الاستثمار بشكل يخلق العوائق التي تعمل على تقليص انسياب رؤوس الأموال الأجنبية للبلدان الرامية للتنمية الاقتصادية، وخصوصاً البلدان النامية، وبالأخص المستثمر الأجنبي بعد دراسته للنظام الضريبي للبلد المضيف للاستثمار، والمخاطر الناجمة عن الولوج فيه، يعمل على العزوف عن تلك الاستثمارات، وخصوصاً في حال وجود معاملة ضريبية تتميز بسعر ضريبي مرتفع، مقارنة مع بقية القطاعات الأخرى، كالاتثمار في العراق فعند ولوج المستثمر الأجنبي في مجال إنتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها، والتي يلحظ فيها أن المشرح الضريبي الاتحادي، عامل شركات النفط الأجنبية معاملة خاصة، بخصوص الدخل المتحققة لها في العراق، وذلك بإخضاعها إلى سعر ضريبي نسبي بمقدار (35%) بموجب المادة (1) من قانون رقم (19) لسنة 2010، التي تنص على أنه تفرض ضريبة دخل بنسبة (35%) خمسة وثلاثين في المائة على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق أو فروعها، أو مكاتبها، والمتعاقدين في الباطن معها في مجال إنتاج واستخراج النفط، والغاز، والصناعات المتعلقة بها أي إن المشرح الضريبي الاتحادي قد ميز بين الدخل الناجمة عن عمل شركات النفط الأجنبية في العراق بسعر ضريبي مختلف عما رسمه المشرح في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983 المعدل⁽³⁾.

(1) علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة في ظل آخر التعديلات التشريعية واجتهادات القضاء الدستوري)، مصدر سابق، ص 169.

(2) نبيل عبد الرحمن حياوي، اللامركزية والفدرالية، المكتبة القانونية، بغداد، 2004، ص 98.

(3) ابراهيم محسن الزبيدي، الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة اعدت لنيل درجة الدكتوراه، مقدمة إلى كلية القانون - جامعة بغداد، العراق، 2007، ص 76.

وعلى أساس ما تقدم، فإن شركات النفط الأجنبية والمتعاقدين معها في الباطن التي تعمل في العراق تكون خاضعة لضريبة دخل اتحادية تختلف عما هو مرسوم في القطاعات الأخرى إضافة إلى إمكانية خضوعها لضريبة الضمينة من مجلس محافظة غير المنتظمة في إقليم، التي يكون عمل تلك الشركة داخل حدودها الجغرافية ما يخلق الأزواج الضريبي الداخلي على شركات النفط الأجنبية، وهذا ما يعمل على زيادة العبء الضريبي على تلك الشركات، بالإضافة إلى الضرائب الأخرى، التي تعمل مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم على فرضها، كالضريبة البيئية، على شركات النفط الأجنبية، التي تستخدم التقنيات الملوثة للبيئة، لا سيما أن عمليات استخراج النفط والغاز وتكريره واستخدامه، يعمل على التلوث البيئي في العراق، الأمر الذي يدعو إلى خلق ضغوط من أجل الحد من ذلك في عمل شركات النفط الأجنبية، ولذا فإن شروع المجالس المعنية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم، بفرض هذه الضرائب، يجبر شركات النفط الأجنبية على استخدام التقنيات الصديقة للبيئة من أجل التخلص من دفع الضريبة⁽¹⁾.

الفرع الثاني : نقل العبء الضريبي

يتولى القانون الخاص بكل ضريبة تعيين الأشخاص التابعين لها وتحديد عناصرها المختلفة، فبين الوعاء الضريبي المفروض عليها، ويحدد سعرها، فيخضع مثلاً، لضريبة الدخل في العراق كل إيراد صاف يحصل عليه المكلف من الأعمال ذات الصيغة التجارية أو الصناعية... الخ. وتسري ضريبة العقار على الإيراد السنوي الناجم عن بدل الإيجار الفعلي أو مخمن " للعقارات أو ما في حكمها، وتفرض ضريبة العرصات، على مالكيها لخلق الحافز من أجل المباشرة في بنائها، أو التخلص منها بالبيع، وكذلك من أجل تحقيق أهداف سميت وتجسدت في التنشيط العمراني وتوافر عرض الأرضيين، في حين تفرض الضريبة الجمركية على البضائع التي تدخل إلى الدولة أو تخرج منها، وهكذا نجد أن القانون يعمل على تحديد الشخص المكلف الذي يتوجب عليه دفع الضريبة، بعد أن عمد إلى بيان الوعاء الضريبي والسعر الذي يدفعه إلى خزينة الدولة، إلا أنه قد يقوم هذا الشخص بعد دفع الضريبة المفروضة عليه، بمحاولة لتعويض ما دفعه، باسترداد عبئها من شخص آخر، لا سيما أن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء في البلدان المتقدمة أم

(1) مهى حاجي شاهين وعلي السليفاني، التزيلات في قانون ضريبة الدخل، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2013،

النامية، يعمل جاهداً للتخلص من عبء الضريبة بالسبل كافة فالضريبة الجمركية مثلاً" التي يتم تحصيلها من تاجر لبضاعة ما ، يشرع على استردادها من ثمن البضاعة المباعة⁽¹⁾. من الواضح في هذه الحالة أن الشخص الذي حدده القانون، أو ما يسمى بالمكلف القانوني، على الرغم من أنه قد قام بتوريد مبلغ الضريبة إلى خزانة الدولة، إلا أنه لم يتحملها فعلاً، حيث يقتصر دوره على توريد الضريبة، ثم يعمل على تحصيل قيمتها من شخص آخر، تستقر في ذمته، والذي يصبح المكلف الفعلي للضريبة، وهذه العملية التي تنتقل فيها ما دفعه المكلف القانوني من ضريبة إلى غيره، تعرف بظاهرة نقل العبء الضريبي، والتي تعرف بأنها عملية اقتصادية يتمكن المكلف فيها نقل ما يدفعه كلياً أو جزئياً إلى الغير. وحيث إن هذا التعريف اعتنق ظاهرة نقل العبء الضريبي بشكلين: الأول يتحقق بصورة كلياً أي: نقل العبء الضريبي كاملاً، الذي يهدف به المكلف، بعد استطاعته بتبدل الأثمان، استرداد ما دفعه كاملاً من الغير، في حين ينصرف الشكل الثاني للصورة الجزئية التي ينقل به العبء جزء من ما دفعه من ضريبة إلى الغير بعد أن عجز عن نقل كامل العبء الضريبي إلى الغير. وعرفت أيضاً بمفهوم مقارب، إلى أنها عملية اقتصادية يعمد دافع الضريبة فيها بواسطة تبدل الأثمان، نقل عبء ما دفعه بين الضريبة جزئياً أو كلياً أو أكثر من ذلك، أي: إن هذا التعريف، أظهر شكلاً آخر لنقل العبء الضريبي، يعرف بالشكل المزدوج، أي: نقل العبء الضريبي المزدوج؛ والذي يعمد فيه دافع الضريبة، باستغلال فرصة تبدل الأثمان إلى نقل العبء الضريبي إلى الغير، ليحقق ربحاً إضافياً، يزيد على مبلغ الضريبة التي دفعها في خزانة الدولة⁽²⁾.

