

منهج تنازع القوانين في المعاملات الضريبية
دراسة تحليلية مقارنة

The conflict of laws approach to tax transactions
Comparative analytical study

أ.م. د صالح مهدي كحيط
معهد العلمين للدراسات العليا

Assistant prof Dr. Saleh Mahdi Kahit
El Alamein Institute for Postgraduate Studies

الملخص:

يحظى موضوع العلاقات الضريبية في إطار القانون الدولي الخاص بأهمية كبيرة على مستوى التشريع وفقه هذا الفرع من القانون فضلاً عن أروقة القضاء المقارن، نظراً لخصوصية هذه النوع من العلاقات وما تمثله من حيثيات ترتبط بالأمن الاقتصادي للدولة، والأمن القانوني الذي تقوم عليه بُنية التركيب التشريعي للأنظمة القانونية في التشريعات المقارنة وغيرها، فالدول في غالب الامر لا تتسامح في مسائل تنظيمها، ولا تتهاون في ابطال اتفاقات الأطراف على خلافها، الا بمقتضى المصلحة، وما تمليه الضرورات الخاصة بالتنسيق بين النظم القانونية المختلفة كهدف كلي يقصد القانون الدولي الخاص بلوغه، وتلزم المحكمة بتحقيقه، والتعرض لدراسة هذا الموضوع يتكفل بإيجاد الآليات القانونية اللازمة والمناسبة لتعيين المنهجية الموضوعية لتحديد القانون الواجب التطبيق لحكم المنازعات التي تحصل في ميدان القانون الخاص في هذا النوع من العلاقات بالخصوص، فالعلاقات الضريبية تهم جميع أجهزة الدولة بمؤسساتها التشريعية والتنفيذية والقضائية، وهذا الأمر يكاد يكون في غالب الدول، ما لم نبالغ بالقول بحصول الإجماع عليه، من هنا نجد أن دراسة هذا الموضوع لا تخلو من الصعوبة والتعقيد لما يحويه من تداخل بين قوانين متعددة، أخذنا على عاتقنا الخوض في غماره، وكشف ما تيسر من مضامينه، مستعينين بمنهج تحليلي مقارنة للنصوص التشريعية والآراء الفقهية لكشف الرؤية أمام قاضي النزاع في بلوغ القانون الذي يحكم المنازعات الخاصة بالخصومات المتعلقة بالعلاقات الضريبية المشوبة بالعنصر الأجنبي.

Abstract:

Tax relationship has an great importance in the field of private international law relations both in the level of the legislation and jurisprudence and comparative court. This importance finds its causes in

the specific nature of these relations and its connections to the economic security of the state .The legal security which the legislative state structures' based on it, and the states always never tolerate in the matters concerning their regulation's, and the law will void the parties agreements when they are contrast with it .And the law may avoid this voidance for achievement of public interests and the private necessity imposes the compromising between the different legal systems , as a universal aim for the private international law seeks to achieve.

The studying of this subject to handles the necessary legal mechanisms to identified the objective methods to determine applicable law governing the disputes occurred in private international law fields. The tax relationship concerns all the state powers , legislative executive ,judicial . This issue may be in all the states , so the studying of this subject will not be easy subject , for the complexes and difficulties because of the laws' overlapped. So we had made decision to deal with this subject according to analytical comparative studying for the legal provisions and opinions of the jurisprudence . the aim will be the discovering the legal vision in front of judge of the court in the matters concerning the tax relationship involving in foreign elements.

المقدمة

سنتطرق في مقدمة هذا الموضوع إلى جملة من المواضيع نعالجها وفق التفصيل الآتي:
أولاً: التعريف بموضوع البحث: يعد تحديد منهج تنازع القوانين الخاص بالمعاملات الضريبية محاولة من المحاولات التي سعت من خلالها التشريعات وفقه القانون الدولي الخاص، وجانب من التطبيقات القضائية للتخلص من جمود قاعدة الإسناد الحاكمة على موضوعات هذا الفرع من القانون، والتي تعتمد على تطبيق جامد عمدته الاسناد الجامد للواقعة محل الخصومة، وهذا الجمود ثبت عجزه عن مواكبة التطورات والتعقيدات الحاصلة في هذا الفرع من العلاقات والقانون؛ إذ يشهد هذا الأخير تطوراً يومياً في نظرياته ورؤيته وفلسفته في تنظيم العلاقات الخاصة الدولية، وسيتم الاعتماد في هذه المعالجة على اجراء الاستقراء ولو الناقص لأهم المناهج الحديثة والقواعد الأصح لتعيين أنسب القوانين لحكم هذا النوع من العلاقات، لئتم التوصل إليها والاستدلال عليها من خلال



التحليل للرابطة ومعرفة ما يناسب خصوصية هذا النوع من العلاقات ومراعاة خصوصية الاستحقاقات الضريبية التي تمثل عصب الاقتصاد بالنسبة للدول ذات الارتباط بالعلاقة تمهيدا لتعيين القانون الواجب التطبيق، وهذا ما يتم الاستدلال عليه من خلال الموازنة بين مختلف عناصر العلاقة بلحاظ خصوصياتها والظروف والملابسات الشخصية والموضوعية لأطراف هذا النوع من العلاقات، كجنسية الأطراف وموطنهم ومحل إقامتهم المعتادة، ومكان وجود أموال المدعى عليه، والمحكمة المعروض عليها النزاع، وتوقعات الأطراف بشأن القانون الواجب التطبيق، وغير ذلك من الظروف والحيثيات التي توصل المحكمة الى أنسب الخيارات القانونية في تعيين القانون الواجب التطبيق.

ثانياً: نطاق البحث: العلاقات الضريبية من الموضوعات التي لها صورتين صورة تمثل من خلالها أمن الدولة الاقتصادي لذا تتفرد الدولة بتنظيم أمر الضريبة بالمستوى الذي يدخل هذا النوع من القضايا في موضوعات القانون العام وهنا لا يمكن تصور قيام تنازع القوانين لان الدول لا تقبل تطبيق قانون آخر غير قانونها على مسائل الضريبة داخل أراضيها، بالنسبة للعلاقات الوطنية البحتة، ولكن هناك وجه آخر للعلاقات الضريبية وهو فيما اذا كانت متضمنة على علاقة من علاقات القانون الخاص، وتكون في الوقت ذاته مشوبة بعنصر أجنبي، وهذا ما يستلزم معه معرفة القانون الذي يحكم هذا النوع من العلاقات بشكل أليق لتحقيق التنسيق بين النظم القانونية المختلفة، وهو ما تصدت هذه الدراسة لبيانها بالبحث والتحليل.

ثالثاً: إشكالية البحث: تتعلق إشكالية هذه الدراسة بتعيين القانون الواجب التطبيق على العلاقات الضريبية بوصفها أحد أهم الموارد المالية للدولة، لذا تحرص الدول على تنظيمها بقواعد آمرة بالمستوى الذي يكون معه حركة المحكمة في تعيين القانون الواجب التطبيق من أصعب المهام وأدق الوظائف، فهذه المسألة تكاد تكون منسية لجمود القواعد القانونية وقواعد الاسناد التي تنظم هذا النوع من المعاملات وتعين القانون الذي يحكمها من لحظة نشوئها، لذا كان لزاماً على الباحث المهتم أن يتصدى لعملية فحص القواعد التقليدية والتأكد من كفايتها لمعالجة النزاعات التي تنشأ عن العلاقات الضريبية وفق منهجية البحث عن أنسب القوانين لحكم هذا النوع من المنازعات.

رابعاً: منهجية البحث: إن المنهجية التي اتبعناها في هذه الدراسة هي كالاتي:

١. المنهج المقارن: ومن خلال هذا المنهج استعرضنا مواقف جملة من التشريعات لعل أبرزها المصري والقانون العراقي، مستأنسين بمواقف تشريعات أخرى تعرضت للموضوع نظمت أحكامه، كما تعرضنا لموقف فقه القانون الدولي الخاص، وما تمكنا من الحصول عليه من أحكام قضائية، استكمالاً للدراسة وتحقيقاً لشمولية المعالجة بالإضافة الى المنهج التحليلي لان

من المعلوم لكل مختص في القانون الدولي الخاص، أن هذا الفرع من القانون لم تتعرض التشريعات فيه لكل التفاصيل كما نجده في القوانين الأخرى، بل نظمت أمهات الأفكار وعالجت الأحكام العامة وتركت التفاصيل إما لضمير القاضي أو للعرف الدولي ومبادئ العدالة، وغير ذلك من مصادر القانون، لذا كان لزاماً على من يريد خوض غمار البحث في موضوعات هذا الفرع أن يعتمد على تحليل تلك النصوص، من أجل الخروج برؤية تساعد قاضي النزاع في إنهاء الخصومة.

المبحث الأول

نطاق تنازع القوانين

لكل دولة من دول العالم قانون يحكم علاقات أفرادها، له نفوذ ونطاق للتطبيق من حيث الزمان والمكان والمكلف، وغالباً ما يتحدد سريان القانون بحدود الدولة التي شرعته وهو ما يسمى بالاختصاص التشريعي المكاني، وفي فترة زمنية محددة من حيث النفاذ، وهذا ما يسمى بالسريان التشريعي الزماني ويملك اختصاص في مواجهة أشخاص معينين وهم الوطنيين، وإن كانوا خارج وطنهم، وهذا ما يسمى بشخصية القانون، مثال ذلك المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل التي تنص في فقرتها الأولى على (تفرض الضريبة على الشخص المقيم العراقي على الدخل الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه ...)، أي أنه من الممكن أن يمتد نطاق القانون الى مساحة قانون آخر نتيجة حركة الأشخاص أو الأموال أو كليهما، فيحتفظ كل منهما بصلة بالعلاقات القانونية التي تنشأ متأثرة بتلك الحركة، وهو ما يفضي الى تداخل اختصاص أكثر من قانون فينتج عن ذلك ما يصطلح عليه في فقه القانون الدولي الخاص (تنازع القوانين) .

في هذا المبحث سنتناول أحد حالات التنازع بين القوانين وهي التنازع في المجال الضريبي فيقتضي أولاً تحديد بعض المفاهيم ذات العلاقة بموضوع البحث وهي تحديد المجال الضريبي والذي سنتناوله في المطلب الأول ومن ثم طبيعة تنازع القوانين في المجال الضريبي في المطلب الثاني.

