

دور اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق

أ.م.د.كمال أنور يابه

قسم القانون، كلية القانون، جامعة صلاح الدين، اربيل، إقليم كوردستان، العراق.

Kamal.yaba@su.edu.krd

محمد حمد رزاق

قسم القانون، فاكلتي القانون والعلوم السياسية والإدارة، جامعة سوران، أربيل، إقليم كوردستان، العراق.

Muhammad.ballak461@gmail.com

المخلص

حظي الاستثمار الأجنبي في القرن الماضي باهتمام رعاية من الدول، حيث كانت هناك منافسة كبيرة فيما بينها لجذب الاستثمارات الأجنبية، لا سيما من قبل الدول النامية، بالنظر إلى الوضع الحرج في اقتصادات هذه الأخيرة نتيجة التقلبات المستمرة في أسعار الموارد النفطية. حيث أدركت الدول ضرورة تشجيع الاستثمار الأجنبي مصدراً بديلاً للعملة الصعبة، وفعالية الاستثمار الأجنبي كآلية لتحقيق التنمية، ولكن في ظل تمسك الدول بمبدأ سيادتها الضريبية وعدم كفاية قوانينها وأنظمتها الضريبية للتطورات الاقتصادية العالمية، سرعان ما اصطدمت بما يعرف بمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، والتي تتمثل في إخضاع نفس الدخل أو المال لنفس الضريبة أو الضريبة من نفس النوع خلال نفس الفترة من قبل أكثر من دولة، مما سيؤثر سلباً على مستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، فضلاً عن آثار سلبية خطيرة على اقتصاديات الدول. حيث أصبح الازدواج الضريبي الدولي من أهم الإشكاليات التي تحول دون اتساع نطاق التجارة الدولية عامة والاستثمارات الأجنبية بصفة خاصة، إن هذا الأمر دفع بالمجتمع الدولي إلى تبني عدداً من الاتفاقيات الثنائية والاتفاقيات الجماعية لنفاذي الازدواج الضريبي وتشجيع حركة انتقال الاستثمارات الدولية من جهة، ومكافحة التهرب الضريبي على النطاق الدولي من جهة أخرى.

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: 2022/2/15

القبول: 2022/3/17

النشر: شتاء 2022

الكلمات المفتاحية:

double, evasion, Tax, investment, convetion

Doi:

10.25212/lfu.qzj.7.4.28

1. المقدمة:

منذ العقد الأخير من القرن الماضي، حظي الاستثمار الأجنبي باهتمام ورعاية كبيرين من قبل الدول كافة، حيث كانت هناك منافسة كبيرة بين الدول النامية لجذب الاستثمارات الأجنبية، على وجه الخصوص، بالنظر إلى الوضع الحرج في اقتصادات هذه الأخيرة، نتيجة لذلك التذبذب المستمر في أسعار الموارد النفطية. لاحظت الدول كلها ضرورة تشجيع الاستثمار الأجنبي مصدراً بديلاً للعملة الصعبة، وفعالية الاستثمار الأجنبي آلية لتحقيق التنمية. ومع ذلك، في ضوء التزام الدول بمبدأ سيادتها الضريبية، وعدم ملاءمة تشريعاتها وقوانينها الضريبية للتطورات الاقتصادية العالمية، سرعان ما واجهت ما يعرف بمشكلة

الازدواج الضريبي الدولي. التي تتمثل في خضوع الدخل نفسه أو المال إلى الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه خلال الإطار الزمني نفسه من طرف أكثر من دولة، الأمر الذي من شأنه التأثير سلباً في العلاقات الاقتصادية الدولية، كما ينجز عنه آثار سلبية خطيرة في اقتصاديات الدول، حيث أصبح الازدواج الضريبي الدولي من أهم الإشكاليات التي تحول دون اتساع نطاق التجارة الدولية على العموم والاستثمارات الأجنبية بصفة خاصة، وإن هذا الأمر دفع بالمجتمع الدولي إلى تبني عددٍ من الاتفاقيات الثنائية والاتفاقيات الجماعية لتفادي الازدواج الضريبي وتشجيع حركة انتقال الاستثمارات الدولية من جهة، ومكافحة التهرب الضريبي على النطاق الدولي من جهة أخرى.

أهمية الدراسة

واليوم في ظل الانفتاح الدولي يواجه العراق تحديات وسياسات اقتصادية تفرض عليه ليتبعها ، وتؤدي إلى تداعيات على مستوى الفرد والمجتمع والدولة بحيث تتسبب في اختلال في الموارد والنفقات وفي الميزانية فيما بينهما، وهذا يتطلب رسم خريطة جديدة لإدارة الأسس والسياسات والأساليب المتبعة في النظام الضريبي ورسم السياسة الضريبية الصحيحة لمواجهة هذه التحديات، فمن أولوياته الاستثمار و إيجاد طرق لاستقطاب فعال لرؤوس الأموال الأجنبية. ولتفادي الازدواج الضريبي الدولي ينشأ من خلال اتباع قوانين الاستثمار التي تقدم اعفاءات ضريبية للمستثمرين واعتماد أسلوب المعاملة بالمثل وتفعيل دور الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي وتشجيع الاستثمار الأجنبي.

فرضية الدراسة

إن فرضية الدراسة تتمثل بإبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يؤدي الى جذب واستقطاب الاستثمار الأجنبي، فمن خلال إتقال النشاط الاقتصادي في بلد أجنبي مرتين، يمكن أن يشكل الازدواج الضريبي عائقاً أمام الاستثمار الأجنبي، مما يشوه التوزيع الفعال للموارد المالية الشحيحة عبر بلدان العالم، ومع ذلك يمكن أن تخفض اتفاقيات الازدواج الضريبي أيضاً الاستثمار الأجنبي بقدر ما تقلل من التهرب الضريبي، وغير ذلك من الاستراتيجيات القانونية لدعم الضرائب، وعليه فإن تفعيل دور الاتفاقيات لتلافي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي يساهم في الحفاظ على الإيرادات الضريبية من جهة، وجذب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية للاستثمار من جهة أخرى.

هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تكثيف الأضواء على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ودورها في تشجيع الاستثمارات الأجنبية بين العراق وإشارة الى الدول المتعاقدة، وذلك بتكييفها حتى ليستجيب و يتحول إلى نظام جاذب للاستثمارات بأشكال جميعها وأنواعها. لذا فإن الازدواج الضريبي من أهم عوائق الاستثمار ولغرض معالجة هذا الازدواج لجأت أكثر الدول العربية و الأجنبية منها العراق الى عقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.

مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في وجود عوائق لجذب الإستثمارات الأجنبية نتيجة لتعدد القوانين الضريبية و تعدد الدول على المستوى العالمي وإنتشار وتزايد موضوع انتقال الأموال بين الدول ورغبة تلك الدول إلى اجتذاب رأس المال المحلي والأجنبي للإستثمار بسبب عدم الازدواج الضريبي و لتجنب ذلك لجأت أغلب الدول إلى توقيع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي و هذا لم يصل إليها العراق، وإن الاتفاقيات الموقعة مع بعض الدول لم تدخل حيز التنفيذ. فضلاً عن عدم وجود علاقة واضحة بين الاستثمار والنظام الضريبي في العراق حيث يجب أن يكون هناك علاقة وطيدة بين الاستثمار (بأشكاله و أنواعه) والنظام الضريبي لأي بلد، ومن ثم ، فإن كل دولة تحتاج إلى استثمارات أجنبية يجب عليها تكييف أنظمتها الضريبية للمساعدة في خلق بيئة استثمارية فعالة. لذلك يمكننا طرح السؤال الأساسي الآتي: ما هي مساهمة ودور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تدفق الاستثمار الأجنبي إلى الدول؟

نطاق الدراسة

يقتصر نطاق الدراسة على موضوع دور الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق، وما يتعلق بها من أوجه قانونية مختلفة، سواء أكانت في التشريع العراقي أم إشارة الى الدول المتعاقدة معها مثل (الإمارات المتحدة العربية).

منهج الدراسة

اعتمد الباحث على الأسلوب التحليلي للنصوص التشريعية الخاصة بقانون الاستثمار في العراق و اقليم كوردستان – العراق و إشارة الى الدول المتعاقدة معها ومنها اتفاقية تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الموقعة بين العراق و الدول العربية والاجنبية، وبيان أهم الاتفاقيات تجنب الازدواج المصدقة وغير المصدقة عليها في العراق.

هيكلية الدراسة

حتى يتسنى الامام بالجوانب المختلفة لموضوع البحث، فقد عمد الباحث إلى تقسيمه على ثلاثة فصول، مسبقة بمقدمة، ومتبوعة بخاتمة: تناول الباحث بالدراسة في المبحث الأول: التعريف بالازدواج والتهرب الضريبي في العراق. وأما في المبحث الثاني: فتم تخصيصه لدراسة ماهية الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، في حين حاول الباحث من خلال المبحث الثالث: دراسة دور الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق.

المبحث الأول

التعريف بالازدواج والتهرب الضريبي في العراق

يظهر عند تطبيق تشريعات ضريبية محددة فجوات أو المشاكل التي قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية وعلى الخصوص التوزيع العادل للأعباء الضريبية على المكلفين. ونظراً لخطورة تلك الظواهر غالباً ما يحاول المشرع توقعها أو إيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها. ولعل أهم مشكلتين تواجهان المشرع في هذا الشأن هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة، لذا سنقسم هذا المطلب على فرعين، وسنتناول في المطلب الأول: ماهية ظاهرة الازدواج الضريبي، وفي المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول

ماهية ظاهرة الازدواج الضريبي

العدالة الضريبية هي إحدى القواعد الأساسية للضرائب، والتي تتطلب تقسيم كل شخص مكلف بتأمين نفقات الدولة وفقاً لقدرته التكاليفية. ولتحقيق هذه القاعدة يسعى المشرع إلى توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع بشكل عادل بما يتناسب مع قدرتهم على الدفع لتجنب دفع الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي. من أجل تحقيق العدالة الضريبية، يشترط ألا يخضع دافع الضرائب لنفس الضريبة ونفس المال وللسبب نفسه. وينقسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع إذ نتناول في الأول: تعريف الازدواج الضريبي، وفي الثاني: سنتناول شروط الازدواج الضريبي، وأما في الثالث آثار الازدواج الضريبي الدولي في الاستثمار الأجنبي ووسائل معالجتها.

الفرع الأول

تعريف الازدواج الضريبي

لقد اشغل الفكر المالي وما يزال بمشكلة الازدواج الضريبي فحاول العديد من الكتب تحديد المقصود و بهذه الظاهرة، وسنتناول في هذا الفرع تعريف الازدواج الضريبي أولاً، وفي الثاني: على تميز الازدواج الضريبي عن المصطلحات المتعلقة بها.

أولاً: تعريف الازدواج الضريبي

يعرف العديد من المتخصصين في المالية العامة الازدواج الضريبي بمشكلة تعدد الضرائب على دافع الضرائب، إلا أن كلمة فقه المالية العامة لم تتفق على تعريف موحد و جامع للازدواج الضريبي لذا اختلفت التعريفات حولها إلا أن هناك بعضاً منها لا يفى بالغرض و يمكن تعريف الازدواج الضريبي لغةً هو:

مزوج بكسر الواو: اسم فاعل من ازدواج اللزوم الذي يعني إن الشئ أصبح إثنتين كقولنا (فلان ازدوجت لغته)، وشاع استعمال عبارة (الازدواجية) في الأوانه الأخيرة كقولنا (ازدواجية المعايير على الصعيد الدولي) (ابو طالب، 131 – 132).

و كلمة الضريبة: واحدة التي تؤخذ في الارصاد و الجزية و نحوها، و منها ضريبة العبد، أي غلظته (الفرهيدمي، 32).

وأما الازدواج الضريبي اصطلاحاً في رأي بعضهم عرف بأنه (فرض نوع الضريبة نفسه على المصدر الخاضع للضريبة نفسه، وخلال المدة معينة نفسها) (محمد، 2013 : 293).

وقيل أيضاً بشأن الازدواج الضريبي (بخضع دافع ضرائب معين للضريبة لنفس الأساس ، وبالتالي فإن دافع الضرائب هذا قد دفع الضريبة لنفس النوع أكثر من مرة على الرغم من فترة الوحدة التي يتم خلالها فرض الضريبة) (الجنابي، 2017 : 151).

وأيضاً عرف الازدواج الضريبي بأنه (إخضاع نفس المال أكثر من مرة لنفس النوع من الضريبة لنفس الشخص ولذات الفترة) (العلی، 2007 : 128).

بالمضمون نفسه عرف بعض المختصين الازدواج الضريبي بأنه (تحميل المكلف الضريبة نفسها عن مادة التكليف نفسها أكثر من مرة أو ما يعني إخضاع المطرح الواحد لضرائب متعددة) (حطيظ، 2016 : 161).