تهض ظاهرة نقل العبء الضريبي بعوامل عدة منها اقتصادي متعلق بحرية العرض والطلب، ومنها مالي متعلق بالضريبة نفسها، وليست عملية اقتصادية فقط، فضلاً عن أن إمكانية وجود هذه الظاهرة لا ينحصر بشكل معين، فقد تأخذ أشكالاً عدة، منها: نقل العبء الضريبي المقصود، والذي يعهد فيه المشرع الضريبي إلى تحقيق حدوثها ، أي: المشرع يريد أن ينقل دافع الضريبة إلى الغير، في حين ينهض نقل العبء الضريبي غير المقصود، ضد إرادة المشرع الضريبي، أي: إن المشرع الضريبي قصد أن يتحمل المكلف القانوني عبئها، إلا أنه استطاع الأخير نقل عبئها إلى الغير أو قد لا ينجح المكلف القانوني في نقل العبء الضريبي، وفي هذه الحالة، فإن المكلف القانوني هو المكلف الفعلي، ما يخفي وجود ظاهرة نقل العبء الضريبي، ومثلاً لذلك ضريبة

(1) محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010، ص231.

(2) محي الدين القيسي، القانون الاداري العام، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2007، ص187.

الدخل التي تفرض على الرواتب والأجور للعاملين لدى الدوائر الحكومية، فلا يستطيع المُكلف فيها، نقل العبء الضريبي، ما يجعله المكلف الفعلي لها⁽¹⁾.
إلا أنه لا يمكن إطلاق هذا الأثر ، حيث أن فرض الضريبة بوصفها أداة تدخل للدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كفرض الضريبة الجمركية ذات الازدواج الضريبي على سلعة ما، من أجل حماية الصناعات المحلية، فإن هذه الضريبة تحقق الهدف الذي قصد منها، وإن كان المكلف فيها عمد إلى نقل عبئها إلى الغير طالما أن المُكلف الفعلي، سيعمد إلى تقليص استهلاكه عن السلعة المستوردة، والولوج في الإنفاق على السلع الناتجة من الصناعات المحلية، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق الهدف الذي قصده المشرع، وعمد إلى صنعه في قانون الضريبة الجمركية⁽²⁾.

المطلب الثاني

الآثار الفنية لازدواج الضريبي

إن الضريبة باعتبارها تكليفاً قانونياً يكون إلزاماً على الأشخاص الامتثال للواجب الذي رسمته نصوص القانون الضريبي، إلا أن جعل الضريبة أداة في رسم سياسة دولة، وولوجها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمالية، إضافة إلى ثقل العبء الضريبي الناجم عن فرضها بمعدلات ضريبة مرتفعة، أو مصحوبة بفرضها أكثر من مرة، على الوعاء الضريبي للمكلف ذاته، يولد شعوراً بفقدان العدالة التي تتادي بها الدولة في توزيع العبء الضريبي، الأمر الذي يخلق الاعتقاد بظلم ما يدفع إلى عدم الامتثال للواجب الضريبي، وبين عدم الامتثال للواجب، وإهدار العدالة الضريبية⁽³⁾، سنتناول هذا المطلب على النحو الآتي:

الفرع الأول : التهرب الضريبي

تختلف أفعال المكلفين اتجاه الضرائب التي تفرض عليهم من مكلف إلى آخر، فقد يقوم بعضهم بتنفيذ الالتزام الضريبي المترتب عليهم دون إكراه، في حين يعمد البعض الآخر إلى محاولة التخلص من عبئها بوسائل وطرق مختلفة، يكون فيها حرمان لخزينة الدولة من الأموال التي كان من المقرر أن تدخل إليها.

(1) السيد حجازي، النظم الضريبة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، بيروت، 2001، ص187.

(2) حميد حنون خالد، مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق، مصدر سابق، ص265.

(3) علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة دراسة قانونية مقارنة في ظل آخر التعديلات على التشريعية، واجتهادات القضاء الدستوري، مصدر سابق ، ص198.

فالتهرب الضريبي ظاهرة اختلف فيها كتاب المالية العامة بين اتجاهين: الأول منهما يعرفها إلى أنها محاولة يقوم فيها مكلف بعدم دفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه فيها ، كلياً أو جزئياً، تجاه الدوائر المالية ما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة⁽¹⁾.

بينما يصح الاتجاه الثاني إلى تعريف التهرب الضريبي، إلى أنها ظاهرة يعمد فيه المكلف بإتباع أفعال مادية إيجابية أو سلبية، مخالفاً فيها أحكام التشريع الضريبي باستعمال الغش والاحتيال من أجل التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ما يؤثر إلى حصيلة الدولة من الضرائب⁽²⁾. وما يلحظ في هذا الاتجاه أنه عمد إلى حصر مفهوم التهرب الضريبي في شكل واحد الذي يعرف لدى أصحاب الاتجاه الأول بالغش الضريبي، إضافة إلى تكوين التمييز بين مصطلحي: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي حيث أن الأخير يحدث قبل قيام الواقعة المنشئة للضريبة بخلاف التهرب الضريبي الذي يحاول فيه المكلف بعد تحققها "الواقعة المنشئة للضريبة إلى الغش والاحتيال من أجل التملص أو التخلص من دفع الضريبة المكلف بها أي إنَّ في التجنب الضريبي لم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وفق القانون الضريبي، وبذلك فلا يلتزم الشخص بها أمام القانون سيما أن شروع الشخص إلى التجنب الضريبي، بالأفعال الإيجابية أو السلبية التي يعمد إليها، لا تشكل احتيالياً على القانون أي: له الحق في إتباع الطرق التي يتجنب فيها العبء الضريبي، طالما أنها لم تشكل تجاوزاً على حدود القانون، في حين إن التهرب الضريبي يقوم الشخص المكلف بمخالفة نصوص القانون الضريبي التي أوجبت دفع الضريبة وذلك بإتباع أساليب الغش والاحتتيال، ما تنهض المسؤولية الجزائية أمام النصوص الدستورية والقانونية⁽³⁾.