المطلب الأول

تحديد المجال الضريبي

الضريبة مبلغ نقدي تفرضه الدولة او إحدى الهيئات الحكومية جبراً وتحصل من المكلف بشكل نهائي لغرض تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى اليها الدولة^(١).

(١) د. سعود جايد مشكور العامري و د. قاسم البعاج، ود. نجم القرعاوي، المحاسبة الضريبية، أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق، الطبعة الأولى، مطبعة دار الضياء، النجف، ٢٠١٤، ص ١١.



إن فرض الضريبة يعتمد على الواقعة المنشئة لها، وبالتالي تنشأ علاقات قانونية فيما بين السلطات الضريبية والمكلفين بالضريبة^(١)، وسنتناول في هذا المطلب تحديد مجال الضريبة وهما طرفي المعادلة الضريبية، وعاء الضريبة في الفرع الأول والمكلف بأعباء الضريبة في الفرع الثاني.

الفرع الأول وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها من دخل أو إيراد أو غيره، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة ومن ثم يعرفه بعضهم بأنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس بها الضريبة^(٢) وقد يكون ربحاً أو رأسمالاً أو أجراً أو عقار تفرض عليه الضريبة أي انه قد يكون واحداً أو متعدداً ، ولما كانت الضريبة مبلغاً نقدياً عُد الوعاء الضريبي مبلغ المادة الذي تفرض عليها الضريبة ، ووعاء الضريبة مهم جداً في دراسة أي نظام ضريبي^(٣)، إذ يتوقف عليه تحديد صفات النظام الضريبي من حيث العدالة والمرونة والوفرة ، وبذلك ينصرف دراسة وعاء الضريبة إلى أمرين:

أولاً: أساليب تحديد الوعاء الضريبي.

الثاني: معدل سعر الضريبة.

ونبحث هذين الأمرين تباعاً:

أولاً: أساليب تحديد الوعاء الضريبي:

- ١ - التحديد الكيفي لوعاء الضريبة: أي يؤخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف.
 - ٢ - التحديد الكمي لوعاء الضريبة: وفيه يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بأحد الطرق التالية:
 - أ - طريقة المظاهر الخارجية: مثل معرفة عدد العمال أو السيارات أو الآلات التي يمتلكها المكلف.
 - ب - طريقة التقدير الجزافي: أي يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقديرية.
 - ج - طريقة التقدير المباشر: أي بناء على تصريح من المكلف بالضريبة.
 - د - التقدير بواسطة إدارة الضرائب: وذلك بعد إجراء التفتيش الإداري من طرف مصلحة الضرائب
- ثانياً: معدل سعر الضريبة

(١) فوزي عطوي المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣، ص ٢٢.

(٢) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٧، ص ٩٨.

(٣) رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة، تعريفها وأشكالها، بحث منشور، متاح على الشبكة العالمية للمعلومات (الانترنت)، تاريخ آخر زيارة ٢٠١٥/٣/٣٠.

بعد أن يتم تحديد وعاء الضريبة لأبد من تحديد مقدار الضريبة أي ما يمكن استقطاعه من وعاء الضريبة وهو ما يعرف بسعر الضريبة وهو العلاقة او النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة للضريبة، او هو نسبة الضريبة الى وعائها.

ويتم تحديد معدل الضريبة وفقاً للطرق التالية:

١ - الضريبة التوزيعية: ويتم فيه تحديد مبلغ الضريبة على المستوى الوطني ومن ثم تقسيمها على المادة الخاضعة للضريبة لحساب معدل الضريبة الواجب دفعها من طرف المكلف.

٢ - الضريبة النسبية: وفيه يتم تحديد معدل ثابت للضريبة.

٣ - الضريبة التصاعدية: أي تحديد معدل ثابت للضريبة بحسب كمية المادة الخاضعة للضريبة فكلما ارتفعت ارتفع معدل الضريبة^(١).

وتُظهر المتابعة للهيكل الضريبي في العراق انه يتكون من الضرائب التي تفرض على الأموال حيث لا يوجد ضرائب على الأشخاص ويقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة أي بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعددة وليس نظام الضريبة الواحدة ، والضرائب المباشرة في العراق منها ما هي مفروضة على الدخل مثل ضريبة الدخل وضريبة العقار وهناك ضريبة واحدة على رأس المال هي ضريبة العرصات أما الضرائب غير المباشرة فتضم كلا من الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول وهناك نوعان من الضرائب على الاستهلاك هما الضريبة الجمركية والضرائب على الإنتاج ونبحت وعاء كل منها بشكل متتابع^(٢).

النوع الأول: ضريبة الدخل^(٣).

الدخل هو كل ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود وعلى ذلك فإن ما يحصل عليه المكلف بصفة عرضية لا يعتبر دخلاً، وكذلك ما لا يمكن تقويمه بالنقود، وتخضع ضريبة الدخل في العراق الآن لقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الذي أصبح نافذاً اعتباراً من سنة ١٩٨٣ المالية وقد جرت عليه تعديلات كثيرة كان آخرها التعديل الصادر من سلطة الائتلاف بالأمر المرقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ وكذلك الأمر رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٤. وقد نص المشرع العراقي على مجموعة من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في المادة /الثانية من قانون ضريبة الدخل وجاء هذا التعداد في سياق ضرب المثل بدلالة أن المشرع في

(١) هناك بعض العوامل المؤثرة في الوعاء الضريبي مثل كون الضرائب مباشرة أو غير مباشرة والضريبة الواحدة والضرائب المتعددة والضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال والضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال والضريبة على النفقات وضرائب نوعية وضرائب على الإيراد العام.

(٢) د. سعود جايد مشكور وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٠.

(٣) صدر أول قانون لضريبة الدخل في العراق برقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧.



نهاية تعداده لتلك المصادر نص على فرض الضريبة على أي مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق م/الثانية- فقرة ٦ من قانون ضريبة الدخل، ويتطابق في ذلك مع موقف المشرع المصري الذي أشار إلى أن مصادر الدخل التي نص عليها هي واردة في سياق ضرب المثل وليست على سبيل الحصر، لذا فإن المكلف لا يستطيع الاحتجاج بعدم الخضوع كون مصدر دخله لم يذكره المشرع صراحةً في القانون ويكون اعتراضه مردوداً عليه كون ضريبة الدخل في العراق هي ضريبة القانون العام^(١).

أشارت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ تفرض الضريبة على مصادر الدخل، والواقع إن قانون ضريبة الدخل قد وسع في دائرة الشمول فهو بالإضافة الى شموله الأعمال التجارية بصرف النظر عن نوعها وكيفية أدائها سواء بقصد الاحتراف أما بصورة عامة فهو قد توسع بحيث شمل الأعمال ذات الصبغة التجارية تجنباً من أن يكون قد فاتته حصر البعض منها تحت مفهوم الأعمال التجارية التي وردت حصراً في قانون التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤. كما أن الواقعة المنشئة لضريبة الدخل هي الزيادة الدورية في رؤوس الأموال، ويخضع دخل الشخص المقيم العراقي للضريبة سواء تحقق داخل العراق أم خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه، أما إذا كان الشخص المقيم غير عراقي فلا يخضع دخله المتحقق خارج العراق للضريبة، وإنما تفرض الضريبة على دخله المتحقق داخل العراق فقط أما غير المقيم سواء كان العراقي أم غير عراقي فلا يخضع للضريبة إلا عن دخله المتحقق داخل العراق فقط أما دخله خارج العراق فلا يخضع للضريبة العراقية^(٢). وهذا يعني تنازع القوانين يتحقق بشأن المقيم وغير المقيم الاجنبي والعراقي إذا تحقق له دخل في العراق ولا يتحقق التنازع في الاحوال المتقدمة إذا لم ينشأ دخل في العراق.

النوع الثاني: ضريبة العقار: عرف العراق ضريبة العقار منذ فترة الحكم العثماني حيث فرضت السلطة العثمانية هذه الضريبة في عام ١٨٣٩ على القيمة الرأسمالية للعقار، وهي الضريبة التي تفرض على إيراد العقار السنوي الناجم للمكلف من عقاراته المستغلة في العراق عدا دار السكن وفق التفصيل الآتي^(٣).

(١) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، الطبعة الرابعة، ٢٠١١ ص ١٦٦ وما بعدها.

(٢) د. سعود جايد مشكور وآخرون، مصدر سابق، ص ٥٤.

(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مصدر سابق، ٢٥٩.

أولاً: وعاء ضريبة العقار: وعاء ضريبة العقار هو الوعاء السنوي للعقار وقد عرفته الفقرة ٨ من المادة ١ من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ بأنه: بدل الإيجار الفعلي أو المخمن وفقاً لأحكام هذا القانون، ونفرض ضريبة العقار ^(١) على الإيراد السنوي للعقار ^(٢) ويقتضي تحديد لغرض احتساب ضريبة العقار ما يلي:

ثانياً: الواقعة المنشئة لضريبة العقار، إن الواقعة المنشئة لضريبة العقار هي تملك الشخص لعقار مسقف في العراق سواء كان طبيعياً أم معنوياً.

ثالثاً: نطاق سريان الضريبة

يتحدد نطاق الضريبة بالعقارات التي يمتلكها الشخص داخل العراق حصراً أما العقارات الكائنة خارج العراق فلا تخضع للضريبة أي أن الضريبة تسري على أساس موقع العقار وهذا ما يعرف بمعيار الإقليمية وعليه لا تكون هذه الضريبة محلاً لتنازع القوانين في الوضع الأخير. فموقع العقار يعطل تطبيق القوانين الضريبة طالما لا يدخل ضمن نطاق تطبيقها المكاني.

النوع الثالث: ضريبة العرصات ظهرت الضريبة على العرصات لأول مرة في العراق بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٠ وهي ضريبة على رأس المال العقاري غير المستغل اقتصادياً، وهي الضريبة التي تفرض على العرصات، والعرصة الأرض التي لم يشيد عليها بناء لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو غير مستغلة اقتصادياً ^(٣) أو هي الضريبة المفروضة سنوياً على القيمة المقدرة للعرصة التي يمتلكها المكلف في العراق والواقعة في المناطق المحددة قانوناً عدا ما استثنى منها قانوناً ^(٤).