وفي تعريف آخر للازدواج الضريبي بأنه (فرض الضريبة على ذات الشخص الخاضع للضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة) (مولود، 2016 : 119).

إذاً التهرب الضريبي هو التخلص من الالتزام بدفعها بإحدى الوسائل المختلفة ، وغالباً ما ينقسم إلى تهرب مشروع وآخر غير مشروع، ويؤدي دور الاتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي الدولي إلى منع المستثمرين الأجانب من التهرب.

وبناءً على ذلك يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه فرض الضريبة على الشخص المكلف بالضريبة نفسه مرتين فأكثر بالنسبة لذات الوعاء الضريبي خلال فترة زمنية واحدة.

الفرع الثاني

شروط الازدواج الضريبي

لكي نفهم الازدواج الضريبي لابد من تحقق شروط معينة يمثل كل منها ركناً أساسياً من أركان الازدواج الضريبي، لذا يشترط لوجود الازدواج الضريبي توفر الشروط الآتية :

أولاً: وحدة الشخص المكلف بالضريبة

يظهر الازدواج الضريبي على وفق هذا الشرط إذا تعرض الشخص نفسه لدفع الضريبة أكثر من مرة مع الأخذ بنظر الإعتبار مع بقية الشروط الأخرى، فلكي يتحقق الازدواج لابد أن يقوم المكلف نفسه بدفع أكثر

من ضريبة على المادة الخاضعة للضريبة نفسها، و يبني على ذلك إن المادة الخاضعة للضريبة إذا كانت مشتركة لأكثر من شخص و قام كل الشريك بدفع الضريبة للجزء الذي يخصه فلا تثار حينئذ مشكلة الازدواج الضريبي لأن المكلف بالضريبة ليس واحداً، ولكن قد تثار المشكلة إذا كانت الضريبة المفروضة على الشخص المعنوي وعلى الشخص الطبيعي في وقت واحد، مثال ذلك أن تكون الضريبة المفروضة على الأرباح التي تحققها شركة معينة باعتبارها شخصاً معنوياً، وعلى أنصبة الشركات في هذه الأرباح، والأمر الذي يدعو إلى التساؤل هل يعتبر المساهم في الشركة الذي تعرض للازدواج الضريبي بسبب خضوع نصيبه من الربح للضريبة مرتين؟ إحداهما عند فرض الضريبة على أرباح الشركة ككل ، وثانيهما عند فرضها على نصيبه بعد التوزيع؟

تختلف الإجابة عن هذا التساؤل باختلاف الزاوية التي تنظر منها إلى هذه المشكلة فمن الناحية القانونية لا تكون في هذه الحالة أمام الازدواج الضريبي لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة، فالشركة تدفع الضريبة باعتبارها شخصاً معنوياً، وموضوع الضريبة بالنسبة لها هو الأرباح الذي تجنّبها كما أن موضوع الضريبة بالنسبة للشريك هو نصيبه من الأرباح التي وزعتها الشركة فهناك أكثر من شخص يدفع الضريبة (عجيلة و آخرون، 62).

أما من الناحية الإقتصادية فالازدواج الضريبي ماهو إلا مكون من مجموع المساهمين أو الشركاء، و أرباح الشركة هي نفسها التي توزع عليهم في صورة ربح لكل سهم أو حصة من رأس مالها و بناءً عليه يلاحظه أن الأرباح نفسها تخضع للضريبة مرتين: الأولى: عند تحقق هذه الأرباح لدى الشركة. الثاني: عند التوزيع هذه الأرباح على المساهمين و الشركاء (خصاونة، 2009 : 265).

ثانياً: وحدة الضريبة المفروضة

يتطلب هذا الشرط أن تكون الضرائب التي يدفعها دافع الضرائب أكثر من مرة من نفس الطبيعة أو ذات طبيعة مماثلة ، أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه المادة هي الدخل أو رأس المال، أي أنه يتم فرض ضربتين من نفس النوع على نفس النوع من المال، مثل حقيقة قيام السلطات الأمريكية بفرض ضريبة أرباح على عائدات الأوراق المالية والأوراق المالية المملوكة لشخص عراقي في البورصة الأمريكية، وبالتالي تفرض السلطات العراقية بدورها ضريبة على عائدات القيم المحولة الموجودة في الخارج على نفس الشخص على أساس ارتباط الجنسية، وهذه الحالة هي حالة الازدواج الضريبي، لأن الوعاء الضريبي المتمثل في إيرادات القيم المنقولة قد خضع لأكثر من ضريبة، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف ذاته، تم فرض الضرائب عن نفس الفترة الزمنية ، على سبيل المثال ، تم فرض ضريبة على ممتلكات يملكها دافع الضرائب ، وضريبة على دخله من عمله ، وضريبة ثالثة على راتبه كموظف، ويتحمل نفس المكلف الضرائب الثلاث عن نفس الفترة ولكن على أسس ضريبية متعددة لا يوجد ازدواج ضريبي ، فما سبق ذكره. (خوشناو، 2021 : 260).

ثالثاً: وحدة المادة الخاضعة للضريبة

حتى تكون أمام الازدواج الضريبي و بافتراض تحقيق الركائز الأخرى، يجب فرض الضريبة على نفس المال أكثر من مرة ، أي أن الوعاء الضريبي في هذه الأوقات واحد، ولكن إذا تم فرض الضريبة مرة على نفود ومرة أخرى على أموال أخرى عدم الخضوع للازدواج الضريبي حتى في حالة استيفاء شروط الازدواج الضريبي الأخرى. على سبيل المثال ، يخضع نفس الشخص ونفس الفترة لأكثر من ضريبة واحدة على دخله والأخرى على ثروته (الفليح، 2011 : 221).

رابعاً: وحدة المدة المفروضة عنها للضريبة

آخر شرط يشترط لتحقيق الازدواج الضريبي أن تفرض الضريبة مرات عدّة عن المدة نفسها أي الفترة التي يتم فيها دفع الضرائب هي نفسها، ويجدر هنا ان نلقي الضوء على أنّ الازدواج الضريبي يتحقق إذا تم فرض الضريبة أكثر من مرة خلال فترة زمنية محددة، والتي عادة ما تكون سنة. ومن ثم فإن فرض الضريبة على الدخل لأكثر من سنة لا يعني حدوث الازدواج الضريبي، لأن فرض نفس الضريبة يتم في فترتين زمنيتين مختلفتين. (سليمان، 2016 : 42).

وبينين لنا مما تقدم أن كل شرط من شروط الازدواج الضريبي يعد ركناً أساسياً وفعالاً من أركان الازدواج الضريبي، وإن إنتفاء أي ركن من هذه الأركان يؤدي إلى عدم تحقق الازدواج الضريبي.

الفرع الثالث

آثار الازدواج الضريبي الدولي

قد يحدث الازدواج الضريبي الدولي أثراً في الأشخاص الذين يستثمرون رؤوس أموالهم في أكثر من دولة واحدة، مما يؤدي إلى إعاقة حركة إنتقال الأشخاص و رؤوس الأموال، في الوقت الذي أصبحت العلاقات الإقتصادية الدولية بحاجة ضرورية إلى إزالة كافة العقبات كافة التي تقف في طريق نموها هذا فضلاً عن إلى إن ظاهرة الازدواج الضريبي تؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية بسبب تعرض المكلف لدفع الضريبة أكثر من مرة عن المال نفسه و الواقعة المنشئة للضريبة نفسها (خصاونة، 2009 : 263).

ويتضح لنا أن حدوث الازدواج الضريبي يترتب عليه آثار سلبية في حركة إنتقال رؤوس المال، فضلاً عن مخالفة مبدأ العدالة الضريبية، لأن دافع الضرائب يخضع للضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي وخلال نفس الفترة، وبالتالي يؤدي إلى تقسيم غير عادل للعبء الضريبي.

الفرع الرابع

منع التهرب الضريبي الدولي

التهرب الضريبي هو التخلص من الالتزام بدفعها بإحدى الوسائل المختلفة ، وغالبًا ما ينقسم إلى تهرب مشروع وآخر غير مشروع، ويؤدي دور الاتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي الدولي إلى منع المستثمرين الأجانب من التهرب.

المطلب الثاني

مفهوم التهرب الضريبي الدولي

إن فكرة التهرب ليست فكرة حديثة ، ولكنها قديمة قدم الضرائب، ومع ذلك، فهو منتشر حالياً على نطاق واسع خاصةً على المستوى الدولي، يرجع ذلك إلى الإنقطاع الإقتصادي من جهة و إلى اتساع رقعة التجارة الدولية و إندماج الإقتصاديات المختلفة في الإقتصاد العالمي من جهة أخرى (محزري، 2001 : 75). لذا سنقسم هذا المطلب على ثلاثة فروع وكالاتي: في الفرع الأول: نتناول تعريف التهرب الضريبي الدولي وآلياته. وفي الفرع الثاني: فسنتناول آثار التهرب الضريبي الدولي.

الفرع الأول

تعريف التهرب الضريبي الدولي و آلياته

سنقسم هذا الفرع على تعريف التهرب الضريبي الدولي أولاً، ونتناول ثانياً آليات التهرب الضريبي الدولي.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي الدولي

لا يوجد تعريف عام ومحدد للتهرب الضريبي الدولي، حين عرفه أطراف متعددة بحسب الوجهة التي ينظر إليها.

وبهذا يقصد بالتهرب الضريبي الدولي (محاولة دافع الضرائب التقليل من شدة عبء الضريبي بوسائل قانونية أو غير قانونية عن طريق نقل سلعة أو مكان إقامة إلى إقليم أجنبي لاحتمال التهرب الضريبي (حبو، 2011 : 420). في هذه الحالة ، تستفيد هذه المنطقة إما من معدل الضريبة المخفض في الدولة أو من الإعفاءات الضريبية أو الامتيازات الممنوحة لها في الدول المضيفة.

وقد عرف أيضاً بأنه (يغطي كل إنتهاك إرادي وبغرض قانون الضرائب بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة المفروضة عليها بموجب التشريع الضريبي لأي دولة) (ناشد، 2008 : 12).

بناءً على ما تقدم فإن التهرب الضريبي يقع لتحديد الوعاء الضريبة وربطها كما لو قام المكلف بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة، أو تقديم قرار غير صحيح، وقد يقع التهرب عند تحصيل الضريبة، مثال ذلك أخفاء المكلف أمواله أو تحويلها إلى الخارج حتى يتعذر على الإدارة تحصيل الضريبة منه.

ثانياً: آليات التهرب الضريبي الدولي

يستعمل المتهربون من الضرائب على المستوى الدولي للتخلص من دفع الضريبة سواء أكان جزئياً أم كلياً الآليات الآتية:

1- آلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل:

سعر التحويل ، وهو السعر المحدد لنقل أو بيع البضائع من قبل الشركات ذات الصلة أو بين المكتب الرئيسي (الشركة الأم والشركات التابعة لها) في الأسواق الدولية ، أو هو سعر محدد لبيع البضائع بين أعضاء عائلة نفس الشركة (حبو، 2011 : 427).

و يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل وكما يأتي:

- التلاعب بالمادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح سواء كانت زيادة أو نقصاناً، بحيث تقلل المصاريف وبالتالي تزيد من المواد الخاضعة للضريبة في البلدان ذات التسهيلات الضريبية، والعكس بالعكس في البلدان التي تتميز بنظام ضريبي صارم. (حبو، 2011 : 428).

- إذا قامت شركة فرعية أو فرع لشركة متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة فرعية أخرى أو فرع من نفس الشركة في بلد آخر، في هذه الحالة لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق في الحساب ، لكن الشركة الأم متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج تسجل أسعار الصفقات المبرمة فيما بينها في دفاتر المحاسبة بطريقة عشوائية تاركة مجالاً للتلاعب بالأسعار. (أبو شراء، 2007 : 263).

2- آلية المنشأة الثابتة:

ظهر مصطلح المنشأة الدائمة مؤخرًا ، وظهر بشكل أكبر مع ظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تلجأ إلى استخدام هذه المنشأة لتقليل العبء الضريبي عليها. مشكلة أن الشركات متعددة الجنسيات يجب أن تخضع للضرائب، ولتجنب ظاهرة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي، كان من الضروري إيجاد حل على هذا المستوى (حبو، 2011 : 428).

لهذا السبب، استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ هام، وهو: (لا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضرائب في البلد المضيف إلا إذا كانت نتيجة منظمة معينة تسمى المنشأة الثابتة) (ناشد، 2008، 61). لقد جاء في المادة (5) الفقرة الأولى من منظمة OCDE. إن مصطلح المنشأة الثابتة يشير إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الام بواسطتها كل أو جزء من نشاطه.