وعلى أساس ما تقدم، وفي ظل ما أفاض به كتاب المالية، يعتقد الباحث أن الاتجاه الأخير أكثر تجسيدا وانسجاماً مع القانون الضريبي، لكون النصوص الدستورية والقانونية التي جرمت التهرب الضريبي قاصدة التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي؛ أي: قاصدة الأساليب غير المشروعة، وليس ما يشترع به الشخص من أعمال مشروعة تجنبه تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة؛ ولذا يمكن تعريف التهرب الضريبي إلى أنه مجموعة من الأفعال مجرمة بموجب القانون، يعمد إليها المكلف

(1) غازي حسين صاري، الوجيز في مبادئ القانون الدولي العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 87.

(2) فاطمة السويسي، المالية العامة "موازنة ضرائب"، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس لبنان، 2005، ص 176.

(3) فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة" ، مصدر سابق، ص 87.

من أجل عدم دفع الضريبة، أو الوفاء بها بصورة كلية أو جزئية، ما يؤثر في حصيلة الدولة من الضرائب⁽¹⁾.

الفرع الثاني: إهدار العدالة الضريبية

إن فرض الضريبة كوسيلة لتمويل الدولة، وكأداة في الإصلاح الاجتماعي والاقتصادي، يخضع المجموعة من المبادئ التي يتوجب على المشرع الاقتداء بها عند وضع القانون الضريبي، والتي تشكل مجموعها الأسس الدستورية التي تحسن الضريبة من تعسف الدولة في استعمال حقها في خلق النظام الضريبي.

ومن بين تلك المبادئ مبدأ العدالة الضريبية الذي يسعى لتحقيقه المشرع الضريبي، لما له من أهمية تتعلق بحماية المكلف، لكونها ضماناً من تعسف الدولة في استعمال حقها في التشريع الضريبي فضلاً عن أنها أداة يُصنع فيها مراعاة المقدرة التكلفة لشخص المكلف؛ فهي تخفيف العبء الضريبي عن بعض الأشخاص، وزيادته على البعض الآخر، ولذا اعتنقها المشرع الضريبي ابتداءً من مرحلة فرض الضريبة، وصولاً إلى المراحل اللاحقة لإصدار القانون الضريبي ما يخلق شعوراً لدى الشخص المكلف بدفع الضريبة بعدالة ما تفرضه الدولة من الضرائب، الأمر الذي يخلق فاعلية الضريبة، ورفد خزينة الدولة بالأموال التي تحتاجها، أي: إنها تعمل على توثيق العلاقة بين السلطة المالية والمكلف القانوني⁽²⁾.

وفي هذا الصدد، لا بد من التمييز بين العدالة الضريبية كهدف في النظام الضريبي، وبين تلك العدالة كركن من أركان الضريبة: فعند وجود العدالة كهدف، فهي تعمل على جعل وظيفة الضريبة أداة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لخلق التعديل في توزيع الدخل والثروات بين الأفراد وطبقات المجتمع، وهذه العدالة الاجتماعية تختلف عن العدالة كركن في الضريبة، والتي تعني أن يُسهم جميع الأفراد في الواجب الضريبي الذي تفرضه الدولة بالقوانين الضريبية حسب مقدرتهم على الدفع⁽³⁾.

(1) كريم كشاكش، التنظيم الإداري المحلي المركزي واللامركزية"، دراسة مقارنة، جامعة اليرموك، عمان، 2000، ص165.

(2) كريم كشاكش، التنظيم الإداري المحلي المركزي واللامركزية"، دراسة مقارنة، مصدر سابق ص231.

(3) مجيد الهيتي، ثروة العراق النفطية من أداة للدكتاتورية إلى قاعدة محتملة للديمقراطية، ضمن مجموعة بحوث النفط والاستعداد الاقتصادي السياسي للدولة الربعية، مصدر سابق، ص287.

إلا أن تلك العمومية التي يقضي بها مبدأ المساواة في الضرائب، لا تتنافى مع جواز إعفاء ذوي الدخل الصغيرة من أداء الضرائب، طالما العدالة التي تتضمنها النصوص الدستورية وتراعيها القوانين، تتجسد بنصوص ضريبة تخاطب الأشخاص بصفاتهم لا بدواتهم، أي إن قاعدة الضريبة التي تقضي بالإعفاء، تنطبق على عدد أقل من القاعدة الأكثر تعميماً، كما أنها تهدف إلى المصلحة العامة التي تخطط لها السياسة الضريبية في الدولة، وبذلك كانت المصلحة العامة تقضي بأن يعفى أصحاب ذوي الدخل الصغيرة من الضرائب التي تفرضها الدولة، وتلزم الأخيرة في المساواة في هذا الإعفاء لهذه الفئة الاجتماعية، ما يعني أن العدالة الضريبية عمدت إلى تحقيق المساواة النسبية، وهذا ما وثقه الدستور العراقي لسنة 2005 في المادة (28/ ثانياً)، التي عمدت إلى إعفاء أصحاب الدخل المخفوضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة⁽¹⁾.

وقد حصل التمييز الذي يعمد إليه المشرع الضريبي في العمومية الشخصية بين المواطنين والأجانب، فبعد أن فرض مبدأ المساواة في الضرائب بموجب النصوص الدستورية، يلزم على المشرع أن يعامل الأشخاص سواء أكانوا من المواطنين أم الأجانب دون تمييز، أي معاملة ضريبية واحدة، إلا إن ذلك يجد له مخرجاً تضمنته العدالة الضريبية والمساواة، ومثالاً على ذلك، ما عمد إليه المشرع في قانون الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل في المادة الخامسة، التي تنص في الفقرة (1) على أن (تقرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه...) في حين نصت فقرة (3) من المادة نفسها على أن لا تقرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق⁽²⁾.

المبحث الثاني

معالجة الازدواج الضريبي في العراق

إن الازدواج الضريبي يعمل على خلق العبء الإضافي على عاتق المكلف إلى جانب العبء الأساس على الوعاء الضريبي ذاته في المدة ذاتها، الأمر الذي يخل بمبدأ العدالة الضريبية، ويجعل المكلف يروم استخدام أساليب منها مشروعة من تجنب ضريبي، أو نقل العبء الضريبي، أو غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة، لا سيما أن وجود هذه الظاهرة تخلق الإضرار بالأفراد

(1) عبد العزيز إكرام، الإصلاح المالي بين نهج صندوق النقد الدولي والخيار البديل، بيت الحكمة، بغداد، العراق، 2002، ص 87.

(2) جيمس جوارتيني، الاقتصاد القائم على الفطرة، ترجمة عباس أبو التمن، منشورات منتدى بغداد الاقتصادي، بغداد، 2006، ص 176.