أولاً: وعاء ضريبة العرصات

حدد قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ والتعليمات عدد ٤ لسنة ١٩٦٢ العرصة: بأنها الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز الأولوية (المحافظات) والاقضية والنواحي سواء كانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالطابو أو ممنوحة باللزعة وذلك إذا

(١) خصائص ضريبة العقار:

أولاً: تفرض على دخل الملكية العقارية.

ثانياً: يؤخذ بتقدير السلطة المالية.

ثالثاً: تفرض على الدخل الإجمالي.

رابعاً: أنها ضريبة عينية لا تهتم بالظروف الشخصية.

خامساً: يتحقق في ضريبة العقار الأزواج الضريبي

(٢) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مصدر سابق، ص ٤٢٢.

(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مصدر سابق، ص ٢٧٨.

(٤) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مصدر سابق، ص ٤٨٦.



لم يكن مشيدا عليها بناء صالح لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار وغير مستغلة اقتصاديا. ثانيا: الواقعة المنشئة لضريبة العرصات

إن الواقعة المنشئة للضريبة هي تملك العرصة وقد حددت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل على أن تستوفي من كل عرصه ضريبة سنوية بنسبة (٢%) من قيمتها المقدرة وتجبى الضريبة من المكلف خلال السنة التي تتحقق فيها.

النوع الرابع: ضريبة التركات

إن آخر قانون تركات نافذ في العراق هو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٥ والذي الغي بالقرار رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٤ والتركة هي كل ما يتركه الإنسان المتوفى من حقوق والتزامات.

أولاً: وعاء ضريبة التركات

قد جاء في الفصل الأول في المادة الأولى من القانون الملغي أن وعاء الضريبة هو كل ما يتركه المتوفى من أموال وحقوق والتزامات بما في ذلك عقود التأمين لمصلحة الغير والأموال الموصى بها وما وهبه المتوفى بلا عوض أو أقر به للغير قبل سنة من وفاته وكذلك ما أوقفه قبل سنة من وفاته وقد جاء في المادة الثانية منه يخضع لضريبة التركات ما يأتي:

أولاً: تركة المتوفى العراقي بغض النظر عن محل إقامته.

ثانياً: العقارات الكائنة في العراق العائدة لمتوفى غير عراقي مقيم في العراق.

ثالثاً: أ- الأموال المنقولة التي يتركها في العراق متوفى غير عراقي مقيم في العراق.

ب- الأموال المنقولة المستثمرة في العراق التي يتركها متوفى غير عراقي بغض النظر عن محل إقامته.

وجاء في المادة الثالثة من القانون نفسه أن الضريبة تفرض على صافي تركة الميت بعد تنزيل السماحات والاعفاء الواردة في هذا القانون.

ثانياً: الواقعة المنشئة لضريبة التركات

إن الواقعة المنشئة لضريبة التركة هي انتقال المال من المورث الى الوارث طبقاً لأحكام القانون وهنا قد تكون هذه الضريبة محلاً للتنازع أكثر من بقية أنواع الضرائب. إلا أن قانون ضريبة التركات قد الغي بالقانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٤ وقد جاء في الأسباب الموجبة للإلغاء ما نصه (تماشياً مع اتجاه إعادة النظر في النظام الضريبي في العراق بالتخفيف عن كاهل المكلفين بما ينسجم والظروف الاقتصادية الراهنة ولتمكين الورثة من الاستفادة من تركة مورثهم فقد شرع هذا القانون)^(١).

(١) متاح على الرابط الالكتروني

الفرع الثاني

المكلف بالضريبة

المكلف بالضريبة هو الشخص الممول (payertex) والملتزم بأداء الضريبة بغض النظر عن جنسيته أو موطنه^(١) وهو إما ان يلزم بإداء الضريبة على اساس شخصي (أي على ما يتحصل من دخله) او على اساس مالي (أي على ما يملكه من أموال مسجلة باسمه) والمكلف بضريبة الدخل في القانون العراقي هو كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون^(٢).

والمكلف بضريبة العقار في قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل حسب المادة العاشرة هو (١). تفرض الضريبة على صاحب العقار او على صاحب الإجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل. اما إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان فيعتبر المرتتهن مكلفاً بدفع الضريبة، وفي المادة الحادية عشر منه (عندما يكون العقار مشاع بين شخصين او أكثر يتخذ ما يلي ١. إذا كان شاغل العقار أحد الشركاء فهو المكلف بدفع الضريبة. ٢. وإذا لم يكن شاغل العقار أحد الشركات فتدفع الضريبة من قبل أحدهم وله حق الرجوع على الشركاء الآخرين لاستيفاء ما دفعه عنه كل بنسبة حصته).

والشخص المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي او المعنوي الخاضع للضريبة، ويسمى بالمول في قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة الأولى منه ولا تأثير للجنسية في التمييز في دفع الضرائب الا استثناء كما سيرد لاحقاً وهذا يعني ان تنازع القوانين فرص تحقيقه تتراوح حسب موضوع الوعاء الضريبي بين القوة والضعف.

أولاً: الشخص الطبيعي

لم تتطرق التشريعات الضريبية محل المقارنة الى المقصود بالشخص الطبيعي اكتفاءً منها بما ورد في القواعد العامة، لذا وجب الرجوع الى القواعد العامة المقررة في القانون المدني التي تعرفها بأنها الشخصية المقررة للإنسان والتي تبدأ بتمام ولادته حياً وتنتهي بموته^(٣).

وان الشخص إذا كان بالغاً عاقلاً فهو المكلف بدفع الضريبة، حيث اشارت المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي ١. تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه ٢. تفرض الضريبة على دخل غير

wiki.dorarliraq.net /Iraqi laws تاريخ آخر زيارة ٢٠١٥/٣/٣٠.

(١) د. سعود جايد مشكور، المحاسبة الضريبية، ط١، مطبعة دار الضياء، النجف، ٢٠١٤، ص ٥٢.

(٢) المادة الأولى، الفقرة الثامنة من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٣) المادة ٣٤ من القانون العراقي المرقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل



المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه . ٣ . لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق. اما إذا كان ناقص الاهلية فإن المكلف بدفع الضريبة هو ممثله القانوني أي الولي او الوصي او القيم او الوكيل او النائب)، وقد اشارت الى هذا المعنى المادة ٢٠ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بقولها (كل من يتولى ادارة او مراقبة اموال او اعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي " امين التفليسة" والأمين والولي والوصي والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عن ينوب عنه بنفس الطريقة وبنفس المقدار الذي يكون فيها ذلك الشخص خاضعاً للضريبة لو لم يكن فاقداً الاهلية.

اما في حالة انتهاء الشخصية الطبيعية بالوفاة فإن الورثة او الذين آلت إليهم التركة هم المكلفون بدفع الضريبة، كما اشارت الى ذلك المادة ٢٤ من قانون ضريبة الدخل العراقي التي نصت (إذا مات شخص ولم تفرض الضريبة على دخله في السنة التقديرية الاخيرة او خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الوارث ومن انتقلت اليه التركة او تولى توزيعها مسؤولاً عن متطلبات تقدير الضريبة التي تترتب على المتوفي ودفعها من مال التركة وفي حدودها ويعامل كما لو كان المتوفي على قيد الحياة) ^(١). وهذا يعني ان الموت لا يسقط الضريبة طالما استمر وعائها قائماً بعد موته فالعبرة بالأخير وهذا يعني ان امكانية تنازع القوانين تظل قائمة في ظل وفاة الشخص خارج العراق وورثته في العراق وكان الوعاء متحقق في الخارج او الداخل طالما تحصلت منافعه في داخل العراق لأشخاص عراقيين او غير عراقيين.

وقد نصت المادة ٢ من قانون ضريبة التركات الملغي على ان (يخضع لضريبة التركات ما يأتي: ١. تركة المتوفي العراقي بغض النظر عن محل اقامته، ٢. العقارات الكائنة في العراق العائدة للمتوفي غير العراقي بغض النظر عن محل اقامته، ٣. أ. الأموال المنقولة التي يتركها في العراق متوفى غير عراقي مقيم في العراق، ب. الأموال المنقولة المستثمرة في العراق التي يتركها متوفى غير عراقي بغض النظر عن محل اقامته).

وقد عالج المشرع العراقي ضريبة الدخل بالنسبة للمكلف الشخص الطبيعي بإخضاع الدخل الاجمالي بطريقة الفصل عن دخل اسرته حيث فصل دخل الزوجة عن دخل الزوج وفصل دخل الاب عن دخل الاولاد كما قد سمح بحالات الدمج في بعض الحالات وعالج حالة فرض الدخل

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيد، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي، ط١، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢،

على الأولاد دون سن الثامنة عشر وحالة وفاة الأب أو عدم وجود الوالدين وحالة تغييب الأب^(١) حيث نصت المادة (١/٦) . تعتبر الزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها ، وتمنح السماح القانوني للزوج بالإضافة الى السماح المقرر لها اذا كان عاجزا عن العمل وليس له مورد . ٢. للزوجين معاً ان يطلبوا دمج مدخولاتهما وفرض الضريبة بأسم الزوج وذلك خلال فترة تقديم التقارير المنصوص عليها المادة ٢٧ من هذا القانون في إحدى الحالات الآتية: أ . اذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة ، ب . اذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني ، ج . اذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها باعتبارها مكلفة بذاتها، ٣. عند تحقق إحدى الحالات المذكورة في البنوك (أ، ب، ج) من الفقرة (٢) من هذه المادة يمنح الزوج السماح القانوني المقرر له وزوجته وأولاده، ٤. يدمج دخل الأولاد غير المتزوجين الذين لم يتم الثامنة عشر من العمر بدخل والدهم وتقدر الضريبة بأسم الأب . ٥. في حالة وفاة الوالد أو عدم وجود الوالدين يعتبر الأولاد الذين لم يتموا الثامنة من العمر مكلفين مستقلين بذاتهم وتقدر الضريبة على كل منهم بأسم الأم أو الوصي أو القيم. ولا عبء هنا لتقدير الضريبة بجنسية المكلف أو اقامته انما العبء بمكان تحقق الدخل.

وقد اشارة الى هذا المعنى المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل المصري المذكور (تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الاشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المتحققة في مصر).