و يتم التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرائق الآتية:

- إما أن تنشئ الشركة الأم منشأتها الدائمة في بلد يعفي هذه المؤسسة تمامًا من الضرائب.
- أما إذا أقامت هذا المرفق في بلد لا يعفيه من الضرائب ولا يقدم امتيازات ضريبية، فإنه يلجأ إلى إضفاء طابع غير واقعي على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة، كل منهم يؤدي نشاطاً محددًا (خدمات ، تنسيق ، توزيع ، ...) بحيث إذا أخذت كل منهم على حدة ، لا يمثلون منشأة ثابتة ، ومن ثم فإن الأرباح التي يحققونها لا تخضع للضريبة لأنها ليست مؤسسة ثابتة ، ومن ثم يمكن للشركة الأم تقليل عبء الضريبة (حبو، 2011 : 429 - 430).

3- التيسيرات الضريبية آلية للتهرب الضريبي:

- يتم التهرب الضريبي باستخدام التيسيرات الضريبية عن طريق:
- إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة: وبنهض كيان الشركة الساترة على بعض العناصر المعينة ومنها.
 - إنهاء شركة تم تأسيسها في بلد بمعدل ضرائب منخفض أو بدون ضريبة على الإطلاق.
 - استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة وتقوم على إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة المرافقة، وذلك لتمكين الشركة الأم من التهرب من ضرائب الأسعار المرتفعة المفروضة أصلاً. (صابوني، 2005 : 245).
 - خفض التكاليف، بما في ذلك تقليل العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في البلدان ذات النظام الضريبي المرتفع، وزيادته في البلدان ذات الملاذات الضريبية، هذا قبل توزيع الأرباح، ولكن بعد توزيع الأرباح لا تقوم الشركات الوليدة المشمولة في التسهيلات الضريبية بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب عالية. بدلاً من ذلك، فإنه يعيد استثماره في نفس السلطات الضريبية أو ينقله إلى دول أخرى أقل خاضعة للضريبة (حبو، 2011 : 426).
- ويتبين لنا أن التهرب الضريبي الدولي يتم بواسطة شركات متعددة الجنسيات باستخدام آليات مختلفة، بما في ذلك آليات الأسعار القابلة للنقل والتحويل، وذلك للتخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً وهذا يؤدي إلى التهرب الضريبي الدولي وعدم أمثال أداء هذه الشركات لإلتزاماتها الضريبية.

الفرع الثالث

آثار التهرب الضريبي

إن لظاهرة التهرب الضريبي العديد من الآثار السلبية منها ما يمس الجانب الاقتصادي، ومنها ما يمس الجانب المالي وحتى الجانب الإجتماعي للدول، و يمكن توضيح ذلك فيما يأتي:

- 1- من الناحية المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إنخفاض حصيلة الضرائب، وفقد الخزنة العامة جزءاً مهماً من مواردها، مما يعطل قيام الدولة بوظائفها وأهمها الإنفاق على المرافق العامة، وتلجأ الدول إلى مواجهة عجز الموازنة العامة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب، و يقع هذا العبء في النهاية على عائق المكلفين الأمانة مما يخل بالعدالة الضريبية، و البديل هو لجوء الدولة الى المديونية الخارجية، ونحن نعلم أثر هذه المديونيات في الدولة (حلمي، 97).
- 2- من الناحية الاقتصادية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إتجاه الأفراد و المشروعات إلى المجالات التي يتوافر بها فرض التهرب الضريبي حتى ولو لم تحقق الصالح العام، كما يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات حيث يصبح معيار الكفاءة، مدى قدرة كل المشروع على التهرب من الضرائب، و ليس على الكفاءة الإنتاجية (بيومي، 1980 : 407).

3- من الناحية الإجتماعية: 5,000 / 232

نتائج الترجمة

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى غياب العدالة في توزيع العبء الضريبي على دافعي الضرائب، وبالتالي غياب العدالة الاجتماعية والمساواة بين دافعي الضرائب النزهاء والمتهربين من دفع الضرائب المستحقة، كما سيؤدي إلى اتساع الفجوة بين طبقات المجتمع المختلفة بسبب عدم إعادة توزيع الدخل بطريقة تقلل الفروق بين تلك الطبقات. (إيمان، 2010، 34).

و نلخص من خلال هذا المبحث ان مشكلة الازدواج الضريبي الدولي في اصله نتيجة للتغير السريع في العلاقات الاقتصادية والتجارية والمالية بين الدول، وتطوره عما كان عليه من قبل من جهة، وتمسك الدول بسيادتها الضريبية التي قد تمتد إلى ما وراء حدود أراضيها، وفشل أنظمتها الضريبية في مواكبة هذا التغير من جهة أخرى، وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبي عرقله أمام انتقال رؤوس الأموال و الاستثمار، وتحقيق التجارة الدولية بشكل عام، حيث تؤدي هذه المشكلة إلى هروب الأموال إلى الدول لا يعاني فيها المستثمر من عبء ضريبي.

المبحث الثاني

التعريف باتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي

يمكن أن تتم معالجة الازدواج الضريبي عن طريق الاتفاقيات الدولية، من خلالها يمكن لدولتين أو أكثر التفاوض، ثم الاتفاق على معالجة مشكلة الازدواج والتهرب الضريبي، وهذه الاتفاقيات تنتشر على نطاق واسع بين الدول وخاصة بعد إنهاء الحرب العالمية الثانية، حيث أصبحت الدول بحاجة ماسة لبناء إقتصادها المنهار بسبب الحروب، لذا إتخذت معظم الدول في ابرام الاتفاقيات الثنائية أو جماعية لتتلافى الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، والعراق من ضمن هذه الدول التي ابرم الاتفاقيات مع الدول حول تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، وستشرح هذه الاتفاقيات في المبحث الثاني من هذا الفصل. ونقسم هذا المبحث على مطلبين سنتناول في المطلب الأول مفهوم الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وأنواعه ونطاقه وعلاقتها بالاستثمار الأجنبي وسنعرض في المطلب الثاني إجراءات المشرع الضريبي العراقي لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي عن طريق الاتفاقيات الدولية.

المطلب الأول

مفهوم اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي وأنواعه ونطاقه وعلاقتها

بالاستثمار الأجنبي

إن الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي يشكل عنصراً مهماً في جذب الاستثمارات الأجنبية، لأن من بين الأهداف العامة لهذه الاتفاقيات هو توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج والتهرب الضريبي وتلافي عرقله التدفق الحر للاستثمارات الدولية.

لذا سنقسم هذا المطلب على أربعة فروع وسنتناول في الفرع الأول مفهوم الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، وفي الفرع الثاني أنواع الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، وفي الفرع

الثالث سنعرض نطاق الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي وفي الفرع الرابع سنتناول العلاقة بين الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي والاستثمار الأجنبي.

الفرع الأول

ماهية اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي

يلجأ الدول إلى إبرام الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية لتجنب الازدواج الضريبي، وقد عرف الاتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي بأنه (معاهدات ضريبية بين دولتين أو أكثر تهدف إلى إلغاء الازدواج الضريبي وتسمح للدول المتعاقدة بتقاسم حق فرض الضريبة على الدخل المتحقق من الأشخاص المقيمين فيها. كما تمكن هذه الاتفاقيات من منع تهرب الضريبي و ضمان المساواة وعدم التمييز في معاملة المكلفين في كلتا الدولتين). وفي تعريف آخر لاتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي فإنها (إنها واحدة من الاتفاقيات النموذجية، وهي تتعلق دائماً بأحكام وقوانين البلدين المتعاقدين وتكون المعاملة بالمثل هي المعالجة التي تتناول موضوع الازدواج الضريبي بين عدد من الدول أو بين دولتين فقط). (اسماعيل، 2018 : 88).

من خلال تعريف أعلاه ممكن تعريف اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي بأنه عبارة عن اتفاقيات ضريبية يعقد بين الدولتين أو أكثر من أجل تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، وعدم التمييز في معاملة المكلفين بين الأطراف المتعاقدة.

الفرع الثاني

أنواع اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي

إن اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي لها نوعان من الاتفاقيات وكما يأتي:

أولاً: الاتفاقيات الضريبية الشاملة لمعالجة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي

تتناول مثل هذه الاتفاقيات مصادر الدخل المختلفة و تحدد أحكامها الدولة، أو الدولة المتعاقدة التي تسري ضريبتها عليها لتلافي الازدواج والتهرب الضريبي على الدخل ورأس المال. و هنالك نماذج لمثل هذه الاتفاقيات معدة سلفاً، كونه أنموذجاً للاتفاقية الصادرة عن الامم المتحدة لهذا الغرض، و تتفق الدول المتفاوضة في العادة على اعتماد الانموذج الذي تريد التفاوض على أساسه، ولا يعني ذلك تقييد يديها التام بما جاء فيها، إذ لها أن تعدل ما جاء في الانموذج على وفق ما يتفق عليه. ثم تنتقل هذه الاتفاقيات لتنظيم الاحكام بتبادل المعلومات، وعدم التمييز في المعاملة، وإجراءات المصادقة على الاتفاقية، ووضعها موضع التنفيذ (الشوابكة، 185).

ثانياً: الاتفاقيات الضريبية البسيطة

غالباً ما تعالج هذه الاتفاقيات أعمال النقل الجوي الدولي، أو أعمال النقل البحري الدولي، أو كليهما، وقد تكون اتفاقيات إقليمية أو اتفاقيات ثنائية، و أحكامها بسيطة تخضع بموجبها أرباح الشركات النقل الجوي

أو البحري للضريبة في الدولة مالكة المشروع التي يكون فيها غالباً مركز الإدارة لهذا المشروع، وتتعهد الدولتان المتعاقدتان، أو الدول المتعاقدة أن تعفي كل منها من الضريبة مشروع الدولة المتعاقدة الأخرى من الدخل الذي تأتي للمشروع من تلك الدولة المتعاقدة، كما تتضمن هذه الاتفاقيات البسيطة، أحكام تنظيم تبادل المعلومات الضريبية، وإجراءات التصديق عليها، وسريان أحكامها (الشوايكة، 187). لذا يمكن القول بأن الاتفاقيات الشاملة أفضل عن الاتفاقيات البسيطة، لأن النوع الأول تشمل أوسع الضرائب المعفية بين أطراف المعاهدة بينما نوع الثاني تشمل نوع محدد من الضرائب المعفية بين اطراف المعاهدة، مثل: الاتفاقية الموقعة بين العراق و إيطاليا المصادق عليها بالقانون رقم (113) لسنة 1979م عن الاعفاء الضريبي الشركات النقل الجوي و البحري للطرفين.

الفرع الثالث

نطاق اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي

الضرائب المشمولة والأشخاص المشمولين الاتفاقية من ضمن اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي وسوف نوضح ذلك فيما يأتي:

أولاً: الضرائب المشمولة في باتفاقية تجنب الازدواج والتهرب الضريبي

يقوم كل طرف في الاتفاقية دراسة الضرائب السائدة في الطرف الآخر، وتثبيت الضرائب السائدة في بلده والتي غالباً ما تكون هي نفسها في معظم الدول، لأن الأساس النظري وطبيعة الأسس الضريبية واحدة في كل الدول. تسري أحكام الاتفاقيات على أي ضرائب متشابهة أو متماثلة من حيث الجوهر ويتم فرضها بعد توقيع الاتفاقيات لتوفير الشفافية وعدم التحايل على الاتفاقيات المبرمة بين الدول من خلال إجراء تعديلات جديدة غير مدرجة في الاتفاقية وتجنباً - اللجوء إلى التفاوض لتعديل الاتفاقية عند كل تغيير في قوانين الضرائب في البلدين المتعاقدين (قزاز، 2016، 56).

وسنوضح الضرائب المشمولة في الاتفاقية تجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي الموقعة بين العراق وحكومة دولة الإمارات بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يخص بالضريبة الدخل و رأس المال التي تم المصادقة عليها بموجب قانون رقم (10) لسنة 2019 (الوقائع العراقية، رقم العدد 4555، 16-9-2019)، التي جاء في المادة (2) على النحو الآتي :

الضرائب التي تشملها الاتفاقية وهي كما يأتي:

لقد جاء في المادة(2) في هذه الاتفاقية أن:

1- تطبيق هذه الاتفاقية على ضرائب الدخل ورأس المال المفروضة بالنيابة عن الدولة المتعاقدة أو تقسيماتها أو وحدتها الإدارية أو سلطاتها المحلية بغض النظر عن الطريقة التي تفرض بها.

2- الضرائب على الدخل ورأس المال هي جميع الضرائب المفروضة على إجمالي الدخل ورأس المال أو على عناصر الدخل أو رأس المال ، بما في ذلك الضرائب على الأرباح الناتجة عن تحويل الممتلكات المنقولة أو غير المنقولة ، وكذلك الضرائب على مجموع الرواتب والأجور التي تدفعها المؤسسات.

3- الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقيات وهي :

أ- في جمهورية العراق: 1- ضريبة الدخل. 2- ضريبة العقار. 3- ضريبة العرصات (التي تفرض على الاراضي غير المستثمرة بعد انتهاء فترة السماح).