والمجتمع، وتشكل عقبة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، ولهذه الآثار شرعت دول في مكافحة هذه الظاهرة، فعمدت إلى تنسيق تشريعاتها الداخلية، وأحكام الرقابة عليها لمنع حدوثها، والولوج في إعفاءات ضريبية، والسعي في اتفاقيات ثنائية أو جماعية، لجذب بعض رؤوس الأموال الأجنبية رغبة في استثمارها في مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولتجنب ما يضر فيها⁽¹⁾.

بناءً على ذلك سنتناول هذا المطلب من خلال تقسيمه لمطلبين، نتناول الحديث في المطلب الأول عن التنسيق الضريبي الداخلي، وفي المطلب الثاني عن التنسيق الضريبي القضائي. وكما الآتي:

المطلب الأول

التنسيق الضريبي الداخلي

إن وجود ظاهرة الازدواج الضريبي، سواء أكانت من صنع إرادة المشرع أم ناتجة من عدم اتخاذ الوسائل اللازمة للحماية منها، لها آثار سلبية في الحياة الاجتماعية والمالية والاقتصادية للمواطنين والدولة. لا سيما وأن وجود هذه الظاهرة تتأثر بالنظام السياسي الذي تعتقه الدولة، وما رسمه الدستور والقوانين من نصوص ساعدت على خلقها.

وعلى الرغم من ذلك، تنهض إمكانية التنسيق بين تلك النصوص التي خلقت أو ساعدت في خلق ظاهرة الازدواج الضريبي، سواء في داخل السلطة الواحدة، أو ناتجة من تعدد السلطات، من أجل القضاء على هذه الظاهرة التي ترهق المواطن وتصيب الوعاء الضريبي، وهذا ما سيتم الحديث عنه كالتالي:

الفرع الأول : الازدواج الناشئ عن سلطة واحدة

في الدولة البسيطة سواء أكانت تعتق النظام المركزي أم اللامركزية في الإدارة قد يعمد فيها الدستور إلى حصر الاختصاص التشريعي بسلطة واحدة، والتي تتمثل بالبرلمان، أو بمجلس النواب، أيًا كانت التسمية، وامتثالاً لذلك ينهض الاختصاص في فرض الضريبة إليها ويكون حكراً عليها، والتي قد تلجأ فيه إلى فرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي نفسه للمكلف، بفعل الحاجة إلى بعض الإيرادات الإضافية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق، أو قد تحدث هذه

⁽¹⁾ يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، الدار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، 2005، ص225.

الظاهرة بدافع جعل الضريبة أداة في الحياة الاقتصادية الاجتماعية، وبذلك تخلق ظاهرة الازدواج الضريبي من صنع إرادة المشرع، أي: يعمد إلى حدوثها بفعل الحاجة إلى هدف معين، وما يهم هو ما يخلق من صنع المشرع الضريبي من ازدواج ضريبي، دون أن يتعمد حدوثها، الأمر الذي يؤدي إلى انعدام التنسيق بين القوانين الضريبية المطبقة داخل الدولة التي نجم عنها حدوث تلك الظاهرة⁽¹⁾.

وعلى أساس ما تقدم، يعمد المشرع الضريبي إلى تجنب الازدواج الضريبي الداخلي، بصنع التنسيق بين القوانين الضريبية، أي بجعلها تتضمن نصوصاً تقضي بمنع حدوث الازدواج الضريبي. وهذا ما عمد إليه المشرع اللبناني في قانون ضريبة الدخل رقم (144) لسنة 1959 المعدل، عندما تلافي الازدواج الضريبي الحاصل بين الضريبة المفروضة على الأرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، التي خصص لها الباب الأول، والضريبة المفروضة على رؤوس الأموال المنقولة التي ورد ذكرها في الباب الثالث من القانون ذاته، وذلك بالتمييز بين رؤوس الأموال والعائدات والأرباح والإيرادات الناتجة من ممارسة المهنة، والتي أخضعها للضريبة الباب الأول، في حين أخضع للضريبة في الباب الثالث كل ربح، أو إيراد أو دخل رأسمالي، غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل⁽²⁾.

أما جهود العراق في هذا المضمار، فقد تلافى ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي، وما يترتب عليها من ارتفاع في الأعباء المالية الملقاة على عاتق المُكلف، والتي تدفع الأخير إلى الاعتقاد بعدم الشعور بعدالتها، وما يترتب على ذلك من آثار، فأعفى دخل العقار الناجم عن الإيرادات التي يحصل عليها المُكلف من بدلات الإيجار للعقارات والعرضات التي يملكها في العراق من ضريبة الدخل المفروضة بقانون رقم (113) لسنة 1982 المعدل، لكونها خاضعة لضريبة نوعية تمثل بضريبة العقار النافذة بقانون رقم (162) لسنة 1959 المعدل⁽³⁾.

ومن جهة أخرى قام المشرع الضريبي العراقي، بالتوسع في تلافى ظاهرة الازدواج الضريبي التي تطال دخول المكلف التي يحصل عليها من الخارج، نتيجة تبني مبدأ التبعية السياسية، الذي يعمل على توثيق العلاقة السياسية والقانونية بين الفرد والدولة، وامتنثالاً للمساواة التي نادى بها المادة (14) من دستور جمهورية العراق، والتي تقضي بواجب جميع الأفراد في تحمل الأعباء

(1) عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص224.

(2) ينظر في تفصيل ذلك المادة (70) من قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم (144) لسنة 1959 المعدل.

(3) ينظر في تفصيل ذلك الفقرة (2) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

المالية، بما فيها واجب أداء الضريبة، أخضع دخل الشخص العراقي المقيم الذي يحصل عليه في الخارج لقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل⁽¹⁾

الفرع الثاني : الازدواج الضريبي الناشئ من تعدد السلطات

إن القاعدة الدستورية التي تستلزم صدور قانون بفرض، أو تعديل أو إلغاء الضريبة، والتي تمسكت بها معظم دول العالم، ما هي إلا إطار عام يرسم وجود التشريعات الضريبية، التي يترك لها تحديد نوع الضريبة، وسعرها ووعائها، وإجراءات جبايتها، لا سيما أن هذه القاعدة تتأثر بما يصيب الدولة من تعدد في السلطات، نتيجة لاعتناق نظام اللامركزية الإدارية بشكل مصحوب بالاستقلال المالي والإداري، أو نتيجة لتبني النظام الاتحادي وما يخلفه من ثنائية في السلطات؛ وما يرافق هذه التطورات من تعديلات دستورية وقانونية بشكل يلاءم المصالحات التي تهم عموم مواطني الدولة، دون تمييز بين إقليم وآخر، والمصالحات المحلية المتعلقة في النطاق الإقليمي للسلطات المحلية⁽²⁾.