وتجدر الإشارة في هذا السياق الى ان المشرع الضريبي المصري في قانون ضريبة الدخل المشار اليه نص في المادة (٢) على اعتبار الممول (الشخص الطبيعي) مقيماً في مصر في أي حالة من الحالات الآتية: ١. إذا كان له موطن دائم في مصر . ويكون للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين. أ. إذا تواجد في مصر معظم اوقات السنة سواء في مكان مملوك له او مستأجر بأي صفة كانت. ب . إذا كان للمول محل تجاري او مكتب مهني او مصنع او غير ذلك من أماكن العمل الذي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر . ٢. المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة او متقطعة خلال اثني عشر شهراً. ٣. المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزنة مصرية.

ويتضح من خلال نص المادة المذكورة انه إذا كان نفس الشخص مشمولاً بأحكام الفقرة (٢) من المادة المذكورة ومشمولاً ايضاً بأحكام المادة (٥) الفقرة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي

(١) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الاردن، دار الحامد، ط ١، ٢٠٠٧، ص ١٨٥



سائلة الذكر، فإنه يكون مشمولاً في نفس السنة المالية بأحكام ضريبة دولتين، ففرض ضريبة في دولة ما على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصادرها وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تحققت في اقليمها، وينشأ عن ذلك ظاهرة الازدواج الضريبي. بسبب تطابق ضوابط الاخضاع للشخص المقيم لأي من الدولتين. وهو ما يطرح مشكلة التنازع الدولي للقوانين بسبب تداخل أكثر من قانون دولة في فرض الضريبة.

ثانياً: الشخص المعنوي

عرف قانون ضريبة الدخل العراقي الشخص المعنوي (كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية او غيرها ويكون عمله او ادارته او مراقبته في العراق) ^(١).

كما عرفت المادة (٦/١) من قانون الشركات العراقي النافذ (الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او في خارجه وتتعاطى الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق). ومن الجدير بالذكر ان الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لقانون ضريبة الدخل المصري استناداً لأحكام المادة (١) هو شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات الأشخاص (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة).

وسنتبع دور طبيعة الشركة في تكوين الوعاء الضريبي لذا تنقسم الشركات الى شركات اموال وشركات اشخاص على النحو الاتي: -

١. شركات الأموال:

وشركات الاموال تكون على الانواع التالية:

أ . الشركة المساهمة (الخاصة او المختلطة)، بينا سابقا ان قانون ضريبة الدخل حدد الشركة المساهمة ولم يعرفها الامر الذي يتطلب الرجوع الى القواعد العامة أي الى قانون الشركات الذي عرف الشركة المساهمة بأنها شركة تتألف من عدد من الاشخاص لا يقل عن خمسة يكتتب فيها المساهمون بأسهم في اكتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا فيها ^(٢)، سواء اكانوا الشركاء اجانب ام وطنيين فالعبرة في الوعاء المتحقق عن دخل الشركاء.

ب . الشركة المحدودة الخاصة او المختلطة، والمقصود بهذه الشركة هي شركة تتألف من عدد من الاشخاص لا يقل عن شخصين ولا يزيد عن خمسة وعشرين يكتتبون فيها بأسهم ويكونون

^(١)المادة (١٠/١، هـ) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

^(٢)الفقرة ١ من المادة ٦ من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧.

مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية بالأسهم التي اكتتبوا بها بصرف النظر عن جنسياتهم^(١).

ج . الشركات الاجنبية، وهي الشركات المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة خارج العراق وتتعاطى الأعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق سواء اكانت عربية او اجنبية، على ان لا تكون معفية من الضريبة^(٢) وان كان من بين شركائها عراقيين أي مرة اخرى يغيب تأثير الجنسية.

وفي إطار التشريعات القانونية للاستثمار في العراق حيث شهد العراق بعد الاحتلال عام ٢٠٠٣ تغير النظام السياسي في العراق وحدث تغيير جوهري في عملية ادارة الاقتصاد العراقي واعتماد فلسفة الاعتماد الحر في تنشيط حركة القطاعات الاقتصادية وقامت الدول بإصدار تشريعات تقود آلية عملية التحول نحو الاقتصاد الحر وكان اهمها هو اصدار قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل الذي يعد خطوة هامة لتشجيع الاستثمارات بجميع اشكالها ويهدف القانون الى تشجيع القطاع الخاص العراقي والاجنبي للاستثمارات في العراق لتنمية اقتصاده وتوفير التسهيلات والضمانات للمستثمر وأمن القانون ضمانات للمستثمرين الأجانب كمزايا لجذب الاستثمار الاجنبي ومنها اعفاء المشروع من الرسوم والضرائب لمدة عشر سنوات من بدء تشغيل المشروع قابلة للزيادة الى خمسة عشر سنة وكذلك الاثار والموجودات اللازمة للمشروع^(٣).

(١) الفقرة ٢ من المادة ٦ من قانون الشركات العراقي النافذ.

(٢) وهذا الاتجاه الذي سارت عليه التشريعات الضريبية المقارنة لا يختلف كثيرا عن التشريعات الضريبية للدول المختلفة كالتشريع الفرنسي والبريطاني حيث يلاحظ ان التشريع الفرنسي اخضع للضريبة الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم فضلا عن الشركات القابضة التي هي بالأساس شركة مساهمة عامة تقوم بالسيطرة على أكثر من شركة من خلال تملكها للأكثرية المطلقة من أسهم تلك الشركات. كما ان المشرع الانكليزي قسم شركات الاموال الى شركات مؤسسة بمرسوم ملكي وشركات مؤسسة من قبل البرلمان والشركات المسجلة (المحدودة او غير المحدودة). انظر د. عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص ٣٦

(٣) المادة (١٥) اولا نصت على ان (يتمتع المشروع الحاصل على اجازة الاستثمار من الهيئة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة (١٠) عشر سنوات من تاريخ بدء التشغيل وفق المناطق التنموية التي يحددها مجلس الوزراء باقتراح من الهيئة الوطنية للاستثمار حسب درجة التطور الاقتصادي للمنطقة وطبيعة المشروع الاستثماري. ثانيا: لمجلس الوزراء اقتراح مشاريع قوانين لتمديد او منح اعفاءات بالإضافة الى الاعفاءات المنصوص عليها في البند (اولا) من هذه المادة او تقديم حوافز او ضمانات او مزايا اخرى لأي مشروع او قطاع او منطقة والمدد والنسب التي يراها مناسبة وفقا لطبيعة النشاط وموقعه الجغرافي ومدى مساهمته في تشغيل الايدي العاملة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، لاعتبارات تقتضيها المصلحة الوطنية.

٢ . شركات الاشخاص:

تعد شركات الاشخاص نوعا من انواع الشركات التي لا يعترف بها القانون (ضريبيا)، أي عدم تمتعها بالشخصية المعنوية، فعاملها معاملة الافراد من حيث سعر الضريبة والسماحات لذلك فأنها تختلف عن شركات الاموال التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة.

وقد تباينت التشريعات الضريبة حول تحديد شركات الاشخاص، الامر الذي يتطلب الوقوف على شركات الاشخاص في التشريع الضريبي العراقي، حيث انفرد المشرع العراقي بتسمية هذا النوع من الشركات بالمشاركات وذلك لتمييزها من شركات الاموال، اذ نصت المادة (٧/١) من قانون ضريبة الدخل العراقي على ان المشاركة للشركات الاخرى غير ما ذكر في الفقرة ٦ كشركات التضامن والتوصية^(١).

كما أشار المشرع اللبناني في قانون ضريبة الدخل المرقم ١٤٤ في ١٢ / ٦ / ١٩٥٩ المعدل في المادة (٣) تفرض الضريبة بأسم الأشخاص الحقيقيين والمعنويين المقيمين في الأراضي اللبنانية أو في الخارج على مجموع الارباح التي يحققونها في لبنان، كما أشارت المادة (٤) منه يعد في جملة المكلفين بهذه الضريبة أ. الشركات أي كان نوعها وغايتها، ب. الاشخاص الحقيقيون او المعنويون.

ثالثا: للهيئة الوطنية لاستثمار زيادة عدد سني الاعفاء من الضرائب والرسوم يتناسب بشكل طردي مع زيادة نسبة مشاركة المستثمر العراقي في المشروع لتصل الى (١٥) خمسة عشر سنة إذا كانت نسبة شراكة العراقي في المشروع أكثر من ٥٠%.

(١) يتضح من خلال النص يتضح بأن المشرع العراقي لم يعرف المشاركة تعريفا دقيقا وانما حدد انواعا للمشاركة على سبيل المثال لا الحصر، كشركات التضامن والتوصية، لذا حاول جانب من الفقه تعريف المشاركة بانها الشركات التجارية المدنية من تضامن وتوصية ومضاربة واعمال ومشروع فردي. انظر د. عمار فوزي المياحي، الوجيز في التشريع الضريبي العراقي، الجزء الأول، ط٢، بغداد، مكتبة صباح، ٢٠١٢، ص٢٦.

لذا لابد من توضيح بعض انواع المشاركات في قانون ضريبة الدخل العراقي وهي كالآتي:

أ. شركة التضامن: وهي شركة تتألف من عدد من الاشخاص الطبيعيين لا يقل عن شخصين ولا يزيد عن عشرة اشخاص يكون لكل منهم حصته فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة. انظر الفقرة ٣ من المادة ٦ من قانون شركات العراقي النافذ.

ب. الشركة البسيطة: الشركة التي تتكون من عدد من الشركاء لا يقل عن اثنين ولا يزيد عن خمسة ويقدمون حصص من رأس المال ويقدم واحد منهم او أكثر عملا والآخر مالاً. انظر المادة ١٨١ من قانون الشركات العراقي النافذ

ويتضح من خلال ما تم عرضه ان الشخص الخاضع للضريبة لا يختلف كثيرا بين دول العالم الا بشأن بعض التسميات والاختلافات البسيطة في تسمية الشركات او تحديد الاشخاص فتارة تتوحد القيود وأخرى تكون هناك فوارق في القيود الموضوعة لتحديد الشخص المكلف والتي ربما ينتج من خلالها تحقق الازدواج الضريبي او التهرب الضريبي كما سنلاحظ.