ب- في دولة الإمارات العربية المتحدة: 1- ضريبة الدخل. 2- ضريبة الشركات. 3- تسري هذه الاتفاقية على أي ضرائب مماثلة، أو مشابهة في جوهرها التي تفرضها أي من الدول المتعاقدة بعد تأريخ توقيع هذه الاتفاقية فضلاً عنها أو بديل عن الضرائب الحالية، وتخطر السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدتين بعضهما مع البعض بأي تغييرات مهمة تكون قد طرأت على القوانين الضريبية في كل منهما.

ثانياً: الأشخاص المشمولين في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي:

تعتمد الاتفاقيات على معيار الإقامة لتحديد الأشخاص المشمولين بها والإشارة إلى الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كليهما، وتشمل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الشخص الاعتباري عبارة عن شركات (شركات أموال) ويمكن تمثيلها بشركات قطاع المساهمة العامة والمختلطة والمحدودة، في حين أن الأشخاص الطبيعيين هم أفراد بصفتهم الشخصية وقد يكونون مقاولين فرديين أو شركة أشخاص ويتم فرض الضرائب على الأشخاص الطبيعيين (الكعبي، 2008 : 17).

ويمكن تحديد المقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين على وفق ما يأتي:

أ- المقيم في إحدى البلدين: أي شخص يخضع، وفقاً للقانون في تلك الدول، للضرائب المفروضة عليها بحكم موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته. (قران، 2016، 56).

ب- في حالة اعتبار الشخص بحسب ما تقدم مقيماً في كلا البلدين، يتم التعامل مع هذه الحالة وفق القواعد الآتية:

سيعتبر مقيماً في الدولة المتعاقدة التي لديه فيها مسكن دائم تحت تصرفه، وإذا كان لديه مسكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدتين، فيعتبر مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها له المصلحة الرئيسية. يعتبر مقيماً في الدولة التي يقيم فيها بشكل اعتيادي في حالة عدم إمكانية تحديد الدولة التي يقع فيها مركز مصالحه الرئيسية.

في حالة تعدد محل الإقامة المعتادة يعتبر الشخص مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها.

وفي حالة عدم حمل أي جنسية لكلتا الدولتين المتعاقدتين فيتم إيجاد حل بالاتفاق (العبيدة، 2010، 36).

وسنوضح الأشخاص المشمولين في اتفاقية تجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي الموقعة بين العراق وحكومة دولة الإمارات بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بما يخص الضريبة على الدخل ورأس المال، وتمت المصادقة عليها بموجب قانون رقم (10) لسنة 2019.

وعلى نحو الآتي:

لقد جاء في المادة (1) في الاتفاقية على (تطبيق هذه الاتفاقية على الاشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما) وأيضاً جاء في المادة (5) من الاتفاقية.

1- لأغراض هذه الاتفاقية، يعني مصطلح (مقيم) فيما يتعلق بجمهورية العراق أي شخص، وفقاً لقوانينها، يخضع للضريبة فيها، بسبب موطنه أو إقامته أو مكان إدارته، وأي معيار آخر. أما بالنسبة للدولة الامارات العربية المتحدة الفرد الذي يكون محل إقامته في الدولة الامارات العربية المتحدة و أي شركة تؤسس هناك.

ولأغراض الفقرة الأولى من المادة (1) فإن المقيم في الدولة المتعاقدة سوف يشمل ما يأتي:
أ- حكومة تلك الدولة المتعاقدة، وحدتها الادارية، و تقسيماتها السياسية و السلطات المحلية التابعة لها.
ب- أي مؤسسة حكومية تنشأ على وفق القانون العام مثل البنك المركزي، الصناديق، الوكالات أو أي كيانات مشابهة، تنشأ في الدولة المتعاقدة.
ج- أي كيان حكومي ينشأ في دولة متعاقدة و تشارك في رأس ماله تلك الدولة المتعاقدة مع دول الأخرى.
2- في حال كان الفرد مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقدين وفقاً لأحكام الفقرة (1)، فسيتم تحديد وضعه من خلال ما يلي:

أ- يعتبر مقيماً في الدولة التي يتوفر له فيها مسكن دائم. إذا كان مسكن دائم متاحاً له في كلتا الدولتين المتعاقدين، فيُعتبر مقيماً في البلد الذي يمثل مركز مصالحه الرئيسية.

ب- إذا لم يكن من الممكن تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مركز مصالحه الرئيسية، أو إذا لم يكن لديه مسكن دائم متاح له في أي من الدولتين المتعاقدين، فيُعتبر مقيماً في الدولة التي يوجد فيها لديه محل إقامته المعتاد.

ت- إذا كان لديه مسكن اعتيادي في أي من الدولتين المتعاقدين، أو إذا لم يكن لديه مسكن معتاد في أي منهما، فيُعتبر مقيماً في الدولة التي يحمل جنسيتها.

د- إذا كان مواطناً في كلتا الدولتين أو لم يكن من كليهما، فيجوز للسلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين تحديد الحالة بالاتفاق المتبادل.

ويمكن القول مما تقدم أن العراق قد أحسن في تحديد الضرائب والأشخاص المشمولين في اتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي الدولي التي وقعت مع الدول من أجل تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي و جذب الاستثمارات الأجنبية إلى العراق.

الفرع الرابع

العلاقة بين اتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي والاستثمار الأجنبي

تسعى معظم الدول لجذب الاستثمار الأجنبية من خلال تهيئة المناخ المناسب وتقديم التسهيلات و الحوافز التي من بينها تفادي الازدواج و التهرب الضريبي عن طريق التصديق على اتفاقيات منع حدوثه (اسماعيل، 93). ولقد شهدت العراق في أوانه الاخيرة نمو اتفاقيات الاستثمار الثنائية و اتفاقية الازدواج و التهرب الضريبي، و شهدت الفترة الماضية عدداً من الدراسات بشأن وجود علاقة من عدمه بين المعاهدات الضريبية والاستثمار الأجنبي المباشر، وتقسّم الدراسات على إتجاهين: ويتألف الإتجاه الأول من مجموعة ما يعرف بـ ((الدراسات الثنائية)) وهي الدراسات التي تتبع التغيرات في وضع المعاهدة الثنائية والتحويلات في مقدار الاستثمار الأجنبي المباشر على أساس كل ولاية قضائية على حدة (Barthel, 2021: 7-9). والإتجاه الثاني من الدراسات تعرف بـ (OCDE) التي تبدأ بالأرقام المطلقة للمعاهدات للبلد المضيف أو البلد المصدر و تحليلها، وعمّا إذا كانت ارتفاع عدد المعاهدات يرتبط بزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في هذا البلد المصدر وتخلص الدراسات التي تعتمد على بيانات الاستثمار الأجنبي المباشر الثنائية عموماً إلى انه ليس للمعاهدات الضريبية تأثير إيجابي في الاستثمار الأجنبي المباشر، بينما تأتي الدراسات المستندة إلى بيانات الاستثمار الأجنبي المباشر الإجمالية إلى نتيجة معاكسة: وإن المعاهدات الضريبية تؤدي إلى زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر.

وهناك دراسات أخرى أثبتت وجود علاقة وثيقة بين الاتفاقيات الضريبية و زيادة الاستثمار الأجنبي، وقد توصلت تلك الدراسة إلى نتيجة مفادها: أن هناك صلة مباشرة بين ابرام معاهدة ضريبية والاستثمار الأجنبي المباشر، ومع ذلك فعندما قسمت العينة البلدان النامية على بلدان منخفضة الدخل ومتوسطة الدخل، وجد ان تلك الاتفاقيات لا تكون فعالة إلا مع بلدان متوسطة الدخل، وعليه فإن اتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي تحقق الغرض من إجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر، ومن المرجح ان تكون البلدان النامية من بينها العراق التي وقعت اتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي وقد تلقت المزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر في المقابل، ولكنها تتعرض أيضاً باعتبارها مستوردة صافية لها، لتكاليف كبيرة من الإمتيازات الضريبية الناتجة عن هذه الاتفاقيات، و هذه الأدلة ذات صلة بصانعي سياسات البلدان النامية عند موازنة التكاليف و الفوائد المحتملة للدخول في معاهدة الازدواج و التهرب الضريبي مع بلد متقدم، وتنتفي الفوائد الإقتصادية الرئيسية لاتفاقية الازدواج والتهرب الضريبي لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر إذا كانت البلدان النامية قد خفضت أو تخفض معدلات الضريبة المقطّعة بدون الدخول في الاتفاقيات، وتقوم به الدولة النامية للحد من القيود المفروضة عليها في هذه الاتفاقيات، ولتقليل التكلفة التي تتحملها نتيجة لإنخفاض الإيرادات الضريبية (اسماعيل، 2018، 94 – 95).

بناء على ماتقدم تبين لنا من خلال تلك الدراسات بأن هناك علاقة وثيقة بين الاتفاقيات الضريبية و الاستثمار الأجنبي، و بالتالي يؤدي إلى تشجيع المستثمرين الأجانب على إستثمار أموالهم في الدول المستقطبة للإستثمار بين الأطراف في الاتفاقيات.

المطلب الثاني

إجراءات المشرع الضريبي العراقي لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي عن طريق الاتفاقيات الدولية

ولقد قام المشرع العراقي بالاجراءات اللازمة من أجل تجنب الازدواج و التهرب الضريبي، وازالة مخاوف المستثمر الأجنبي وتشجيعه على الاستثمار في العراق و ذلك عن طريق اتفاقيات تجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي مع الدول، لذا حاولت المشرع الضريبي العراقي خلال تشريعاتها الضريبية ايجاد حلول مناسبة لأهم العقبات التي تقف أمام العراق من أجل ابرام الاتفاقيات الدولية لتجنب هذه الظاهرة، وذلك عن طريق توزيع الحق في فرض الضرائب بين البلدين، بشكل عام، فإنه يقلل من التداخل المحتمل لسلطاتهما الضريبية. ولذا سنقسم هذا المطلب على ثلاثة فروع، سنتناول في الفرع الأول: جهود الاتفاقيات لمعالجة مشكلة الازدواج و التهرب الضريبي الدولي. وفي الفرع الثاني: سنتناول الواقع الحالي لاتفاقيات الازدواج و التهرب الضريبي الدولي في العراق.

أما في الفرع الثالث: فسنتناول إجراءات المشرع العراقي لتجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي بعد المصادقة والاتفاقية الدولية عن طريق التشريعات الداخلية.

الفرع الأول

جهود المنظمات و الهيئات الدولية لمعالجة مشكلة الازدواج والتهرب الضريبي

إن مشكلة الازدواج و التهرب الضريبي هي المشاكل التي تواجه التجارة الدولية و لها آثار سلبية في الاستثمارات الأجنبية وفي علاقات الإقتصاد الدولي، لذا اجتمعت الجهود الدولية من هيئات ومنظمات دولية لحل مشكلة الازدواج و التهرب الضريبي الدولي وهي كما يأتي:

أولاً: جهود غرفة التجارة الدولية

أبدت غرفة التجارة الدولية منذ إنشائها سنة 1920 اهتماماً بالغاً بدراسة مشكلة الازدواج والتهرب الضريبي، وذلك لتأثيراتها الخطيرة في الاستثمارات الدولية وفي التجارة الدولية، فأنشأت في أول اجتماع لها لجنة خاصة لدراسة المشكلة وبحث التشريعات الضريبية للدول المتقدمة، أعدت اللجنة تقريراً ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن عام 1921 وصادقت على أربعة مبادئ نجلها فيما يأتي:

المبدأ الأول:

على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها، معاملة المكلفين الوطنيين منهم و الاجانب كافة معاملة ضريبية واحدة لا تمييز فيها (عاشوري، 2004 : 177 - 178).

المبدأ الثاني:

على الدولة عند فرض ضريبة الإيرادات ذات المصدر الأجنبي، معاملة المكلفين الوطنيين منهم و الأجانب كافة معاملة واحدة لا تميز فيها، و يفضل اعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتفادي الازدواج و التهرب الضريبي ما دامت قد خضعت للضريبة في الدولة المصدرة.

المبدأ الثالث:

على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها، إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

المبدأ الرابع:

على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين جميعهم على حد سواء، وقد وأصلت غرفة التجارة الدولية في إجتماعاتها المتعاقبة بعد ذلك الدفاع عن هذه المبادئ الأربعة، ومحاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر، والمطالبة بالتوسيع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي ابرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الازدواج الضريبي، ولا تزال غرفة التجارة الدولية تجري أبحاثها و دراساتها لمشكلة الازدواج الضريبي حتى وقتنا الحالي (عاشوري، 2004 : 177 – 178).