وفي ظل ذلك ينهض توزيع الاختصاص الضريبي بين ما تشرعه الدولة بموجب سيادتها التي تتمتع بها على جميع أراضيها وبين الضرائب المحلية، بما فيها الضرائب الإضافية " الضمنية" التي تفرض في النطاق الإقليمي للسلطات المحلية⁽³⁾، وفي هذا الصدد، قد يرافق توزيع الاختصاص المالي عدم انتباه المشرع لبعض الثغرات القانونية التي تولد انعدام الدقة في توزيع الاختصاص الضريبي بين تلك السلطات، بشكل يؤدي إلى نشوء تشابك في الصلاحيات، الأمر الذي يخلق فرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي نفسه للمكلف ذاته⁽⁴⁾.

ولمعالجة الازدواج الضريبي، وما يترتب عليه من آثار تولدت من فقدان التنسيق بين القواعد التي تلتزم بها السلطات ذات الاختصاصات في التشريع الضريبي، تنهض المعالجة من السلطة العليا في الدولة أيأ كان النظام السياسي الذي تعتقه سواء أكان نظام اللامركزية الإدارية أم النظام الاتحادي، فتعمد هذه السلطة بموجب النصوص الدستورية التي تكفلت بخلق سموها إلى التنسيق

⁽¹⁾ ينظر في تفصيل ذلك الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من القانون أعلاه.

⁽²⁾ محمد عمر مولود، الفيدرالية وإمكانية تطبيقها في العراق، الطبعة الأولى، مكتبة السنهوري، بغداد، 2010، ص 288.

⁽³⁾ إكرامي بسيوني عبد الحي، خطاب القاضي دستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مصدر سابق، ص 145.

⁽⁴⁾ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي-دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص 293-294.

في الشؤون الضريبية بشكل يراعي الدقة، ويؤمن توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطة المركزية والسلطات المحلية، كأن تقوم السلطة العليا من أجل منع ظاهرة الازدواج الضريبي بمنح السلطات المحلية ذات الاختصاص التشريعي فرض نوع معين من الضرائب، ويترك للسلطة المركزية فرض الأنواع الأخرى كافة من الضرائب، ومثلاً تعتمد إلى جعل السلطات المحلية ذات الاختصاص في فرض الضرائب العقارية على الأملاك المبنية وغير المبنية في الحدود التي ترسمها السلطة العليا، وفي النطاق الإقليمي لها، ويترك لها تقدير قيمتها وجبايتها وانفاقها في الأغراض التي كانت سبباً في خلقها، كما يترك للسلطة المركزية فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة كافة، بعد استثناء الضرائب التي تُرك الاختصاص فيها إلى السلطات المحلية⁽¹⁾.

إن ما تشرع به السلطات المحلية في العراق وبالخصوص مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم التي لها الاختصاص الضريبي بموجب النصوص الدستورية والقانونية⁽²⁾، من فرض الضريبة على الضرائب التي تفرض من السلطة المركزية، كفرض الضريبة على الدخل الاتحادية، أو على الضريبة التي تفرضها السلطة المركزية على دخل شركات النفط الأجنبية العاملة في العراق، بموجب قانون فرض الضريبة على شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (19) لسنة 2010⁽³⁾.

ولمعالجة الازدواج الضريبي الذي يحتمل وقوعه بين السلطة المركزية وبين المحافظات غير المنتظمة في إقليم، سمياً أن لها الاختصاص في التشريع الضريبي بموجب النصوص الدستورية والقانونية، إلا أنها لا تستطيع بقوانينها المحلية أن تعارض الاختصاصات الحصرية التي رسمتها نصوص الدستور والقوانين الاتحادية⁽⁴⁾، ولذا فإن شروع المحافظات غير المنتظمة في إقليم بصنع الاتفاق مع المركزية الأخذ جزءاً من صلاحيتها في الاختصاص الضريبي، يخلق التنسيق في الشؤون الضريبية المؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي، لاسيما وأن تفويض الاختصاصات

(1) حسين سلوم، المالية العامة والقانون المالي الضريبي-دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني، بيروت، 2000، ص127.

(2) ينظر في تفصيل ذلك المادة (11) القانون رقم (19) لسنة 2013 قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المنشور في الوقائع العراقية في العدد (4284) في تاريخ 5/8/2013.

(3) من الجدير ذكره: إن ما تفرضه السلطة الاتحادية من الضريبة على شركات النفط العاملة في العراق ذات سعر بنسبة (35%) يعد ذات سقف ضريبي مرتفع في العراق.

(4) ينظر في تفصيل ذلك الفقرة (ثانياً) من المادة (2) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008 المعدل.

من السلطة المركزية للمحافظات غير المنتظمة في إقليم اعتقه دستور جمهورية العراق لسنة 2005⁽¹⁾

ولكن يؤخذ على هذا الرأي، أن النص الدستوري أعلاه جعل هذا الاختصاص "التفويض" بين السلطة المركزية والمحافظات غير المنتظمة في إقليم، لكونه أدرجها ضمن الفصل الثاني من الباب الأول المنظم لوجود هذه المحافظات، إضافة إلى أن النص الدستوري السابق يقضي بصراحة إجازة التفويض مع المحافظات، ولم يرد ذكر الأقاليم التي أفرد لها الفصل الأول من الباب الخامس، ولذا نرى أن إمكانية اللجوء إلى الاتفاق مع السلطة المركزية تنهض للأقاليم بموجب التوافقات السياسية لإقناع السلطة التشريعية الاتحادية لتوزيع الاختصاص المالي بشكل خال من ظاهرة الأزواج الضريبي، وليس باعتناق المادة (123) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005.

المطلب الثاني

التنسيق الضريبي الدولي القضائي

تصنع إرادة المشرع نصوص الضريبية وفق احتياجات الدولة، وفي ضوء السياسية التي تخطها لنفسها، وبصرف النظر عن الأنظمة الضريبية للدول الأجنبية، أي: تمسك كل دولة بما لها من سيادة ومن سلطة في عملية فرض الضرائب، فيكون فرضها لمصلحة هذه الدولة بالذات، فلا تضطر إلى مراعاة مصلحة أي دولة من الدول الأخرى⁽²⁾.

بيد أن هذه السيادة، وما يخلق منها من سلطة في فرض الضرائب، قد تؤدي إلى تعرضا لشخص المكلف لأكثر من ضريبية من دول عدة على الوعاء الضريبي ذاته وما يستتبع من إضرار بمصلحة الدولة سواء أكانت المتقدمة والنامية، فضلاً عما يلحق بالشخص المكلف من إرهاق لكاهله، وما يخلق من دوافع غير مشروعة للتخلص منها، ولذا تنهض الحاجة لخلق الجهود سواء أكانت من جانب واحد كشروع الدولة بخلق نصوص قانونية تتلافى الأزواج الضريبي، أم بتضافر الجهود بين دولتين أو أكثر لتجنب هذه الظاهرة.