المطلب الثاني

طبيعة تنازع القوانين في المجال الضريبي

ان طبيعة تنازع القوانين يتوقف على عاملين الاول يتمثل بجنسية المكلف والثاني بنشاط المكلف سنتتبع أيا منها الاكثر تأثيرا في تحديد الطبيعة الدولية للتنازع من خلال فرعين على النحو الاتي:

الفرع الأول

نوع التنازع بحسب جنسية المكلف

ان التضامن الاجتماعي بين مجموعة من الأفراد الخاضعين لسيادة الدولة هو الذي يؤسس حقها في فرض الضريبة عليهم، أو يؤسس التزامهم بالضريبة قبلها.

ومن ناحية أخرى ان اعتبارات التنظيم السياسي تدعو الى تمتع الدولة كشخص معنوي عام بالسيادة والسلطة على أفرادها، وهذه السيادة هي التي تؤدي الى فعالية التنظيمات والقوانين التي تكفل تحقيق الصالح العام، وينشأ التضامن الاجتماعي بين مجموعة من الافراد تخضع سياسيا لدولة معينة، ويرتبطون بالدولة برابطة سياسية وقانونية الا وهي الجنسية وتسمى التبعية السياسية، وتقرر الجنسية عدد من الحقوق والواجبات على المواطنين^(١).

ولعل ابرز هذه الواجبات هو أداء الضريبة، فمواطنو أي دولة يتضامنون اجتماعيا في أداء الضرائب التي تمول النفقات العامة ، أي ان التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها هو الذي يؤسس حق الدولة في فرض الضرائب، وامام عدم كفاية فكرة التبعية السياسية كأساس لفرض الضرائب على المواطنين والأجانب ، ظهرت فكرة التبعية الاجتماعية، وهي عبارة عن العلاقة التي تربط الافراد بالدولة بمناسبة اقامتهم في الدولة اقامة عادية أو مستمرة، حتى ولو لم يحملوا جنسيتها (الأجانب) ووفقا لهذه الفكرة تستطيع الدولة ان تفرض الضرائب على الدخول والثروات لأفراد أجانب متى كانوا مقيمين داخل الدولة اقامة عادية اسوة بالمواطنين، ويستند هذا المعيار في تبرير حق الدولة في فرض الضرائب الى ان ارتباط الفرد اجتماعيا لبلد معين عن طريق اقامته فيها ومشاركته في حياتها الاجتماعية العادية، واستفادته من المرافق العامة يسوِّغ مشاركته في الاعباء والتكاليف العامة لهذا البلد.

(١). انظر د. عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص ٣٨.



مع تزايد التطور العلمي والتكنولوجي الذي انعكس على وسائل المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية وسهولة انتقال الاشخاص ورؤوس الاموال من دولة الى اخرى ظهرت فكرة تسمى التبعية الاقتصادية ، وهي العلاقة التي تربط الافراد بالدولة بمناسبة مساهمتهم في النشاطات الاقتصادية داخل الدولة ، ووفقا لهذه الفكرة تستطيع الدولة ان تفرض الضرائب على الدخل والثروات والنشاطات التي يمارسها اجانب داخل اقليم الدولة حتى ولو كانوا غير مقيمين اقامة عادية بها ، وذلك يعني ان كل من يسهم في النشاط الاقتصادي للمجتمع عليه ان يتحمل جزء من الاعباء والتكاليف العامة لهذا البلد حتى ولو لم يحمل جنسيتها او يقيم بها اقامة عادية ومستمرة ، ولاشك ان فكرة التبعية الاقتصادية اكثر تحقيقا للعدالة^(١).

وتسعى كل دولة الى توسيع نطاق سيادتها من حيث فرض الضرائب على اوسع مدى مما يفسح المجال لتنازع الشرائع الضريبية التابعة لدول مختلفة، ويعرف باسم التنازع الدولي، حيث ينشأ نتيجة لكون القانون مظهر من مظاهر سيادة الدولة، تلك السيادة التي لا تزال الدولة الحديثة تباشرها دون قيد سوى ما تصدره من تشريع، او تلتزم به بموجب اتفاق دولي، واذا كان الجمع بالنسبة لسريان قواعد القانون الخاص الوطني من حيث المكان، بين مبدأي الاقليمية والشخصية يفسح المجال لتنازع القوانين الخاصة التابعة لدول مختلفة فان جمع الدولة الواحدة بين الاخذ بنظم وضوابط مختلفة من ناحية، وتباين هذه النظم والوضوابط باختلاف الدول من ناحية اخرى يؤديان الى تنازع القوانين الضريبية التابعة لهذه الدول فيما بينها، وهذا يؤدي الى اخضاع الثروة الواحدة او الدخل الواحد للضرائب بل وللضريبة المماثلة في اكثر من بلد واحد، وهو ما يعرف باسم الازدواج الضريبي الدولي في تحديد اختصاصها في فرض الضرائب بين فكرتين رئيسيتين: هما فكرة التبعية السياسية وفكرة التبعية الاقتصادية.

فالدول التي تأخذ بضابط التبعية السياسية لها ان تفرض الضرائب على مواطنيها دون غيرهم من رعايا الدول الاخرى وبصرف النظر عن موقع اموالهم او مكان مزاوله نشاطهم، وعلى ذلك يمتد التشريع الضريبي الوطني الى اموالهم اينما تكون وملاحظة نشاطهم اينما يزول، اي حتى ولو على ارض دولة اخرى^(٢).

وفي الواقع ان الدول لا تأخذ بضابط التبعية السياسية بمفرده كضابط لتحديد الاختصاص الضريبي في الشرائع الضريبية، وفي القانون الضريبي الاتفاقي الدولي على السواء، فالرباط

(١). للمزيد من التفصيل ينظر د. عمار فوزي المياحي، مصدر سابق ذكره، ص ٢٨.

(٢). . عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٩٤.

الشخصي الذي كان يربط الرعايا اضحى من ودائع التأريخ فاسحا المجال لروابط ذات صبغة اقتصادية لا شخصية.

والتبعة الاقتصادية يمكن ان تأخذ احدى صورتين: اولهما ربط مصدر الدخل بالبلد عن طريق واقعة توطن المستفيد بهذا البلد، وهذا هو مبدأ الموطن، وهذا يضع مبدأ شخصية المكلف بالاعتبار، وثانيها يركز على مجرد وجود الاموال او انتاجها، وهذا هو مبدأ اقليمية المصدر او المنشأ، وهذه الصورة تعتمد على محل الضريبة^(١).

تختلف الدول فيما بينها في اختيار الضوابط المحددة لاختصاص الدولة الضريبي ، فمثلا الولايات المتحدة الامريكية يأخذ التشريع الضريبي الامريكي بالضوابط الثلاثة (الجنسية والاقامة والاقليمية) ، وعلى ذلك فان المواطنين الامريكيين يكلفون بالضريبة اينما وجدوا ، وكذلك الحال بالنسبة للأجانب المقيمين في الولايات المتحدة الامريكية ، وتخضع الشركات الامريكية لجميع الالتزامات الضريبية على اطلاقها استنادا الى ضابط التبعية السياسية ، بينما لا تخضع الشركات الاجنبية الا بالنسبة للدخول التي تتحقق على اقليم الولايات المتحدة الامريكية.

اما بالنسبة لبريطانيا فتأخذ بضابطي الاقامة والاقليمية معا، وعلى ذلك فالأشخاص الطبيعيون الذين يقيمون اقامة عادية في بريطانيا يخضعون لضريبة الدخل وكذلك الحال بالنسبة للشركات التي يكون مقرها بالمملكة المتحدة، كما تخضع للضريبة الدخل التي تتحقق على اقليمها حتى ولو كانت لأشخاص يحملون الجنسية البريطانية وكانت اقامتهم خارج اقليم الدولة.

وكذا الحال بالنسبة لمصر فقد اخذ المشرع المصري بالضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعية حين اخذ المشرع بضابطي التبعية الاجتماعية والاقتصادية، ووفقا لضابط التبعية الاجتماعية يخضع للضريبة الاشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر أيا كانت جنسيتهم، سواء اكانوا مصريين ام اجانب، اي اعتبر معيار الاقامة المعتادة على اقليم الدولة أساسا لفرض الضريبة بصرف النظر عن الجنسية.

يمكن تصنيف الازدواج الضريبي من حيث حدوثه داخل الدولة او امتداده الى خارجها، فنكون بصدد ازدواج داخلي وازدواج دولي، وعليه سنتناول الموضوع في فقرتين الأولى للازدواج الداخلي والثانية للازدواج الدولي وكما يلي: -
أولا /الازدواج الداخلي.

يمكن ان يحصل الازدواج الضريبي في الدولة الواحدة بفعل السلطة الواحدة او سلطتين مختلفتين داخل الدولة ، فيمكن ان تفرض اكثر من ضريبة واحدة على مكلف واحد ومطرح واحد وبمناسبة واحدة ، ويرى البعض بأن الضريبة العامة على الدخل والضرائب النوعية على فروع

(١). د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٨٦.



الدخل تشكل ازدواجية متأتية من فعل السلطة الواحدة في الدولة ، ولكن نتيجة اللامركزية الادارية ومنح بعض الاشخاص المحلية ، كالمبديات ، الاستقلال المالي والاداري ، يعطي المشرع هذه الاشخاص سلطة فرض بعض الضرائب على المستوى المحلي ، ويمكن ان تفرض السلطة المركزية والسلطة المحلية ضريبة على ذات المطرح الضريبي ، كما يمكن ان يتحقق ذلك في اطار الدول الفيدرالية ، حيث توجد حكومة اتحادية وحكومة محلية في كل دولة ، ويمكن ان يعطي الدستور للحكومات المحلية سلطة فرض الضرائب وبالتالي فان احتمال الازدواج الداخلي قائم في هذه الدول. ويطرح هذا الازدواج تنازع من طبيعة داخلية وهو تنازع في الزمان أي تعاقب قانونيين صادرين من مشرع واحد لحكم المكلف.

ثانيا / الازدواج الدولي.

يعتبر ان ثمة ازدواج دوليا، عندما تفرض ذات الضريبة أكثر من مرة من قبل دولتين أو أكثر ولكن هذا الازدواج الضريبي الدولي قد يكون ازدواجا مقصودا من اجل تحقيق بعض الاغراض الاقتصادية منها حاجة الدولة للأموال بسبب ضائقة مالية، او منع هجرة رؤوس الاموال.