ثانياً: جهود عصبة الأمم

بذلت عصبة الأمم جهوداً مميزة لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي، لا سيما من خلال إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية، يعتبر عمل عصبة الأمم حجر الزاوية للجهود التي تبذلها لاحقاً المنظمات الدولية الأخرى، وخاصة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وهيئة الأمم المتحدة. في عام 1921 ، شكلت عصبة الأمم لجنة الضرائب التي تألفت من اثني عشر عضواً. عند اختيار أعضائها ، تم النظر في تمثيل النظم الضريبية الهامة السارية في معظم دول العالم قدر الإمكان. كلفت هذه اللجنة لجنة ثانوية بإجراء دراسة حول التشريعات الضريبية لمختلف الدول، وتحديد الضوابط والأسس التي تعتمدها في فرض الضريبة على المؤسسات الوطنية والأجنبية. تُوجت هذه الدراسة بإعداد مؤلف بين عامي 1932 و 1933 بعنوان: فرض الضرائب على المشاريع الأجنبية والوطنية (الطريق، 1997، 136).

كما توصلت عصبة الأمم إلى اتفاق نموذجي لمنع الازدواج الضريبي فيما يتعلق بضرريبة الدخل وضريبة الثروة ، وكذلك اتفاقية نموذجية بشأن المساعدة في مجال الضرائب، وقد تم إرسال تلك الاتفاقيات إلى دول مختلفة، مرفقة بشروحاتها، وطلبت من تلك الدول إرسال ممثلين لمناقشتها في اجتماع عام للخبراء الحكوميين عقد في جنيف في عام 1928.

تهدف عصبة الأمم إلى إبرام اتفاقية دولية شاملة لمعالجة الازدواج الضريبي، لكنها لم تنجح في ذلك، لأن الدول لم تقبل فكرة إبرام مثل هذه الاتفاقية متعددة الأطراف، والسبب الرئيسي لهذا الفشل هو اختلاف

النظم الضريبية للدول، والضوابط الضريبية المختلفة لكل منها، والتي يؤدي الى صعوبة التنسيق بينهما. (إيمان، 2010، 49).

كما توصلت عصابة الأمم في عام 1943 خلال المؤتمر الذي عقد في المكسيك لإعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي على الدخل، واعتماد بروتوكول لها، بالإضافة إلى اتفاقية ثنائية نموذجية في مجال المساعدة الإدارية المتبادلة بين البلدين لتقييم الضرائب المباشرة وتحصيلها. وكان واضحاً أن هذه الاتفاقية تخدم مصالح الدول النامية، لأنها أعدت من قبل أعضاء معظمهم من دول أمريكا اللاتينية، ثم أعيدت صياغة تلك الاتفاقيات عام 1946، خلال الدورة العاشرة للجنة الضرائب بعصبة الأمم في لندن، هذه المرة، قامت الدول المتقدمة بتعديل نموذج الاتفاقية حسب رغباتها ولصالحها. ثم كلفت عصابة الأمم المتحدة بإكمال العملية من أجل معالجة الازدواج الضريبي.

ثالثاً: جهود هيئة الأمم المتحدة:

بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية، برزت على الصعيد الدولي منظمة الأمم المتحدة وكان الهدف من إنشائها هو حفظ الأمن و السلم الدوليين، وكانت من بين أهداف هيئة الامم المتحدة هوتحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية الدولية، لذا قامت بإنشاء المجلس الإقتصادي والاجتماعي الذي عهد المسائل المالية جميعها إلى اللجنة المالية العامة وقامت هذه اللجنة بإعداد الكثير من البحوث و الدراسات بشأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وكيفية معالجتها. وكانت هذه اللجنة المالية تهدف إلى نشر الأبحاث الضريبية، و إنشاء موسوعة الاتفاقية الضريبية الدولية الخاصة، بحل مشكلة الازدواج الضريبي، وقامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات عن الضريبة التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية، والمزايا الممنوعة لهم لكنها لم تلق أي تعاون دولي بشأن هذه الدراسات الخاصة بحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي (النجار، 2015 : 6).

رابعاً: جهود منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

بدلت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية جهوداً كبيرة في محاولة القضاء على مشكلة الازدواج و التهرب الضريبي الذي له أثر سلبي في الاستثمار وفي التجارة الخارجية، وإن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) كانت بدايتها إنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة عام 1956 حيث أعدت هذه اللجنة مشروع تجنب الازدواج الضريبي الدولي، وأعد تقريراً بعنوان القضاء على الازدواج الضريبي الدولي، ثم قامت منظمة (OCDE) بنشر الاتفاقية الخاصة بالازدواج الضريبي عام 1966، و تعد هذه الاتفاقية إحدى المراجع المهمة التي لا يمكن الاستغناء عنها عند عقد الاتفاقيات الضريبية الخاصة بمشكلة الازدواج الضريبي (حسين، 2020 : 187).

خامساً: جهود اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي

عقد الإتحاد الأوروبي اتفاقية عام 1990 لحل مشاكل الازدواج الضريبي و المنازعات الضريبية، و اعتمد التحكيم آلية أساسية لحل هذه المنازعات و الزمت الدول المتعاقدة في هذه الاتفاقية عدم إحالة القضية إلى التحكيم إلا بعد مرور ثلاث سنوات من نشوئها (حسين، 2020 : 188). ونلاحظ مما تقدم ان الجهود الدولية المبذولة من قبل المنظمات الدولية تعتبر جهداً فعالاً ومهماً للقضاء على الازدواج و التهرب الضريبي الدولي، و بذلك أدى إلى ابرام الاتفاقيات ثنائية وجماعية لتجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي من قبل الدول المشاركة.

الفرع الثاني

موقف العراق من الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي

عقد العراق اتفاقيات متعددة سواء أكانت ثنائية أم جماعية من أجل القضاء على الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال وأيضاً من أجل تشجيع الاستثمار وجذبها مع الدول العربية والأجنبية، وسنبين اهم الاتفاقيات المصدقة وغير المصدقة من قبل العراق مع الدول لذا سنقسم هذا الفرع على: الاتفاقيات التي تمت المصادقة عليها أولاً، وفي ثانياً: الاتفاقيات التي لم يصادق عليها.

أولاً: الاتفاقيات التي تمت المصادقة عليها: وهي الاتفاقيات التي تمت المصادقة عليها من قبل العراق سواء أكانت ثنائية أم جماعية وأبرزها:

1- الاتفاقية (العراقية – المصرية): هي اتفاقية ثنائية والموقعة بين العراق ومصر والهدف من توقيع هذه الاتفاقية هو تجنب الازدواج الضريبي لمنع التهرب من الضرائب المعقودة بين الدولتين، وتمت المصادقة عليها بالقانون رقم (161) لسنة 1968 (طلاس، 2021 : 245 – 246).

2- الاتفاقية (العراقية – الإيطالية): وهي اتفاقية ثنائية موقعة بين العراق وإيطاليا، وبموجب هذه الاتفاقية أعفيت من الضريبة شركات النقل الجوي و البحري للطرفين، و المصادق عليها بالقانون رقم (113) لسنة 1979.

3- الاتفاقية (العراقية – التونسية): وهي من اتفاقيات الثنائية الموقعة بين العراق ودولة تونس لتجنب الازدواج الضريبي وتمت المصادقة على هذه الاتفاقية بموجب القانون رقم (95) لسنة 2001.

4- الاتفاقية (العراقية – اليمنية): هي اتفاقية ثنائية موقعة بين الدولتين العراقية و اليمنية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، وتمت المصادقة على الاتفاقية بموجب القانون رقم (30) لسنة 2002 (الجواد، 2020، المقابلة).

- 5- الاتفاقية (العراقية- الإماراتية): وهي من الاتفاقيات الثنائية الموقعة بين العراق وحكومة دولة الامارات بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل و رأس المال، وتمت المصادقة عليها بموجب القانون رقم (10) لسنة 2019.
- 6- الاتفاقية (العراقية - السودانية): وهي اتفاقية ثنائية موقعة بين العراق والسودان لتجنب الازدواج الضريبي وتمت المصادقة عليها بموجب القانون رقم (37) لسنة 2002.
- 7- الاتفاقية (العراقية - الهنكارية): وهي من الاتفاقيات الثنائية المتوقعة بين حكومتي العراقية والهنكارية، لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من وقع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، وتمت المصادقة على هذه الاتفاقية بموجب القانون رقم (18) لسنة (2021).

ومن أبرز الاتفاقيات الجماعية التي أبرمتها دولة العراق وهي:

- 1- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي على الدخل ورأس المال المبرمة بين الدول العربية الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بموجب القانون رقم (649) بتاريخ 12 /3 /1997، وقد صدق على هذه الاتفاقية عدد من الدول، وهي كل من (الاردن، الامارات، سوريا، العراق، فلسطين، مصر، اليمن الديمقراطية الشعبية)، التي اعيد سريانها وتوقيعها بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية بموجب القانون رقم (44) لسنة 2000 (العكام، 2003 : 623).
- 2- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية وتم المصادقة عليها بالقانون رقم (118) لسنة 1981.

ثانياً: الاتفاقيات التي لم يصادق عليها:

وهناك عدد من الاتفاقيات التي هي قيد الإنجاز لدى مجلس شورى الدولة في العراق ولم يتم المصادقة عليها بعد عام 2003، ومنها الاتفاقيات اليوغسلافية، والاتفاقية الجزائرية، والاتفاقية المغربية، وغيرها من الاتفاقيات التي هي قيد الانجاز (حسين، 2020، 286).

بناء على ما تقدم يتبين لنا أن دولة العراق قد عقدت العديد من الاتفاقيات الضريبية الدولية لتجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي، ويجدر بالذكر أن الاتفاقيات الثنائية التي أبرمها العراق مع الدول معظمها اتفاقيات بسيطة وقليلة تركز على جانب واحد من النشاط وهو النقل البحري والجوي، ومن الأفضل للعراق أن تهتم أكثر بتلك الاتفاقيات الشاملة، لذا نقترح للمشرع الضريبي العراقي تنسيق التشريعات الضريبية بما ينسجم مع بنود الاتفاقيات الضريبية الدولية لإبرام اتفاقيات أكثر من أجل تعزيز علاقتها الاقتصادية مع باقي الدول بشكل عام ومع الدول المجاورة بشكل خاص من أجل مناخ ضريبي ملائم لجذب الاستثمارات الأجنبية من جهة ولتجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي من جهة أخرى

الفرع الثالث

دور المشرع العراقي من تجنب الأزواج و التهرب الضريبي الدولي

لقد حاول المشرع الضريبي العراقي تجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي من خلال مجموعة من الاجراءات التي تنص عليها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل وعلى نحو الآتي:

فقد نصت في المادة (5) الفقرة (3) (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق).

كما نص المشرع العراقي على مجموعة من الإعفاءات في المادة (7) في الفقرات (14، 7، 16، 17، 24، 24 مكررة)، فالفقرة (7) نصت على الاعفاء في (الرواتب و المخصصات التي تدفعها هيئة الامم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها أو مستخدميها...)، و جاءت في الفقرة (14) منه الإعفاء عن (العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفي المصارف العراقية من الضريبة على العمولات المترتبة في بلدانها بتأييد المصرف العراقي المختص). أما الفقرة (16) فقد نصت على اعفاء (دخل مؤسسات الطيران كلاً أو بعضاً بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل و وجود خط أو مصلحة جوية للعراق في الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات). وقد نصت الفقرة (17) على اعفاء (دخل المنظمات العربية و الدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصاريف و صناديق التوفير العراقية سواء أكانت بالعملة العراقية أم بالعملة الأجنبية)، على حين نصت الفقرة (24) على إعفاء (دخل اصحاب وسائل النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية و الغاز لإيصال المنتجات النفطية إلى داخل القطر أو تصديرها منه). أما الفقرة (24) المكررة فلقد نصت على إعفاء (دخل اصحاب وسائل النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتسويق النفط لتصدير النفط الخام إلى خارج القطر).

ويتبين لنا أن المشرع العراقي لم يجهل في قانون ضريبة الدخل نصاً على العديد من الإعفاءات من أجل تجنب الازدواج و التهرب الضريبي و أيضاً تشجيع والاستثمار الأجنبي وجذبه إلى العراق.

المبحث الثالث

دور اتفاقيات تجنب الازدواج و التهرب الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في

العراق

يعتمد نمو حجم تدفق الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية على ما يسمى بمناخ الاستثمارات الدولية، أي ما توفره الدولة المستضيفة قصد جذب الاستثمار الدولي، ونظراً للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة في تشجيع الاستثمار الأجنبي، فإن منع أو إزالة الازدواج و التهرب الضريبي الدولي يشكل عنصراً مهماً في هذا المناخ، وبصفة عامة يمكن القول إن من بين الأهداف العامة لاتفاقيات تجنب الازدواج و التهرب الضريبي توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي الدولي وتفادي عرقلة التدفق الحر

للإستثمارات الدولية وتعزيز العلاقات الإقتصادية و التجارة، و بذلك ينبغي أن تسهم الاتفاقيات الضريبية في منع الازدواج و التهرب الضريبي الدولي قصد تفادي التميز بين المكلفين و بقصد تشجيع و جذب الإستثمار الأجنبي (طارق، 2019، 38). لذا سنقسم هذا المبحث إلى ثلاث المطالب سنتناول في المطلب الأول : أليات القانونية لاتفاقيات تجنب الازدواج و التهرب الضريبي الدولي في تشجيع الإستثمار الأجنبي، وفي المطلب الثاني دور الاتفاقيات الازدواج و التهرب الضريبي في تشجيع الإستثمار الأجنبي، وأما في المطلب الثالث اتفاقية بين حكومة جمهورية العراق و الحكومة الدولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل و رأس المال .