الفرع الأول : الإعفاءات الضريبية

⁽¹⁾ حميد حنون خالد، مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق، مصدر سابق، ص 411.

⁽²⁾ محمد عمر مولود، الفيدرالية وإمكانية تطبيقها في العراق، مصدر سابق، ص 333.

إن ولوج المشرع في المساواة كونها إحدى الأدوات التي تعمل على تحقيق العدالة في فرض الضرائب، يؤدي إلى خضوع الأموال والأشخاص كافة لسيادة الدولة دون تفریق بين فئة أو أخرى، أو بين مال وآخر، لا سيما وأن هذه العمومية في الضريبة، التي تطال المواطنين والأجانب المقيمين أو المتوطنين في إقليمها، والأموال الموجودة فيها، والدخول النابعة من المصادر منها، يعود بالمنافع لخزينة الدولة، بالشكل الذي يضمن الوفرة في التحصيل.

ومن جهة أخرى، فإن ما تتمتع به الدولة من سيادة، وما لها من سلطة في صنع التشريع الضريبي، قد يجعل الشخص المكلف يدفع أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي الواحد في المدة ذاتها، لدولتين أو أكثر، أي: تؤخذ من العوائد التي كان يطمح إليها المكلف من وراء نشاطه الاستثماري، الأمر الذي يؤدي إلى جعل الازدواج الضريبي عائقاً أمام الاستثمارات الأجنبية والمبادلات التجارية⁽¹⁾.

ولتفادي آثار هذه الظاهرة بالشكل الذي يؤدي إلى تطوير العملية الاقتصادية والاجتماعية، ويعمل على جلب الخبرات التقنية والعلمية، وتأسيس المشروعات الاستثمارية، وتوسيعها، وتطويرها على مختلف الأصعدة، تعتمد الدولة وبارادتها المنفردة، وبالأخص منها الدولة النامية أو الراغبة في الاستثمار الأجنبي، إلى اتخاذ سياسة ضريبية تعمل على خلق الحوافز التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي لتوليد الرغبة في ذهن المستثمر، تجعله يغلب عنصر الربح على العزوف، وخلق القناعة له بالاستثمار ما يعمل على توظيف رؤوس الأموال الأجنبية في المشروعات التنموية والاقتصادية، والاجتماعية⁽²⁾.

فالإعفاء الضريبي وسيلة لجذب الاستثمارات الأجنبية، لا سيما وأنه يعمل على مساعدة بذات حياة الإنتاجية للمشروعات الاستثمارية، ويقلل المخاطر التي يتحملها المستثمر للاستثمارات الجديدة ي: يعمل على زيادة العائد الصافي للمشروعات التي تحقق أرباحاً في بدء حياتها الإنتاجية، ما يشجع الاستثمار في الدولة الصانعة لهذا الحافز⁽³⁾.

أما جهود إرادة المشرع العراقي في هذا المضمار، فقد منحت الإعفاء العشري (10) سنين، من الضرائب والرسوم المفروضة بموجب القوانين النافذة، للمشروعات التي تحصل على الإجازة

(1) خطر شلبي، علوم المالية والتشريع المالي، الطبعة السادسة، صادر للمنشورات الحقوقية، بيروت، 2005، ص 254.

(2) عادل فليح العلي المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مصدر سابق، ص 228.

(3) تزیه عبد المقصود محمد مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية "دراسة مقارنة"، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 127.

الاستثمارية من هيئة الاستثمار، بدءاً من تاريخ التشغيل ووفق المناطق التنموية⁽¹⁾، كما أعطى السلطة التقديرية للهيئة الوطنية للاستثمار في زيادة عدد سني الإعفاء، لمدة تصل إلى (15) سنة، بعد تحقق شرط مشاركة المستثمر العراقي في المشروع بنسبة أكثر من (50%)؛ أي: إنَّ المشرع أبقى الشخص الطبيعي أو المعنوي، الذي يستثمر في العراق، من دفع الضريبة على الأرباح التي يحصل عليها من ممارسة نشاطه الاقتصادي، وهذا ما يجعل العراق في ما يخص المشروعات المشمولة بنصوص قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 المعدل من البلدان التي تخلو من الازدواج الضريبي الدولي⁽²⁾، إلا أن ما تتمتع به الأقاليم المكونة في العراق من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، والاختصاصات التي منها حق تعديل القوانين الاتحادية في المسائل التي لا تدخل في اختصاصات السلطات الاتحادية، وفي حدود هذه السلطات والاختصاصات الممنوحة للأقاليم، تنهض إمكانية وجود ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، نتيجة الحاجة للاستثمارات الأجنبية من أجل الإسهام في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لا سيما وأن الأقاليم لها سلطة فرض الضرائب المحلية إلى جانب ما تفرضها لسلطة المركزية.

الفرع الثاني : الاتفاقيات الدولية

على الرغم من أن الازدواج الضريبي الدولي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية، طالما يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به الدولة في خلق نظامها الضريبي وفقاً لحاجتها، فتفرض الضريبة على مواطنيها، وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها، وعلى الأموال والدخول الناتجة من المصادر فيها، دون مراعاة ما قد ينشأ من تعارض مع المنظمة الضريبية للدول الأخرى، بيد أنه يعد حجة بوجه كثير من المكلفين الذين يدفعون أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته في المدة نفسها، وهذا ما يخلق توزيع الأعباء المالية بين الأشخاص بشكل مناف للعدالة الضريبية، ما يجعل نشاط بعضهم مقتصر على نطاق دولتهم فقط، أو قد يلجأ إلى أساليب غير مشروعة للتخلص من دفعها، الأمر الذي يؤدي إلى الإضرار في العلاقات الاقتصادية بين الدول، وعرقلة في الاستثمارات الأجنبية.

إذ إنَّ انعدام التناسق بين الدول في الأنظمة الضريبية، يقود إلى ظلم بعض المكلفين الذين يخضعون لعبء ضريبي أكبر من ذلك الذي يخضع له من يماثلهم في المركز الاقتصادي، ولدفع

⁽¹⁾ ينظر في تفصيل ذلك الفقرة (أولاً) من المادة (15) من قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل.

⁽²⁾ ينظر في تفصيل ذلك المادة (29) من قانون الإستثمار رقم (13) لسنة 2006 المعدل.

ما يرهق المكلف وما يولد من أضرار في العلاقات الاقتصادية الدولية، ولتجنب العقبة أمام الاستثمارات الأجنبية، فهدفت المحاولات الرامية إلى معالجة الازدواج الضريبي الدولي، فتكفلت جاهدة المعاهد العلمية والمنظمات الدولية، وضع عدد من الحلول والأسس التي يمكن للدول أن تراعيها في معالجة الازدواج الضريبي الدولي⁽¹⁾.