والملاحظ عموما ان الازدواج الضريبي الدولي يكون في الغالب ازدواجا غير مقصود، وذلك بالنظر الى عدم وجود سلطة عليا تشرف على تشريعات الدول المختلفة وهذا يحصل بالفعل في الضرائب المباشرة، فمثلا/ يمكن ان تفرض الضريبة مرتين من قبل دولتين مختلفتين عندما تعمل الشركة الموزعة للإيرادات في بلد، ويقوم مالك الاسهم في بلد آخر، بحيث تفرض الضريبة مرة اولى من قبل الدولة المصدرة حيث تقيم الشركة، ومرة أخرى من قبل الدولة حيث يقيم مالك الاسهم. وكذلك تفرض الضريبة مرتين أيضا ومن قبل دولتين مختلفتين، عندما يكون للشركة الام الكائنة في بلد معين وفرع للشركة في بلد آخر، بحيث تفرض دولة المركز الرئيسي للشركة، الضريبة مرة على جميع ارباح الشركة بما فيها ارباح الفروع، ومن ثم تفرض دولة الفرع الضريبة على ارباح هذا الفرع مرة ثانية. وهو ما يطرح مفهوم التنازع في المكان وهو تنازع دولي أي ان يتجاذب حكم المكلف قانون دولتين عن موضوع واحد.

اما بالنسبة للتركات فيمكن ان تفرض الضريبة مرتين او أكثر من قبل دولتين، او أكثر، عندما يتوفى المورث في بلد، وتكون الاموال المتروكة في بلد ثان، ويكون الورثة مقيمين في بلد ثالث، فتفرض كل دولة من الدول المذكورة الضريبة على ذات التركة.

ولأجل تلافي الازدواج الضريبي داخليا ودوليا ومن ثم التنازع الدولي والداخلي، فما على الدول الا ان تأخذ الحيطة اللازمة لعدم فرض الضرائب الا على ما يقع على اراضيها من اموال وما يتحقق داخل حدودها من اموال بغض النظر عن جنسية المكلف، هذا داخليا.

أما دولياً فعى الدول ان تلجأ الى ابرام الاتفاقات التي تهدف الى تجنب الازدواج الضريبي، وهذه الاتفاقات تعمل على وضع مبادئ وقواعد تعالج حالات الازدواج القائمة، مثال ذلك/ تفرض الضرائب على العقارات في دولة موقع العقار، كذلك تفرض الضرائب على دخل المنشآت الصناعية والتجارية في دولة المركز الرئيس للمنشأة وليس حسب جنسية المكلف أما بالنسبة للرواتب فتفرض في الدولة التي يمارس المكلف فيها العمل وليس تبعاً لجنسية المكلف.

الفرع الثاني

نوع التنازع حسب مكان مزاوله النشاط

يقصد بمكان مزاوله النشاط المكان الذي يتخذ كأساس لتحديد الموطن الضريبي للشخص، وقد اخذت به العديد من الدول لتحديد الموطن الضريبي حيث ان المكلف يرتبط بعدة روابط فأما ان تكون تلك الروابط سياسية فتمثله بالجنسية او اقتصادية والتي تتمثل بمزاوله النشاط او اجتماعية فتمثل في الإقامة ويمكن ان تجمع هذه الروابط لشخص واحد ويمكن ان تتوزع حيث يرتبط الفرد برابطة واحدة اما سياسية اجتماعية اقتصادية ولذلك نجد ان التبعية السياسية لا تكفي كأساس لفرض الضريبي على المواطنين والاجانب فظهرت فكرة التبعية الاجتماعية المتمثلة بالإقامة سواء عادية ام مستمرة حتى وان كان الاشخاص لا يحملون جنسيتها وبذلك تستطيع الدول فرض الضرائب على المدخولات، و الثروات للأفراد الاجانب متى كانوا مقيمين داخل دولة اقامة عادية ، اسوة بالمواطنين ومع التطورات التي شهدتها العالم في الآونة الاخيرة انعكس بدوره على الاشخاص ورؤوس الاموال وانتقالهم من دولة لأخرى، فظهرت فكرة التبعية الاقتصادية والتي تتمثل بمزاوله النشاط الاقتصادي داخل الدولة ، وعلى ذلك تستطيع الدولة ان تفرض الضرائب على الدخل والثروات والنشاطات التي يمارسها الاجانب داخل الاقليم حتى وان لم يكونوا مقيمين اقامة عادية بها وعليه فان كل من يسهم في النشاط الاقتصادي في المجتمع عليه ان يتحمل جزء من الاعباء والتكاليف حتى وان لم يحمل جنسيتها او يقيم بها اقامة عادية او مستمرة .

فالتبعية الاقتصادية يمكن ان تأخذ احدى صورتين:

اولاً: ربط مصدر الدخل بالبلد عن طريق واقعة توطن المستفيد في هذا البلد فهذا هو مبدأ الموطن^(١).

(١) د. خالد سعد زعلول، تنازع القوانين في المجال الضريبي، دراسة تطبيقه في القانوني الكوني والمقارن



ثانيا: تتركز الى مجرد وجود الاموال وانتاجها او مجرد تقديم الخدمات على ارض الدولة لإخضاعها للضرائب، وهذا هو مبدأ اقليمه المنشأ وهي تعتمد على محل الضرائب. ولهذا تجد ان التبعية الاقتصادية والمتمثلة بمبدأ الاقليمية هي الاساس الذي يسوغ الخضوع للضرائب أي ان الاخذ بضابط الموطن في مجال نطاق سريان الضريبة على الدخل ان يكون الحق في فرض الضريبة للدولة التي ستحقق فيها، ولا يهم ان يكون صاحب الدخل يقيم داخل حدود الدولة مستندا الى رابط الجنسية والموطن او كان في الخارج ويترتب على الاخذ بهذا المعيار قيام الدولة بفرض الضريبة على كل دخل ينشأ او يتحقق على اقليمها أي ان نشوء الدخل على اقليم الدولة يعد سببا كافيا لفرض الضريبة على ذلك من قبل تلك الدولة.

لذلك نجد ان التبعية الاقتصادية تفرض على اساس الموطن والاقامة الدائمة وموقع المال او على اساسهما معا. فترى من خلال الموطن او الاقامة الدائمة فنجد ان الضريبة تفرض على اساس الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة في بلد ما ان كان مقيما او متوطنا فيه ويبرر ذلك من خلال الحماية والخدمات التي توفرها الدولة للمكلف، وعند الأخذ بهذا المبدأ يعني سريان الضريبة على دخول المتوطنين في دولة معينة بصرف النظر عن جنسياتهم لا سيما إذا ما امتدت الضريبة على اموال المتوطنين خارج دولة المتوطن كما انه يؤدي ذلك الى الازدواج الضريبي.

اما موقع المال فيطلق عليه مبدأ اقليمية الضريبة اي ان الضريبة تفرض على جميع الاموال التي تتحقق في داخل الدولة بغض النظر عن جنسية المكلف بالضريبة او اقامته او توطنه نجد ان هذا المبدأ يؤدي الى تلافي الانتقادات الموجهة. فهو لا يؤدي الى استيلاء دولة على الاموال التي نمت عن دولة اخرى بل تفرض ضريبتها على الاموال التي تحققت فيها ونمت وبهذا نجد ان مشرعا العراقي قد اخذ بشكل رئيسي بمبدأ التبعية الاقتصادية ولم يهمل من نفس الوقت مبدأ الموطن والجنسية بل استعان بهما في تحديد الشخص الذي يعد مقيما وبذلك نجده قد اخذ بمبدأ شخصية الضريبة لفرض الضريبة عن المقيم عن ارباحه سواء كان اجنبيا ام عربيا ام عراقيا ما كان منها في داخل او خارج العراق وقد اخذ ذلك بمبدأ اقليمية الضريبة ففرضها على كل دخل نشأ في العراق بصرف النظر عن محل اقامة المتكلف بالضريبة ولذلك نجد انه اذا كان للعراقي اكثر من محل عمل في الخارج والداخل فالمعول عليه هو محور النشاط فاذا كان في داخل العراق عدا مقيما والعكس صحيح فمحل الشخص هو المكان الذي اتخذه مقرا لمزاولة اعماله التي يعتاش منها اما اذا كان عمله ثانويا او بشكل عرضي كما لو عقد صفقات تجارية طارئة في بلد آخر في هذه الحالة لا يعد عمله رئيسيا وبالتالي لا ضريبة . وهنا نجد ان سؤالاً قد يطرح فيما إذا كان هذا المحل يلزم ان يكون له كيان مادي كبناء او اثاث ام يقصد به مجموعة من العمليات القائمة بها

المكلف على درجة الاعتياذ والتكرار دون اشتراط وجود محل يمارس فيه هذه العمليات نجد ان البعض انه ان لا يمكن الشخص ان يمارس عملا تجاريا ولا سيما مع الخارج ان لم يكن مسجلا في غرفة التجارة. اما ان البعض الآخر فيرى ان الأخذ بالمعنى الحرفي (محل عمل رئيس) فان الأمر يقتضي ان يكون له كيان مادي.

ففي مصر نجدها لا تشترط وجود الكيان المادي وانما فقط مباشرة المكلف النشاط التجاري والصناعي في مصر على وجه الاعتياذ فيها والامتهان يكفي لفرض الضريبة حتى وان لم يكن له منشأة مكانية في مصر فاذا بصفة عرضية فلا يكفي لفرض الضريبة.

اما الشخص المعنوي إذا تم تأسيسه وفق القوانين العراقية عدا مقيما في العراق وبالتالي يخضع للضريبة عن دخله وارباحه سواء ما تتحقق منها في الخارج او الداخل بصرف النظر عن نشاطه الاقتصادي، فما اشترطه القانون ان يكون مؤسسا وفق القانون العراقي، اما في حالة تأسيس الشخص المعنوي وفق القانون الاجنبي فقد اشترط القانون ان يكون محل عمله وادارته ومراقبته في العراق فاذا تحققت عد مقيما.

أ- ان يكون محل عمله في العراق حتى يعد الشخص المعنوي مقيما في العراق إذا كان مؤسس وفق القوانين الاجنبية فيجب ان يكون محل عمله في العراق اي ان يكون مركز نشاطه الرئيسي في العراق، فان كان مركز نشاطه اي حول عمله لا يؤلف الا فرعا من نشاطه الرئيسي في الخارج فانه يعد غير مقيم الا في حالة كون محل ادارته او مراقبته في العراق.