المطلب الأول

الآليات القانونية لإبرام اتفاقيات تجنب الازدواج و التهرب الضريبي وأثرها على

تشجيع الإستثمار الأجنبي

تعرف الاتفاقيات الدولية بأنها تلك المعاهدات الدولية التي يشترط أن تبرم من طرف اشخاص يمثلون القانون الدولي و هو أي طرف من دولتين أو أكثر، و يجب توثيقه و كتابته. لا يمكن اعتبار الاتفاقية الشفوية بين ممثلي دولتين أو مجموعة دول على أنها معاهدة دولية. و يترتب على المعاهدة الدولية نتائج قانونية دولية تتمثل في الحقوق المتمتع بها و الواجبات التي تقع عليها للدول المتعاقدة (أطراف الاتفاقية) (طارق، 2019، 38). ان الهدف من وراء ابرام الاتفاقيات الضريبية هو تفادي حدوث مشكلة الازدواج و التهرب الضريبي الدولي عن طريق تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية، كما تهدف إلى منع التميز بين المكلفين بالضريبة أي بين مكلف حامل لجنسيته و آخر لا يملكها، و محاربة التهرب الضريبي الدولي (حلمي، 87).

كل ذلك بهدف تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة و الإستثمارات الأجنبية. لذا سوف نقسم هذا المطلب إلى الفرعين سنتناول في الفرع الأول الاطار القانوني لإبرام الاتفاقيات الضريبية، وفي الفرع الثاني سنتناول مراحل إبرام الاتفاقيات الضريبية الدولية.

الفرع الأول

الاطار القانوني لإبرام الاتفاقيات الضريبية

إن إبرام الاتفاقيات الضريبية يخضع لإطار قانوني داخلي يقوم أساساً على الدستور و في العراق تشترك السلطة التنفيذية مع السلطة التشريعية في موضوع إبرام المعاهدات الدولية التي يكون العراق طرفاً فيها و سوف نبين اختصاص كل من السلطة التنفيذية و السلطة التشريعية في العراق فيما يلي:
لقد كفل الدستور العراقي لعام (2005) في نص المادة (80) و قانون عقد المعاهدات رقم (35) لسنة (2015) بشأن منح صلاحية التفاوض و التوقيع على المعاهدات و الاتفاقيات الدولية أياً كانت تسميتها و أياً كانت موضوعها الذي تناوله مجلس الوزراء فهو الشخص القانوني المخول بهذا الاجراء، و لمجلس

الوزراء أيضاً صلاحية تحويل من ينوب عنه في تمام هذه الإجراءات على أن هذا الأخير يجب ان يزود بوثائق التفويض، و ذلك لان من حق الاطراف المتعاقدة ان تتعرف و نتأكد من ممثل الشخص الدولي (مجلس الوزراء) الذي سيبرمون معه المعاهدة الدولية تم تزويده بالصلاحيات اللازمة للإبرامها و التحدث نيابة عنه (حبيب، 2016 : 56).

وأيضا جاء في المادة (61) الفقرة (الرابعة) من الدستور العراقي لعام (2005) (يختص مجلس النواب بما يأتي:-) تنظيم عملية المصادقة على المعاهدات و الاتفاقيات الدولية بقانون يسن بأغلبية ثلثي اعضاء مجلس النواب).

كما ان الفقرة (الرابعة) من المادة (الأولى) من قانون عقد المعاهدات رقم (35) لسنة (2015) اعتبرت موافقة مجلس النواب شرطاً أساسياً على المعاهدات.

أما بالنسبة لصلاحيات رئيس الجمهورية فقد جاء في نص المادة (73) فقرة (الثانية) من الدستور العراقي لعام (2005) (يتولى رئيس الجمهورية الصلاحيات التالية:) المصادقة على المعاهدات و الاتفاقيات الدولية بعد موافقة مجلس النواب، و تعد مصادقا عليها إذا مضى (15) يوما من تسليمها).

وجاء بعد ذلك قانون عقد المعاهدات رقم (35) لسنة (2015) ليؤكد اختصاص رئيس الجمهورية بالمصادقة على المعاهدات التي سبق التوقيع عليها بأسم جمهورية العراق: أو حكومتها، وذلك بشرط موافقة مجلس النواب عليها.

إلا أن ما يميز الاتفاقيات الضريبية الثنائية منها أو متعددة الأطراف تدخل وزارة المالية و الدور الكبير الذي تلعبه في إجراء المفاوضات، نظراً للطبيعة التقنية للضريبة الأمر الذي يتطلب تدخلها إلى جانب وزارة الخارجية التي تهتم أكثر بالجوانب الدبلوماسية للاتفاقيات، الأمر الذي استدعى العمل المشترك بين الوزارتين قصد تفادي الوقوع في الازدواج و التهرب الضريبي (طارق، 2019، 35).

الفرع الثاني

مراحل ابرام الاتفاقيات الضريبية الدولية

من أجل إنعقاد أي معاهدة دولية، بما في ذلك المعاهدات الضريبية، من الضروري المرور بأربع مراحل أساسية:

أولاً: مرحلة المفاوضات

إنها المرحلة الأولى من إبرام معاهدة دولية. فيما يتعلق بالمعاهدات الثنائية، تجري المفاوضات من قبل الدوائر السياسية في البلدين الراغبين في إبرامها. حيث يتم بين وزير خارجية دولة ما و الممثل السياسي للدولة الأخرى، و يساعدهم خبراء فنيون، و يجب تزويد المفاوضين بالسلطات اللازمة من خلال وثيقة من حيث المبدأ يصدرها رئيس الدولة. التي تسمح لهم بالتفاوض و إبرام المعاهدة (كمال، 2004 : 77).

فيما يتعلق بالاتفاقيات الضريبية الدولية على وجه الخصوص، غالباً ما تتم مرحلة التفاوض بمشاركة الأجهزة الآتية في البلدين: (إيمان، 41)

- وزارة الخارجية، وتختص بالجوانب الدبلوماسية والسياسية للمفاوضات.
- وزارة المالية وتحديد المديرية العامة للضرائب المختصة بالجانب الفني للمفاوضات وتزويد المفاوضين بأراء الإدارات الأخرى المعنية بالاتفاقية، وكذلك أراء المتعاملين الإقتصاديين ذوى الانشطة الدولية، لأنهم يحددون الصعوبات والمشاكل التي تواجههم من الناحية الضريبية عندما يوسعون أنشطتهم خارج البلاد (إيمان، 2010، 41).

أول ما يتفق عليه المفاوضون هو اللغة التي يحاولون بها التفاوض والتي يتم بها صياغة الاتفاقية. إذا لم يكن لديهم نفس اللغة، فإنهم يختبرون لغة أحد البلدين، أو يوافقون على استخدام إحدى اللغات الدولية. (مثل الإنجليزية أو الفرنسية أو العربية). يمكن أيضاً صياغة الاتفاقية بلغة واحدة أو أكثر، مع الاعتراف بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة بلغات مختلفة. وبعد ذلك تبدأ صياغة نصوص الاتفاقية، التي تبدأ غالباً كما هو متفق عليه في العرف الدولي بدباجة يذكر أسماء المفاوضين والغرض من إبرام الاتفاقية، ثم بنود الاتفاقية التي تعكس القضايا التي تم الاتفاق عليها. ويتبعها نصوص أخرى يتم فيها تحديد تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ ومدة سريانها والإجراءات اللازمة للتصديق عليها، ثم يتم ختمها بتوقيعات ممثلي البلدين أو الدولتين للدول المشاركة في اختتامها كإشعار أولي بالتزامها به، ومع ذلك، فإنها لا تصبح ملزمة فعلياً إلا بعد التصديق عليها من قبل الهيئة المخولة دستورياً، ما لم يكن للمفاوضين سلطة وضع اللامسات الأخيرة على المعاهدة. (محمد، 2008 : 278).

ثانياً: مرحلة التوقيع

غالباً ما يتم التوقيع على الاتفاقية من قبل الأطراف المفاوضة والمخولة، كنتيجة نهائية بعد صياغة نصها. ومع ذلك، فإن هذا التوقيع ليس له القوة الملزمة للدولتين المتعاقبتين ما لم تنص المعاهدة على ما يلي: أو أن الدولتين تنويان القيام بذلك. إذا كان للتوقيع قوة إلزامية، فمن الضروري الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة لتأكيد أن هذا الإجراء كافٍ للالتزامها. ولكن إذا لم يكن للتوقيع هذه القوة، فإن هذا الإجراء يصبح مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقبتين بتطبيقها. في هذه الحالة، يجب أن يتبع مرحلة التوقيع إجراء رسمي آخر للتصديق، وبعد ذلك يلتزم البلدان بتنفيذ المعاهدة. (إيمان، 2010، 42).

ثالثاً: مرحلة التصديق

التصديق هو إجراء خاص تعلنه الدولة بموجبه رسمياً قبولها الالتزام بالمعاهدة، وهو إجراء أساسي لا تكون الدولة بدونه ملزمة أساساً بالمعاهدة التي وقعها ممثلها. المصادقة هو قرار صادر عن السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على معاهدة تجعل الدولة ملتزمة بها بشكل نهائي (كمال، 2004 : 77). ويتم التصديق على المعاهدة الدولية من قبل السلطة الحكومية المخولة بذلك، وفق ما يحدده دستور كل دولة. لم يحدد القانون الدولي الطريقة التي يجب اتباعها في التصديق على المعاهدات، وترك هذا الأمر للقانون الداخلي لكل دولة من أجل تحديد إجراءات التصديق، إن الحكمة من ربط التزام بمعاهدة بإجراءات

التصديق هي إعطائها فرصة لإعادة النظر في ما ورد في نص تلك المعاهدة قبل أن تصبح ملزمة بها بشكل نهائي. قد ترى الدولة كما يتفق ممثلها والأطراف المتفاوضة تضارباً مع مصالحها أو انتقاصاً لحقوقها، أو قد تنشأ ظروف تستدعي تغيير وجهة نظرها لتتجنب الأمر بالامتناع عن التصديق. يجب ألا يكتفي الطرفان باستكمال إجراءات التصديق على المعاهدة من جانبها، ولكن يجب أن يعلم الطرفان ذلك من خلال تبادل وثائق التصديق وكتابة محضر أو بروتوكول من نسختين يتم فيه تبادل الوثائق. مثبتة وموقعة من قبل ممثلي الدولتين (إيمان، 2010، 43).

رابعاً: مرحلة نشر المعاهدة

نشر المعاهدة إجراء داخلي يهدف إلى إضفاء الشرعية عليها بعد المصادقة عليها حتى تلتزم سلطات الدولة والأفراد بها، ويتم ذلك من خلال نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية للدولة مما يجعلها علنية ويمكن للجميع الاطلاع على ما ورد في نصها.

ولقد أوجب المشرع العراقي القيام بهذا الإجراء الرسمي من خلال المادة (27) فقرة (السابعة) من قانون عقد المعاهدات رقم (35) لسنة (2015) النافذ على ان (تقوم وزارة العدل بنشر المعاهدة و قانون التصديق عليها أو الإنضمام إليها في الجريدة الرسمية). و ذلك على وفق قانون النشر في الجريدة الرسمية المعدل رقم (34) لسنة (2007) و الذي اوجب النشر في الجريدة الرسمية للتشريعات الآتية (1-القوانين 2- نصوص المعاهدات والاتفاقيات الدولية...).