ولعل أهم ما أوصت اللجنة عبر ما أعدته من تقارير التي أسهمت بمجموعها في صنع المقترحات العملية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، أنها ما أوصت باللجوء إلى إعفاء الإيرادات الأجنبية سواء أكانت تعود للمواطنين أم للأجانب من الضرائب الوطنية، أو تبني نظام خصم الضريبة الأجنبية من قيمة الضرائب الوطنية، كما أوصت بالاعتماد على فكرة التبعية الاقتصادية (معياري الإقليمية)، باعتباره الضابط الوحيد الذي يجب أن تعتمده جميع الدول أساساً لتحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل بمختلف مصادره⁽²⁾.

وقد انتهجت هذه المؤتمرات واللجان إلى تصنيف الضرائب إلى نوعين: ضرائب نوعية على فروع الدخل، وضريبة عامة على الدخل، حيث أن الأخيرة أعطي فيها الاختصاص للدولة الموطن، في حين أن الاختصاص يكون في ضرائب النوعية للدولة المصدر، بالإضافة إلى وضع نماذج لاتفاقيات دولية، تتعلق بكيفية معالجة الازدواج الضريبي الدولي⁽³⁾.

أما الجهود التي بذلها المشرع العراقي في هذا المضمار، فقد أنظمت إلى الاتفاقيات الجماعية التي تبغي تحقيق التعاون في الشؤون الاقتصادية والمالية، وصنع التنمية بين الدول كافة، والتي منها اتفاقية تقادي الازدواج الضريبي على عاتق حقوق المؤلف والبروتوكول الملحق بها المصادق عليها بالقانون رقم (52) لسنة 1981، كما انضم إلى اتفاقيات جماعية أخرى تعمل على خلق التنسيق الضريبي بالشكل الذي يخفف من حدة الازدواج الضريبي، ومنها اتفاقية الشراكة والتعاون بين حكومة جمهورية العراق من جهة، والإتحاد الأوروبي والدول الأعضاء من جهة أخرى، التي صادق عليها العراق بالقانون رقم (49) لسنة 2013.

فضلاً عن المساعي التي قامت بها الحكومة العراقية للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي جميع من خلال إبرام عدد كبير من الاتفاقيات الثنائية، منها: الاتفاقية المعقودة مع حكومة جمهورية مصر العربية بشأن تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب من الضرائب المفروضة

(1) فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، مصدر سابق، ص 267.

(2) شيماء كريم نعمة الصفار، الازدواج الضريبي دراسة في الضرائب المباشرة، مصدر سابق، ص 77.

(3) خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن، لجنة التأليف والتعريب مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 2007، ص 64.

على الدخل ورأس المال، والمصدقة بموجب القانون رقم (161) لسنة 1968، إذ شملت نصوصها بحث الضرائب، ووضع الأسس اللازمة لتجنب الازدواج الضريبي، والذي قد يطال الشخص المقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين، نتيجة حصوله على دخل أو تملكه رأس مال في الدولة المتعاقدة الأخرى، وذلك بتبني الإعفاء، وخصم الضريبة باعتبارها من الحلول المعالجة لظاهرة الازدواج الضريبي⁽¹⁾، وكذلك في ما يتعلق باتفاقية التعاون الاقتصادي والفني، لغرض تطوير صناعة النفط في العراق مع جمهورية رومانيا، التي ولد منها، بتحمل كل جانب ما يفرضه من ضرائب من أجل تجنب الازدواج الضريبي الذي يطال مدخولات الموظفين والخبراء، الموفدين وقد تمت المصادقة على هذه الاتفاقية بالقانون رقم (190) لسنة 1971.

الخاتمة

تتغير الضريبة من خلال تطورها بتغير دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فحيادية الدولة سابقاً جعلت من الضريبة حيادية لكن مع تطور دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية، وخاصة الأزمة العالمية التي مست الاقتصاد الرأسمالي عام ١٩٢٩، جعل منها أداة ووسيلة فعالة لمعالجة الأزمات الاقتصادية.

إن الإصلاحات الضريبية في ظل النظام الضريبي العراقي واللبناني كانت أمراً ملزماً على الدولة. إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي، كما أن التغيرات الاقتصادية والسياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها، وقد شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية، وكذا مختلف المعدلات الضريبية والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يصبو

إليه النظام الضريبي في العراق وبغية تحقيق هدف النظام الضريبي وهو تحقيق نمو اقتصادي من خلال رفع قوة الجهاز الإنتاجي الوطني، وضعت الدولة العراقية سياسة التحفيز الضريبي لتطوير الاستثمارات، بسنها قوانين استثمارية أهمها قانون الاستثمار العراقي لعام ٢٠٠٦، والذي

⁽¹⁾ينظر في تفصيل ذلك الأسباب الموجبة لقانون تصديق الكتائب المتبادلين الملحقين باتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على دخل ورأس المال المعقودة بين حكومتي الجمهورية العراقية وجمهورية مصر العربية بالقانون رقم (161) لسنة 1981.

كان له دور فعال في تنمية وترقية حجم الاستثمارات في العراق وسمح بخلق مناصب عمل جديدة بتقديم امتيازات جبائية لكل من المستثمرين المحليين والأجانب على السواء.

بناءً على ما تقدم توصلنا من خلال بحثنا إلى جملة من الاستنتاجات والمقترحات التالية:

أولاً: الاستنتاجات

١ - إن النظام الضريبي والضريبة كأهم عنصر من عناصره، بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، كما تعتبر من المتغيرات الاقتصادية الهامة الواجب أخذها بعين الاعتبار عند قيام المؤسسات الاقتصادية بتحديد استراتيجيتها، حيث لها تأثير كبير عند اتخاذ أي قرار يخص وظائف المؤسسات المختلفة، وقد ينعكس سلباً على نشاط المؤسسة واستمرارها في الحياة الاقتصادية، كما نشير بأن تأثير الضريبة على نشاط المؤسسات ومن ثم على حجم الاستثمارات، وذلك من خلال

توجيه النشاطات المرغوب فيها ، يعتبر من الصعب تحقيقه.

٢ - إن عدم ثبات الضريبة واتصافها بالمرونة تماشياً مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية يسهل التحكم فيها وتخفيف آثارها سواء الاقتصادية والاجتماعية على نشاطات المؤسسات الاقتصادية، وذلك بإعادة النظر في معدلاتها، أو إعيتها، وطرق تحصيلها.