ب- ان يكون محل ادارته في العراق لا بد للشخص المعنوي من هيئة تدبر اعماله وتتخذ القرارات لتسييرها ورسم سياستها وهو ما يطلق عليه مجلس الإدارة، فاذا كان قد اتخذ من العراق محلا له اعتبر مقيما ولا يهم ان كان يمارس نشاطه في خارج العراق رئيسيا ام فرعيا.

ت- ان يكون محل مراقبته في العراق إذا لم يكن النشاط الاقتصادي الرئيسي للشخص المعنوي في العراق كما ان محل ادارته في الخارج فلا يعد مقيما الا في حالة واحدة وهو ان يكون محل مراقبته في العراق وهي أضعف الايمان. وبهذا نصت المادة (٣٣) إذا كان للتاجر مركز رئيسي في خارج العراق وفروع من داخله فعليه ان يشير في طلب قيد الفرع الى الاجازة الصادرة له بممارسة نشاطه التجاري في العراق.

لهذا فان حق الدولة في فرض الضريبة على رعاياها استنادا لمعيار الجنسية لا ينكر لها فمن الواجب ان يشارك هؤلاء الرعايا في الاعضاء العامة لدولتهم كما يجب الاعتراف بان الدولة لها الحق بفرض الضرائب على الشخص الذي يمارس ويزول نشاطه ويتحقق ، له دخل على اقليم تلك الدولة وتحت طائله قوانينها وحمائتها كما يجب ان تفرض الضريبة على الشخص الذي يتوطن او يقيم على اقليمها بمناسبة تحقيق دخل لديه ولهذا الجنئت معظم التشريعات الضريبة الى الاخذ



بهذا المعيار بغية تحقيق اهدافها المالية والاقتصادية والسياسية وبما انها متباينة من دولة الى اخرى لذا اختلفت بعض المعايير فيها ، لهذا نجد ان القانون العراقي اخذ بمعيار الاقامة ومصدر الدخل الا انه لم يهمل الجنسية والموطن بل استعان بهما في تحديد معيار الاقامة ، واستخدم معيار الجنسية ليميز بين المقيم العراقي وغير العراقي ويخضع ايضا لضريبة الدخل الاشخاص المعنوية التي تزاوّل نشاطا اقتصاديا انما اعطاه حق التكوين والانشاء ومباشرة النشاط بما يحقق له النمو في دولة الموطن الذي سجل فيه^(١) ، فيكون بذلك قد اخضعه لضريبة الدخل بصرف النظر عن تحقيق دخوله في العراق ام في خارج العراق ، أي يكون قد اخذ بمعيار (المصدر) لذلك فأنا نجد ان المشرع العراقي قد ميز بين المقيم العراقي وغير العراقي فنجد اخضع القيم الاجنبي لضريبة الدخل عن اباحه في الداخل والخارج في حال اذا كانت اقامة ستة اشهر متفرقة او اربعة اشهر متصلة ، لهذا ذهب المشرع العراقي في قانون ضريبة الخ (رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٢) المعدل بموجب سلطة الائتلاف المنحلة (رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ في م ٥ ، نصت)

١- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسليمه.

٢- تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلم فيه.

٣- لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير المقيمين في العراق.

لذلك نجد ان المشرع العراقي اخذ بمبدأ شخصية الضريبة ففرضها على الاموال المملوكة للمقيم في العراق ويصرف النظر عن مكان نشوئها فالأساس هو شخص المكلف كونه مقيم او غير مقيم اقتصر على الاموال الناشئة في العراق فاذا كان للعراق أكثر من محل عمل في الخارج والداخل فالمعول عليه هو محور النشاط فان كان بالداخل عدا مقيما والعكس صحيح فالمحل هو المكان الذي اتخذه مقرا لمزاويلته عمله الذي يعتاش منه اما إذا كان محل العمل ثانويا كما لو عقد صفقات تجارية طارئة في بلد اخر، في هذه الحالة لا يعد المحل عمله رئيسيا.

ومن التشريعات التي اختلفت في اساس فرض الضريبة ترى ان المشرع الامريكي فرض الضريبة في حالتين:

الحالة الاولى: فرضها على ايرادات أي نشاط يمارس في الولايات الامريكية بصفة معتادة أي تتسم بالدورية والانتظام، اما النشاطات التي تمارس بشكل عرضي فهو فرق بين النشاط الذي يدخل

(١) نصت المادة ٤٩ من القانون المدني العراقي على ان ((يسري على النظام القانوني للأشخاص المعنوية الاجنبية من شركات وجمعيات ومؤسسات قانون الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي العملي، ومع ذلك فاذا باشر الشخص المعنوي نشاطه الرئيسي في العراق فان القانون العراقي هو الذي يسري)).

ضمن النشاط الاساسي للشركة حيث تفرض على ايراداته اما إذا كان النشاط العرضي لا يدخل ضمن النشاط الاساسي للشركة الاجنبية حيث لا تعتبر الشركة لها نشاط اكمال في الولايات الامريكية وبالتالي لا ضريبة عليها.

الحالة الثانية: تفرضها على ايرادات أي منشأة مستقرة أي بوجود مقر دائم مستقر وان تمارس نشاطها من خلال هذه المنشأة بصفة معتادة ^(١)، ولذلك نجد ان القانون الامريكي اخذ بمعيار الجنسية والاقامة الاقليمية حيث ان المواطنين الأمريكيين يكفون اينما وجدوا على كل دخولهم حتى ولو كانوا جميعا ذوي اصل اجنبي وكذلك الحال للمقيمين بالولايات المتحدة وبتحقيق لكافة الدخول حتى وان كانت لأجانب غير مقيمين استنادا لضابط التبعية الاقتصادية فتخضع الشركات الامريكية لجميع الالتزامات الضريبة استنادا للتبعية السياسية بينما لا تخضع الشركات الاجنبية الا للدخول التي تتحقق على اقليم امريكا، وقد ثار في الآونة الاخيرة مشروع او قانون (فاتكا) جدلا كبيرا داخل وخارج امريكا وهو القانون الخاص بالالتزام الضريبي الذي اصدر كقانون الزامي على كل من يحمل الجنسية الامريكية او من يولد على اراضي الدولة الامريكية اصبح لازما عليهم تعبئة الاقرارات السنوية وتحمل دفع واموال الضرائب اما فرنسا فقد اخذت بنظامين لفرض الضرائب (النسبية الاصلية) فتأخذ بها ضابط الاقليمية، والتصاعدية تتركز على ضابط الموطن واخذت بفكرة الجنسية في المرتبة الثانية، فتفرض ضريبتها على الفرنسيين غير المقيمين في فرنسا حتى كانت اموالهم في فرنسا ولذلك نجد ان القضاء الفرنسي استقر على عدد من المبادئ بصدد الخضوع للضريبة، حيث ان المشروع الكائن في الخارج يقوم باستغلال منشأة في فرنسا لها كيان مادي كمكتب او فرع او بواسطة ممثل مستقر لتسرى عليه الضريبة الفردية على ارباح ذلك المشروع الناشئة من نشاط المنشأة التي تزاوّل نشاطها في فرنسا، اما اذا اقام المشروع الاجنبي بمزاولة نشاطه في فرنسا مباشرة او عن طريق ممثل غير مستقل عن المشروع لا تسري عليه الضريبة الفرنسية على ارباح المشروع من عملياته في فرنسا؛ لأنه لا يعتبر قائما باستغلال منشأة هناك . اما التشريع الضريبي المصري فنراه اخذ بمبدأ إقليمية الضريبة فقد نصت المادة ١١١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل ((لفرض ضريبة سنوية على صافي الارباح الكلية لشركات الاموال المستقلة من مصر أيا كان الغرض منها بما في ذلك الارباح الناتجة عن مباشرة نشاطها في الخارج)).

لهذا نرى ان المشروع الكائن في مصر ويزاوّل نشاطه في الخارج بشكل مباشر او عن طريق اشخاص او هيئات لهم الشخصية الاعتيادية المستقلة لا يعتبر مشغلا في الخارج وبذلك يخضع للضريبة المصرية، بينما المشروع الاجنبي او الكائن خارج مصر ويزاوّل نشاطا في مصر

(١) خالد سعد زغلول، مصدر سابق ذكره، ص ١١٤.



مباشرة او عن طريق او اشخاص لا يعتبر مشتغلا في مصر وبذلك لا يخضع ارباحه للضريبة المصرية، وبذلك فاذا زاول المشروع الاجنبي نشاطه عن طريق ممثلين سواء مندوبين او جوالين او وكلاء مفوضين ببضائع مملوكة للمشروع الاجنبي مودعة في مصر فان امر فرض الضريبة على الارباح يختلف باختلاف كل حالة حيث لا تسري الارباح التجارية والصناعية على الارباح التي يحققها المشروع الاجنبي لو اقتصر عمل المندوب على جميع طلبات المشتري وارسالها للمشروع الاجنبي حيث لا توجد منشأة مستقرة في هذه الحالة والعكس يكون لضريبة الارباح التجارية والصناعية على الارباح التي يحققها المشروع الاجنبي في حالة اذا اتحد المندوب مركز المدير او الموظف ازاء المشروع الاجنبي، ويرى الفقه ان مجرد وجود المقر الرئيسي في مصر وحده لا يكفي لكي تسري عليه الضريبة وانما يجب ان يكون اقامة ها المقر في الاماكن التي يباشر فيها المشروع اوجه نشاطه ليتسنى له مباشرة الرقابة الفعلية على مراحل الاستقلال تلك واما اذا كان المقر الرئيسي لا يباشر اي صورة من صور استقلال المنتج للربح بسبب وجود المنشآت في الخارج فان المشروع لا يخضع للضريبة المصرية ونحن نتفق مع هذا الرأي في حالة اقتصر المقر الرئيسي للمشروع على القيام بالأعمال الادارية البحتة ليس من شأنه تحقيق ربح فعلي فانه لا يخضع للضريبة، اما إذا كان مقر المشروع لا ينفصل عن مركز الاستقلال التجاري فان ما يباشره من ادارة فعلية يشارك في تحقيق الربح ومن ثم تخضع للضريبة.