المطلب الثاني

دور اتفاقيات الازدواج والتهرب الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي

بعد ما فشلت الإعفاءات الضريبية من قبل الدول النامية وسيلة لجذب الاستثمارات الأجنبية، قام أكثرية الدول النامية بإبرام اتفاقيات ثنائية وجماعية من أجل تجنب الازدواج والتهرب الضريبي وتشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها لأن ارتفاع الضرائب تمثل حاجزاً أمام الاستثمار الأجنبي كونها يؤدي إلى تخفيض نسبة الأرباح وكثرة الكلفة. لذا سنوضح هذا المطلب في ثلاثة فروع متتالية: سنتناول في الفرع الأول: المحافظة على الإيرادات الضريبية، وفي الفرع الثاني: سنتناول بالدراسة عدم التمييز في المعاملة الضريبية، وفي الفرع الثالث: تحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول

المحافظة على الإيرادات الضريبية

تعتبر حصيلة الضرائب من أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة للدولة وإنفاقها في مختلف الجوانب الاقتصادية وأثرها على الاتجاهات الاقتصادية العامة للدولة وتوزيع الدخل القومي الحقيقي. وكذلك تأثيره على تدفق الاستثمارات الأجنبية، وأن الإعفاءات الضريبية للاستثمار الأجنبي تتسبب في خسارة الإيرادات الضريبية وبالتالي تؤثر على الميزانية العامة للدولة، وأن أي انخفاض في حصيلة الضرائب يؤدي إلى

عجز مالي وبالتالي إلى زيادة الركون الاقتصادي وارتفاع أسعار الصرف والتضخم والواردات من الخارج، كما أن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية تؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية وعدم تحقيق التوازن الاقتصادي عن طريق سحب النقد وتحقيق التوازن النقدي والمالي. (قران، 65)، لذلك، يجب تخفيض هذه الإعفاءات الضريبية لتوفير البنية التحتية اللازمة لتحقيق زيادة الاستثمارات، كما أن منح الإعفاءات الضريبية يواجه صعوبات في التنفيذ في الدول النامية. (عوض الله، 2002، 4).

وبيتبين لنا مما تقدم أن الحفاظ على الإيرادات الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها يتم مع التوصل لاتفاقيات لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي. الإعفاءات الضريبية التي تقدمها الدول للمستثمرين الأجانب هي تنازل عن حقهم في الضرائب لصالح الدول المستثمرة دون أن يفيد المستثمر نفسه.

الفرع الثاني

عدم التمييز في المعاملة الضريبية

التمييز في المعاملة الضريبية هو عقبة أمام تدفق رأس المال الأجنبي إلى الدولة، ومن ثم فإنه يتعين على الدولة الراغبة في استقطاب الاستثمار غير الوطني ان تتجنب ممارسة أي تمييز ضريبي في مواجهته، بل ينبغي عليها تقديم الضمانات القانونية الكافية لطمأنة المستثمر الأجنبي إلى أنها لن تحمله باعباء مالية تفوق تلك التي تتحمل بها الاستثمارات الوطنية على العموم. وتلجأ الدولة في هذا السبيل إلى تضمين الاتفاقيات الدولية التي تبرمها مع الدول الأخرى نصوصا تتعهد بمقتضاها بعدم التمييز في المعاملة الضريبية بين الاستثمارات الوطنية والاستثمارات الوافدة إليها من الدول المتعاقدة الأخرى (السامرائي، 2006، 232). ويلاحظ هذا الاتجاه في الاتفاقية العربية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب لعام 1997، ويركز على مبدأ عدم التمييز في المعاملة الضريبية ويضع القواعد التالية في هذا الصدد.

أولاً: لا يجوز أن يخضع مواطنو أي من الدول المتعاقدة في الدول المتعاقدة الأخرى لأية ضرائب أو أي التزامات ضريبية بخلاف الضرائب أو الالتزامات الضريبية الأخرى التي قد يخضع لها مواطنو هذه الدول في نفس الظروف، ولا لأية ضرائب أو التزامات ذات عبء أثقل.

ثانياً: لا تخضع المنشأة الدائمة التي يملكها مشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدتين في دول متعاقدة أخرى للضرائب المفروضة عليها في تلك الدول الأخرى التي تكون أكثر إرهاباً من الضرائب المفروضة على مؤسسات تلك الدول الأخرى التي تزاول ذات النشاط.

ثالثاً: لا يجوز أن تخضع مشروعات إحدى الدولتين المتعاقدتين والتي يملك رأس مالها أو يتحكم فيه بشكل مباشر أو غير مباشر أشخاص مقيمون في إحدى الدول المتعاقدة الأخرى عن أي ضرائب أو التزامات ضريبية بخلاف الضرائب أو الالتزامات التي قد تخضع لها مؤسسات أخرى مماثلة في ذلك البلد.

تعمل اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي على تجنب التمييز ضد المنتج المحلي والمستثمر الأجنبي وإخضاعهما لنفس المعاملة الضريبية. (العبيدي، 51).

ويتضح لنا على ما تقدم بأن حظر التمييز في المعاملة الضريبية بين الاستثمارات الوطنية والأجنبية يؤدي إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها من شأنها تسهيل انتقال رؤوس الأموال الأجنبية للاسهام في عملية التنمية الاقتصادية في البلاد.

الفرع الثالث

تحقيق العدالة الضريبية

تشكل العدالة الضريبية الجوهر الأساس لتحقيق الضريبة، لأنها تحدد مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة، لأن الضريبة مبنية على أساس أخلاقي، ولأن تمييز بعض فئات المجتمع في المعاملة الضريبية هو انتهاك لنظام القيم السائد في المجتمعات المعاصرة (الدوري، 2009 : 31).
يعتمد مبدأ العدالة الضريبية على مساهمة كل عضو في المجموعة في العبء الضريبي، كل حسب قدرته التكلفية (شريف، 2010 : 11).

ومن القواعد الأساسية للفقهاء فيما يتعلق بتوزيع العبء الضريبي أن الأفراد الذين يعيشون في ظروف متساوية يجب أن يعاملوا على قدم المساواة ويقوم هذا المبدأ على أساس المساواة بين الأفراد أمام القانون. إن فرض الضريبة لا يتمثل إلا في شكل قانوني، وبالتالي فمن المنطقي تطبيق نفس المبدأ عليه، فضلاً عن أنه مبدأ دستوري في دساتير جميع الدول على الرغم من تعدد أنظمتها وتوجهاتها السياسية والاقتصادية (الشهوان، 2003 : 7). وتجدر الإشارة إلى أن العدالة الضريبية تحكمها ثلاث قواعد أساسية تتمثل في:

أولاً: المساواة في التحمل الضريبي

وهذا يعني أن الأفراد يتحملون الأعباء الضريبية بالتساوي، وهذه القاعدة تأخذ عدالتها على أساس أنه كلما زادت قدرة الفرد على الدفع، زاد العبء الضريبي عليه.

ثانياً: عمومية الضريبة

يقصد بها فرض ضريبة على الأفراد والأشخاص والأموال في المجتمع الذين لا يُعفون من دفعها دون مبرر، ولا تفرض على أفراد آخرين، كما لا تفرض على أموال دون أخرى.

ثالثاً: عدم الازدواجية الضريبية

فحواها أن دافع الضرائب نفسه لا يخضع لأكثر من ضريبة واحدة على نفس المال ونفس الفترة، ويكون الأمر متساوياً إذا كانت هذه الازدواجية قانونية أو اقتصادية. (طارق، 2019، 10).
يخضع مفهوم العدالة للكثير من الجدل والخلاف، لكن الفقهاء يتفق على أن العدالة الضريبية تنبع من مبدأ المساواة أمام الضريبة ومعاملة دافع الضرائب حسب قدرته وعدم ازدواجية فرض الضريبة. بالإضافة

إلى ذلك ، يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى توزيع غير عادل للعبء الضريبي بين دافعي الضرائب الذين يكسبون دخولاً خارج دولتهم ، ودافعي الضرائب الذين تقتصر أنشطتهم داخل حدود دولتهم. إذا كانت الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة ويحصل على دخل من الخارج نتيجة استثمار أمواله في دولة أخرى أكبر من الأعباء التي يتحملها الشخص الذي يكون نشاطه مقيداً في دولة إقامته. (سعاد، 2015 : 8).

بناء على ما تقدم فإن تحقيق العدالة الضريبية يؤدي إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها، لأنها تؤدي إلى معاملة المكلفين على وفق مقدراتهم وعدم ازدواجية فرض الضرائب عليهم، وهذا ينشيء طمأنينة لدى المستثمر الأجنبي لتمويل رؤوس أمواله إلى دولة مضيئة.

الخاتمة

بعد أن أنهينا من دراسة هذا الموضوع الموسومة ب (دور اتفاقية تجنب الازدواج والتهرب الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق) توصلنا على عدد من الإستنتاجات والتوصيات، وهي على النحو الآتي:

أولاً: الإستنتاجات:

- 1- إن ظاهرة الازدواج الضريبي تؤدي إلى عدم المساواة في فرض الضرائب، لأن دافع الضرائب يخضع للضريبة أكثر من مرة على المال نفسه وخلال الفترة نفسها وبالتالي يؤدي الازدواج الضريبي سواء أكانت داخلياً أم دولياً إلى توزيع غير عادل للعبء الضريبي.
- 2- ينشأ الازدواج الضريبي الدولي عندما تمارس كل دولة منفردة حقوقها في السيادة الضريبية التي تتجاوز أراضيها على وفق متطلباتها مصالحها الوطنية، في حالة وجود معايير ضريبية متعددة تقررها دولتان أو أكثر بهدف تحقيق أكبر نتيجة ممكنة من الإيرادات الضريبية، مما سينتج عنه الازدواج الضريبي الدولي، وهذه هي عقبة كبيرة أمام الاستثمارات الأجنبية و يقلل من حجم الاستثمارات الأجنبية بين الدول.
- 3- إن العراق عقدت العديد من الاتفاقيات الضريبية الدولية الثنائية و الجماعية لتجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، وان الاتفاقيات الثنائية التي أبرمتها العراق مع الدول معظمها اتفاقيات بسيطة و قليلة و تركز على جانب واحد من النشاط وهو النقل البحري و الجوي.
- 4- تعتبر بيئة العراق حالياً فعالة لجذب الاستثمارات الأجنبية، وهذا يحتاج إلى تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، وبسبب المرونة التي يتمتع بها مناخ الاستثمار في العراق لجذب الاستثمارات الأجنبية، وذلك بسبب الإمتيازات التي منحها العراق للإستثمارات، وبالتالي فإن إبرام مثل هذه الاتفاقات ضرورة ملحة للحصول على مصدر جديد للدخل.
- 5- في ظل انتشار ظاهرة العولمة الإقتصادية وميل الدول نحو تبني سياسة الإنفتاح الإقتصادي الذي يتحقق من خلال نمو حجم المبادلات التجارية بين الدول وازدياد الحركة الدولية للإستثمار خاصة في عصر ثورة المعلومات وتطور وسائل الإتصالات، لذا نجد أن ممارسة الدول لمبدأ السيادة الضريبية ووصف معايير

معينة في فرض الضرائب دون مراعاة مصلحة المكلف بالضريبة، تنشأ عنه العديد من المشاكل منها الازدواج والتهرب الضريبي الدولي .

6- إن النظام الضريبي يلعب دوراً فعالاً ومهماً في تنمية الإقتصادية فضلاً عن تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها في العراق، لذا اتخذ المشرع العراقي خطوات مهمة نحو الإصلاح الضريبي وتحديد موضوع إنخفاضه لسعر الضريبة وهذا عامل مهم في تحديد قرار الاستثمار ويؤثر فيه بشكل كبير بما يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية إلى العراق .

7- إن عيوب التشريع الضريبي والإدارة الضريبية فضلاً عن غياب الوعي الضريبي الدولي من قبل دافعي الضرائب يؤدي إلى التهرب الضريبي الدولي وهذا يؤثر سلباً على تشريعات الدول من جهة، و خزينة الدولة من جهة أخرى.

8- إن الإعفاء الضريبي وحده لا يكفي لجذب الاستثمارات الأجنبية، وهذا ما يدل عليه الواقع العراقي الذي يعاني العديد من التعقيدات والعقبات التي من شأنها أن ترسل إشارات سلبية للمستثمر الأجنبي.

9- إن تحقيق العدالة الضريبية من خلال تجنب الازدواج والتهرب الضريبي يؤدي إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها، لأنها تؤدي إلى معاملة المكلفين بالضريبة على وفق مقدراتهم وعدم ازدواجية فرض الضرائب عليهم.

ثانياً: التوصيات

يوصي الباحث بما يأتي:

1- من الضروري أن يعمل الدول على تقريب المفاهيم والمصطلحات الفنية والضوابط و المعايير الضريبية المختلفة لمنع ظاهرة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

2- نوصي بأن يعمل الجهات المختصة في العراق على إزالة العقبات والصعوبات التي تواجه الاستثمارات الأجنبية منها الازدواج والتهرب الضريبي، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار وجذب الأموال الأجنبية للاستثمار داخل العراق.

3- نوصي السلطة المالية في العراق ان تهتم أكثر بالاتفاقيات الشاملة بخصوص تجنب الازدواج والتهرب الضريبي، وكذلك نوصي المشرع العراقي بتنسيق التشريعات الضريبية بما ينسجم مع بنود الاتفاقيات الضريبية الدولية لابرام اتفاقيات أكثر من أجل تعزيز علاقتها الإقتصادية مع الدول بشكل عام ودول الجوار شكل خاص، وذلك بهدف مناخ استثماري ملائم لجذب الاستثمارات الأجنبية، ومنع حدوث الازدواج و التهرب الضريبي الدولي.