3- إن مكونات النظام الضريبي تعتبر انعكاساً للهيكل الاقتصادي للدولة، وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكون مرناً، بمعنى إصدار قوانين ضريبية تنهى عن فرض ضرائب جديدة تبعاً للتغيرات التي تحدث في الهيكل الاقتصادي، وذلك عند خلق نشاطات اقتصادية جديدة، مما يؤدي إلى التوسع في الحقل الضريبي الذي من شأنه المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية التي توجه لتقديم خدمات للمجتمع من ناحية وتنمية وترقية القطاعات الاقتصادية من ناحية أخرى.

4- عدم استقرار النظام الضريبي، وهذا من خلال التغيرات التي تحدث في مكوناته كل سنة، سواء تعلق الأمر بتخفيض بعض معدلات الضريبة أو رفعها إضافة لكثرة التهرب والغش الضريبيين، واللذان يحدثان باستمرار كل سنة، مما يؤدي إلى خسارة الخزينة لقيمة تتراوح سنوياً بالمليارات، مما يؤكد ضعف النظام الضريبي المستحدث.

ثانياً: المقترحات

من خلال ما توصلنا إليه من استنتاجات وبعض الملاحظات، ومن أجل المساهمة في رفع وفعالية النظام الضريبي، ارتأينا أن نقدم بعض المقترحات التي نرى بأنها كفيلة إلى حد ما

بإحداث تطورات إيجابية بالنظام الضريبي، والتي تتمثل بالآتي:

1 - عدم التمادي بإجراء تغييرات في الهيكل الضريبي دون سبب موضوعي (اقتصادي أو اجتماعي)، بغية تقادي التداعيات السلبية التي قد تنتج عن ذلك.

٢ - إن النظام الضريبي يعتبر من الأدوات المالية المستعملة في توجيه الاستثمارات، فيجب أن يستغل في معالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى تقديم مزايا ضريبية للمستثمرين

وتوسيعها لكل المكلفين ومتابعة كل من لا يلتزم بتطبيق الالتزامات الضريبية، ومطالبته بتعويض تلك

المساعدات المالية غير المباشرة.

3- يجب أن تعمل الإدارة الضريبية على الحد من الغش والتهرب الضريبيين ومكافحتهما، وذلك من خلال عدم التسامح مع المتهربين من دفع الضريبة، وتسلط أقصى العقوبات المالية، بالإضافة إلى إجراءات تفتيشية مستمرة ودون سابق إعلان لنشاطات المكلفين مراجعة حساباتهم المالية مستنداتهم، وفواتير عملياتهم التجارية.

4- تشجيع عمليات إنعاش الجهاز الإنتاجي، وتقديم كل المساعدات المالية والإدارية لتمكين المستثمرين من القيام بعمليات التصدير وتقديم مساعدات مالية غير مباشرة بإعفاء الواردات من الرسوم الجمركية، وخاصة تلك المواد والتجهيزات المستخدمة في العمليات الإنتاجية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً : الكتب القانونية :

1. ابراهيم محسن، المفاهيم التقليدية والحديثة في الاموال العمومية والموازنة العامة ، مطابع دار البلاد ، طرابلس - لبنان ٢٠٠٠
٢. نبيل عبدالرحمن حياوي، الدولة الاتحادية والفدرالية، المكتبة القانونية، بغداد ، ٢٠٠٤
٣. عبدالعال الصكبان، علم المالية العامة، الجزء الاول، الطبعة الثالثة، مطبعة العاني ، بغداد - العراق ، ٢٠٠١
٤. كريم كشاكش ، التنظيم الاداري المحلي المركزي واللامركزية ، دراسة مقارنة ، جامعة يرموك ، عمان، ١٩٩٩

٥. محمد عمر مولود ، الفدرالية وامكانية تطبيقها في العراق ، الطبعة الاولى، مكتبة السنهوري ، بغداد، ٢٠١٠
٦. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، الجزء الاول، الطبعة الاولى ، اثناء للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، ٢٠٠٩
٧. حسين سلوم ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، دراسة مقارنة، دار الفكري اللبناني ، بيروت، ٢٠٠٠
٨. خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن، لجنة التأليف والتعريب مجلس النشر العلمي ، الكويت، ٢٠٠٧
٩. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١٢
١٠. جيمس جوارتيني، الاقتصاد القائم على الفطرة، ترجمة عباس أبو التمن، منشورات منتدى بغدادالاقتصادي، بغداد، ٢٠٠٦.
١١. حسين سلوم المالية العامة والقانون المالي الضريبي - دراسة مقارنة، دار الفكر اللبناني،بيروت، ٢٠٠٠.
١٢. حميد حنون ،خالد مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق، الطبعة الأولى، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٣.
١٣. خالد سعد زغلول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن ، لجنة التأليف والتعريب مجلس النشر العلمي، الكويت، ٢٠٠٧.
١٤. خطار شلبي، علوم مالية، وتشريع مالي، منشورات صادر الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٢ -خطار شلبي، علوم المالية والتشريع المالي، الطبعة السادسة صادر للمنشورات الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥، ص ٢٥٤.
١٥. السيد حجازي، النظم الضريبة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة، بيروت، ٢٠٠١.
١٦. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الأولى، المكتبة القانونية، بغداد، العراق، ٢٠١٧
١٧. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
١٨. علي هادي عطية الهلالي الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة ، الطبعة الأولى، دار المسلة للطباعة والنشر، ٢٠٢٣

19. غازي حسين صاريني، الوجيز في مبادئ القانون الدولي العام، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، ٢٠٠٥.
20. فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة ضرائب"، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس لبنان، 2005.
21. فوزت فرحات التشريع الضريبي العام دراسة مقارنة، الطبعة الرابعة، منشورات مؤسسة بحسون، بيروت ٢٠١٣.
22. مهى حاجي شاهين وعلي السليفاني، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٣
23. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان ٢٠١٠.
24. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الاثار الاقتصادية للإستثمارات الاجنبية ، دراسة مقارنة ، الطبعة الاولى، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية، مصر ، ٢٠١٣.
25. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، الدار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، 2005، ص225.
- ثانياً – البحوث والرسائل والاطاريح**
1. سعد حمد العطية، الضريبة والرسم بين المنازعة والحسم، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار سنة ٢٠٠٨.
2. شيماء كريم نعمة الصفار ، الازدواج الضريبي دراسة في الضرائب المباشرة ، اطروحة اعدت لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام ، مقدمة الى جامعة بغداد، العراق ، ٢٠٠٩
- ثالثاً – الدساتير والقوانين :**
- ١ – **الدساتير :**
- ا. دستور العراق لسنة ١٩٧٠م الملغي
- ب. قانون ادارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤ الملغي.
- ج . دستور العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ الحالي.
- ٢ – **القوانين :**
- أ. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.

ب. قانون ضريبة الدخل اللبناني الصادر بالمرسوم الاشتراعي المرقم (١٤٤) الصادر في 1959/6/12 النافذ.