4- من الضروري توعية واعلام دافعي الضرائب بأهمية اتفاقيات تجنب الازدواج والتهرب الضريبي عن طريق إنشاء مواقع الألكترونية خاصة بها والإمميزات التي ستنتج عن المستثمر الأجنبي.

5- نوصي المشرع العراقي بقصر الإعفاءات الضريبية على جوانب النشاط الإقتصادي والمشاريع الاستثمار ذات الأهمية الكبيرة، حتى يتمكن العراق الإستفادة منها من حيث التوازن بين التخفيضات التي تمثلها هذه الحوافز في الإيرادات العامة ونتائجها الإيجابية.

6- نوصي إدارة الضرائب في العراق بإنشاء معهد مخصص لعلوم الضرائب، يقوم بتدريب الكوادر الوظيفية في إدارة الضرائب من أجل رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتطويرها كي تساعد في تشجيع الاستثمارات الأجنبية في العراق.

المصادر :

1- كتب :

- أبو شراء، علي عبدالفتاح، (2007)، الاقتصاد الدولي، نظريات وسياسيات، دارالميسرة، ط1.
- أبو طالب، عبدالهادي، معجم تصحيح لغة الاعلام العربي، بدون تأريخ النشر.
- الطريق، يونس أحمد، (1997)، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعة للطباعة و النشر، اسكندرية.
- بيومي، زكريا، (1980)، الوجيز في المالية العامة، مطبعة دار التأليف، القاهرة.
- حطيط، رنا حسين، (2016)، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، ط1، مكتبة زين الحقوقية و الادبية، ش.م.م، لبنان.
- خصاونة، جهاد سعيد، (2009)، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان.
- خوشناو، صباح صابر محمد، (2021)، اقتصاديات المالية العامة، مكتب التفسير، العراق.
- السامرائي، دريد محمد، (2006)، الاستثمارات الاجنبية (المعوقات و الضمانات القانونية)، ط1، مركز دراسات الوحدة العربية.
- الشهوان، فراس عطا الله، (2003)، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، عمان- الاردن.
- عجيلة، عاصم احمد عجيلة، عبدالوهاب، محمد، شرف الدين، احمد عبدالرحمن، مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نهضة مصر، بدون تأريخ النشر.
- العلی، عادل فليح، (2007)، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، الطبعة الاولى، دار الحامد، عمان.
- الفراهيمي، أبو عبدالرحمن الخليل بن أحد، (كتاب العين)، دار الهلال، (د.ت)، ج7.
- الفليح، عادل، (2011)، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، آثراء للنشر و التوزيع، عمان.
- الكعبي، جبار محمد علي، (2008)، التشريعات الضريبية في العراق، المكتبي الوطنية، الطبعة الثانية.
- كمال، زغوم، (2004)، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة.
- محمد، بوسطان، (2008)، مبادئ القانون الدولي، الجزء الاول، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

2- رسالة ماجستير و اطاريح :

- اسماعيل، سيد رمضان عبدالباقي، (2018)، العلاقة بين اتفاقيات الازدواج الضريبي و تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر إلى البلدان النامية، بحث منشور في مجلة أوراق اقتصادية، العدد (2).
- ایمان، بوقرو، (2010)، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعه 20 أوت 1955 سكيكدة.
- الجنابي، طاهر، (2017)، علم المالية العامة و التشريع المالي، العاتك للصناعة الكتاب.
- حبو، زهرة، (2011)، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 27، العدد 1.

حبيب، عدنان ضامن مهدي، (2016)، نفاذ المعاهدات الدولية في النظام القانوني العراقي، دراسة في ضوء احكام الدستور (2005) و قانون عقد المعاهدات رقم (35) لسنة (2015)، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة (1) المجلد (1) العدد (2) الجزء (2).

- حسين، نور حمزة، (2020)، الازدواج الضريبي الدولي و سبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون- جامعة بغداد، العدد الاول، 2020.
- حلمي، خالد سعد زغول، التهرب الضريبي كموثر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات، جامعة الدول العربية، بحث مقدم لمؤثر التنسيق الضريبي، القاهرة، 1993.
- الدوري، عماد ممدوح عبدالقادر محمد، (2009)، تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة بغداد.
- سعاد، صالح، (2015)، المقومات الجبائية لجذب الاستثمار الاجنبي، مداخل في اطار الملتقى الوطني المرسوم بالنظام القانوني للاستثمار الاجنبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح و رقلة.
- سليمان، هيام محمد علي، (2016)، أثر الضرائب غير المباشرة على الاستثمار في السودان (2001-2013)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي (تعويل)، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا.
- شريف، محمد، (2010)، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان.
- صابوني، جميل عبدالرحمان، (2005)، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس.
- طارق، الضب، (2019)، آليات مكافحة الازدواج الضريبي و أثرها على الاستثمارات الاجنبية، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح و رقلة.
- طلاس، صباح فياض، (2021)، دور الاتفاقيات الدولية في معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة القادسية للقانون و العلوم السياسية، العدد (1).
- عاشوري، نعيم، (2004)، الاتفاقيات الجبائية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الانسانية، مجلد ب، عدد 41.
- عبدالقادر، مهدي، (2015)، الاليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، بحث منشور في مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد 12.
- العبيدة، ضحى ثابت جواد، (2010)، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واقتراح الية تفعيلها (دراسة استطلاعية) رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات و المحاسبية و المالية، جامعة بغداد.
- العكام، محمد خير، (2003)، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز سوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الحقوق.
- عوض الله، صفوت عبدالسلام، (2002)، الحوافز الضريبية و أثرها على الاستثمار و التنمية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة.
- قزاز، حورية محمد عبدالله، (2016)، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العربية، بغداد.
- محزري، محمد عباس، (2001)، نحو تنسيق ضريبي في اطار التعامل الاقتصادي المغربي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم لتسير، جامعة الجزائر.
- محمد، هيثم علي، (2013)، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين المادة التكاليف و التغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية البغدادي للعلوم الاقتصادية الجامعه، العدد 35.
- مراد، سامي محمود، (2019)، دراسة تحليلية لاليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلمية للبحوث التجارية، العدد الثاني.
- مولود، قنوش، (2016)، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبية المباشر في الجزائر، بحث منشور في المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 5.
- ناشد، سوزي عدلي، (2008)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و اثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشور في الحلبي الحقوقية، بيروت.

النجار، ابراهيم احمد، (2015)، التحكيم في المجال الضريبي ، المؤتمر العلمي الثاني و لاستثمار المنعقد، كلية الحقوق – جامعة طنطا.

3- القوانين :

الدستور العراقي لعام (2005)

قانون التعديل الأول لقانون نشر في الجريدة الرسمية رقم (34) لسنة (2007) المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (4047) بتاريخ (2007/8/30).

قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

قانون عقد المعاهدات رقم (35) لسنة (2015).

4- الاتفاقيات والعهد واللوائح الدولية

الاتفاقية (العراقية- الاماراتية) بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال، وقد وقعت هذه الاتفاقية في دولة العراق برقم 10 لسنة 2019.

5- المقابلات الشخصية :

المقابلة الشخصية مع السيد محمد أحمد الجواد، المستشار المالية لدى مجلس النواب العراقي. بتاريخ 11 /11 /2020. وأكد السيد المستشار ما قاله السيد السيريبي بخصوص عن هذا الموضوع.

في دراسة ميدانية بتاريخ 2021/12/1، التقيت بالسيد سيروان سيريبي أمين العام لمجلس النواب العراقي، وتحدثنا عن موضوع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي وقعتها العراق مع الدول المصدقة وغير المصدقة وأكد

السيد سيريبي على أن العراق صدقت العديد من الاتفاقيات بشأن تجنب الازدواج والتهرب الضريبي الدولي. ولا يزال يعمل العراق من أجل إبرام اتفاقيات أكثر مع الدول على الخصوص مع الدول المجاورة.

6- المصادر الانجليزية :

Barthel,m.BUSS,R.krere and E.Neumager,' the Relationship between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment', Electronic copy available at: <http://ssrn.Com/abstract=175,550,pp7-9>. 2021/10/15

OECD organization for Economic cooperation and Development. هي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و تترجم ب: OECD At 26-9-2020- time03:00p.m على الموقع الالكتروني التالية:OCDE موقع منظمة WWW.OECD.ORG

رۆلى ریکه وتنامه کانی خۆپاریزی له دوولایه نی و خۆدزینه وه له باج و کاریکه ری

له هاندانی وه به رهینانی بیانی له عیراق

پوخته:

گومان له وهدا نییه که وه به رهینانی بیانی له سه دهی رابردودا له لایه ن سه رجه م ولاته کانه وه گرینگیه کی زۆری پیدراوه. به شیوهیه که پێشپرکییه کی زۆر له نیوانیاندای دروستبوو له سه ر راکیشانی وه به رهینانی بیانی بۆ ولاته کانیان، به تایبه تیش له لایه ن ولاته تازه گه شه سه ندوووه کان،

ئهمه به ره چاوكردنى بارودوخه ئابورىه دژوارهكهى ئهم ولاته تازه گه شه سهندوانه به هوى بوونى هه لبهز ودابهزى بهردهوام له نرخى بهرهمه نهوتىبهكان. رامىارى ولاتهكان بهتهواوى دركىانكرد به گرنكى هاندانى وهبهرهينانى بيانى وهبهكارهينانى وهك سه رچاويهكى شوينگره وهى دراوه سه ننگينهكه، ههروهه كاردارىبوونى ئامرازى وهبهرهينانى بيانى بو هاتنهدى گه شهى ئابورىيان بو دهركهوت. به لام به هوى دهستگرتنى ولاتهكان به بنه ماى سه به ستهى وبالا ده ستيان له باج ونه گونجانى دهستوور وياساكانى باجدانيان له گه ل پيشهاته ئابورىيه نوپيه جيهانييهكان، واىكرد له ماويهكى كه مدا تووشى ئهم كيشه يه ببنه وه كه به كيشهى دووجار باجدانى نيوده وه لتهى دهناسرته، كه خوى ده بينيته وه له سهندنى يهك جور باج له لايهن زياتر له ولاتيك له سهر هه مان برى ديارىكراو وله هه مان كاتى ديارىكراو. ئهمه ش شتيكه ده توانيت كاريگرى نه رينى بكاته سهر داهاتوى په يوه نديه ئابورىيه نيوده وه لته ييهكان، ههروهك ئاسه وارى ئابورى نه رينى مه تر سىداريش به جىده هيليت له سهر ئابورى ولاتان، به شيويهكه كه دووجار باجدانى نيوده وه لتهى بوته يه كيك له و كيشه هه ره ديارانهى كه ده بنه پيگر له بهردهم فراوانبوونى بازنهى بازرگانييه نيوده وه لته ييهكان به گشتى وه به رهينانه بيانييه كانيش به تاييه تى. هه ره ئهمه ش كومه لگهى نيوده وه لتهى ناچار به وه كردووه دان بنيت به ژماره يهك له پيكيكه وتنه دوو قولييهكان وپيكيكه وتنه به كومه له كاني ولاتان له نيوان خوياندا بوئه وهى خويان بپاريزن له دووجار باجدان وببته هاندانيك بو هينانه جووله وگه شتكردى وه به رهينانه نيوده وه لته ييهكان، ئهمه له لايهك له لايهكى تريش بو پيگريكردن له پرؤسهى خودزبنه وه له باجدان له سهر ئاستى نيوده وه لته تى.

The Role of Treaties for The Avoidance of Double Taxation and Tax Evasion in Encouraging Foreign Investment in Iraq

Asst. Pro. Dr. kamal Anwer Yaba

Department of Law, College of Law, Salahaddin University, Erbil, Kurdistan Region, Iraq

Kamal.yaba@su.edu.krd

Muhammad Hamad Razak

Department of law, Faculties of law, political science and Management, Soran University, erbil, Kurdistan Regional Government – Iraq

Muhammad.ballak461@gmail.com

Keywords: *double, evasion, Tax, investment, convention*

Abstract

In the last century, foreign investment attracted the attention of countries, as great competition prevailed among them, especially developing ones, to attract foreign investments, because the economies of these countries were in precarious position as the result of the constant fluctuation in the prices of oil resources. Consequently, the countries realized the necessity of enticing foreign investment as an alternative source of hard currency, and appreciated the effectiveness of foreign investment as a mechanism for achieving development, but due to the countries' adherence to the principle of tax sovereignty, and the inconsistency of their tax laws and regulations with global economic developments, they quickly collided with what is known as the problem of international double taxation. Which consists of subjecting the same income or money to the same tax or tax of the same type during the same period by more than one country, which would adversely affect the future of international economic relations, it also results in serious negative effects on the economies of countries, as international double taxation has become one of the most important problems that prevent the growth of international trade in general and foreign investments in particular. This has prompted the international community to adopt a number of bilateral and multilateral treaties to avoid double taxation and encouraging the international investment trends on the one hand, and combating tax evasion at the international level on the other hand.