المبحث الثاني

اشكاليات تنازع القوانين في المجال الضريبي

ان السيادة المطلقة التي تستخدمها الدولة في استخدام المعايير الخاصة لتحديد نطاق سريان الضريبة والاختصاص الضريبي يؤدي الى ظهور مشاكل تثار عندما نكون بصدد تقرير نظام ضريبي في مجتمع معين وهذه المشاكل كالازدواج الضريبي والتهرب الضريبي والغش الضريبي والتخلص الضريبي تظهر عندما ممارسة كل دولة على حدة لحقوق سيادتها الضريبية التي قد تتعدى نطاق اقليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية وقد يؤدي ذلك الى ظهور هذه المشاكل زيادة العبء الضريبي نتيجة لإخضاع الدخل لعدة ضرائب وان المعايير الاقليمية في فرض الضرائب يحق للدول بموجبها فرضها على جميع الدخول التي تنشأ في اقليمها بصرف النظر عن الجنسية او الموطن للأشخاص وفي حالة تعدد معايير فرض الضريبة التي تقررها دولتين او اكثر بقصد تحقيق اكبر حصيلة ممكن ان ينشأ عنها تلك المشاكل ولكن ما الحكم لو كان هناك قانونين لدولتين مختلفتين بصدد فرض ضريبة معينة على دخل معين لشخص واحد؟ نعم هنا يثور تنازع بين القانونين حول تطبيق ايهما، بعبارة اخرى ما هو القانون الواجب التطبيق في هذه الحالة التي

ينشأ عنها أحد المشاكل التي تم ذكرها اعلاه والتي سنتناولها في هذا المبحث وذلك من خلال مطلبين سنبحث في المطلب الاول الازدواج الضريبي واما في المطلب الثاني سنتناول فيه التهرب الضريبي.

المطلب الاول

الازدواج الضريبي

لما كان الاصل ان يخضع الشخص لنظام ضريبي واحد فالسؤال الذي يثار ما هو الحكم إذا ما تعدد معايير فرض الضريبة عند انتقاله بين نطاق قانونين؟ عندها نكون بصدد تحديد الكمية التي يتم استقطاعها من الدخل وعندها يتحقق الازدواج الضريبي اي خضوع المكلف لأكثر من نظام ضريبي على نفس المادة، وحيث ان العدالة الضريبية من قواعد الفرض الاساسية والتي ا تقضي بان يسهم كل مكلف في تامين نفقات الدولة حسب قدرته التكليفية وتحقيقا لهذه القاعدة فان المشرع يسعى الى توزيع الاعباء الضريبية بين افراد المجتمع توزيعا عادلا يتوافق وقدرته على اداء تجنب دفعه للضريبة اكثر من مره على الوعاء الضريبي نفسه وتحقق العدالة الضريبية ايضا عند عدم خضوع المكلف ذاته للضريبة نفسها وعلى المال نفسه وللسبب نفسه كما ان دفع الضريبة لأكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه يثقل كاهل المكلف بأكثر من طاقته التكليفية وهنا يحدث الازدواج الضريبي^(١). ويعد الازدواج الضريبي من اهم الصعوبات التي تواجه الادارات الضريبية في تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة ونتيجة لتعدد القوانين والانظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة فقد يكلف الفرد ويدفع الضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلا بذلك ازدواجا ضريبيا.

ذهب جانب من الفقه الى تعريف الازدواج الضريبي بانه خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها^(٢). وهناك من عرفه بانه يفرض على المكلف ضريبتان متشابهتان او ضريبة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس الفترة الضريبية.

(١) حريه محمد عبد الله، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، معهد

الدراسات والبحوث العربية، بغداد، ٢٠١١، ص ٥

(٢) شيماء كريم نعمة الصغار، الازدواج الضريبي - دراسة في الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير مقدمة الى

جامعة بغداد كلية القانون، ١٩٩٩، ص ١٥



وهناك من عرف الازدواج الضريبي ايضا فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها وبنفس المضمون ^(١).

ومن خلال ما تقدم نستطيع ان نعرف الازدواج الضريبي بأنه ((العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف شخصا طبيعيا اكان ام معنويا من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الاقل خلال فترة زمنية محددة وعلى الوعاء الضريبي من قبل أكثر من سلطة مالية)).

وان الازدواج الضريبي وفق ما تقدم له شروط وهي:

١. ان يكون الممول واحد او وحدة الشخص الخاضع للضريبة

٢. وحدة المادة الخاضعة للضريبة

٣. وحدة الضريبة المفروضة

٤. وحدة المدة الزمنية

إن الازدواج الضريبي قد يكون مقصود وغير مقصود واما الاول فهو الازدواج الضريبي الداخلي والذي يقصد فيه المشرع الى احداثه تحقيقا لبعض الاهداف ومنها زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة عجز طارئ في الموازنة او الرغبة في اخفاء رفع معدل الضريبة المفروضة بتوزيعها على ضريبتين او اكثر لنفس الموضوع او الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين انواع الدخول تبعا لمصدرها وفي بعض الحالات يكون الازدواج الداخلي غير مقصود ولكنه في هذه الحالة يكون عادة من نوع الازدواج الضريبي الاقتصادي لا القانوني وهو ينتج عن نقل المكلف عبئ الضريبة المفروضة قانونا الى الغير ^(٢) وعادة يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود وهو الثاني نظرا لاستقلال كل دولة في وضع تشريعاتها الضريبية وعدم وجود سلطة عليا تشرف على الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم احدى السلطات المحلية بفرض هذه الضريبة نفسها على المادة نفسها ^(٣).
ان الازدواج الضريبي يتحقق فيما إذا كانت دولتين او أكثر نتيجة لقيام هاتين الدولتين او الاكثر بفرض الضريبة نفسها او ضرائب متشابهة على الشخص نفسه وعلى الوعاء نفسه خلال فترة زمنية واحدة.

ولكي نستطيع ان نعرف آلية حل المشاكل التي يوجد لها الازدواج الضريبي باعتباره أحد الاشكاليات التي يثورها تنازع القوانين في المجال الضريبي يجب علينا العودة الى القواعد العامة

(١) عماد توفيق محمد، الازدواج الضريبي وموقف المشرع العراقي منه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد،

٢٠٠٠، ص ١٦

(٢) د. خالد سعد زغلول، تنازع القوانين في المجال الضريبي، جامعة الكويت، ص ٥٣

(٣) المصدر نفسه، ص ٥٣

واسقاطها على هذا الازدواج فقد عرف الفقهاء تنازع القوانين بأنها ((قاعدة قانونية ترشد القاضي الى القانون الواجب التطبيق على المراكز القانونية ذات العنصر الاجنبي وهي قاعدة من صنع المشرع الوطني وبمقتضاها يختار من القوانين المتزاحمة اكثرها ملائمة لحكم العلاقة القانونية الخاصة الدولية بما يحقق مصالحها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية))^(١). وهناك من يقول ان التنازع تراحم واختلاف قانون دولتين او أكثر بمناسبة علاقة قانونية تنتمي بعنصر او أكثر من عناصرها بهذه الدول وعلى نحو ينتهي التنازع الى اما ان يتوزع الاختصاص التشريعي بين القوانين المتنازعة او ينحصر بأحدها بحسب طبيعة العلاقة القانونية المثار بشأنها التنازع^(٢). ومن خلال ما تقدم نستطيع القول بان الازدواج الضريبي الدولي إذا اسقطناه على التعريفات السابقة يكون كالآتي:

١. وجود اختلاف او تراحم بين قانون دولتين في فرض الضريبة
 ٢. وجود مناسبة بخصوص علاقة قانونية تفرض على اساسها الضريبة
 ٣. اما ان يتوزع الاختصاص في فرض الضريبة فنكون امام ازدواج ضريبي واما ان ينحصر بأحدها بحسب طبيعة العلاقة المثار بشأنها التنازع فلا نكون امام ازدواج ضريبي
- ويترتب على ذلك اختلاف الاسس التي تعتمد عليها الدول في فرض الضرائب المتمثلة والمتشابهة ومثال ذلك الاسهم والسندات فاذا كان الشخص يقيم في دولة معينة ويمتلك أسهم وسندات حررت في دولة اخرى وكانت الدولة التي تفرض ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على اساس محل الإقامة او الموطن بينما تقوم الدولة الثانية بفرض نفس الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بصفتها دولة مصدر الدخل معنى ذلك ان الضريبة تدفع مرتين ومن ثم يتحقق الازدواج الضريبي الدولي^(٣).

ومن الجدير بالذكر انه توجد هناك الكثير من الاتفاقيات الثنائية والجماعية بين الدول والتي تعتبر الوسيلة الأكثر اتباعا لتقاضي الازدواج الضريبي الدولي وحيث ان هذه الاتفاقيات والتي هي بمثابة قواعد موضوعية تعالج ظاهرة الازدواج الضريبي بصورة مباشرة وسنشير في هذا المقام بصورة موجزة لكوننا سنتطرق لهذه الاتفاقيات باعتبارها أحد الحلول واكثرها شيوعا واتباعا في معالجة الازدواج الضريبي الذي يثور بشأنه تنازع القوانين في المجال الضريبي والتي سنتاولها في بحثنا هذا لاحقا ومن هذه الاتفاقيات الآتي:

(١) استاذنا الدكتور عباس العبودي، تنازع القوانين والاختصاص القضائي الدولي وتنفيذ الاحكام الاجنبية، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٤، ص ١٨.

(٢) د. عبد الرسول عبد الرضا الاسدي، القانون الدولي الخاص، ط ١، مكتبة السنهوري، ٢٠١٣، ص ٢١٢.

(٣) د. خالد سعد زغلول، المصدر السابق، ص ٥٢

١. قرارات مجلس الوزراء للجلسة المرقمة ٣٥ في ١٩/٨/٢٠٠٨٩ بالموافقة على مشروع اتفاقية بين جمهورية العراق وحكومة الجمهورية العربية السورية من اجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي
٢. الاتفاقية العراقية التونسية التي صادق عليها العراق رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠١ بموجب القرار ٢٠٦ في ٢٨/١١/٢٠٠١
٣. الاتفاقية السودانية العراقية التي صادق العراق عليها بموجب القانون رقم ٣٧ لسنة ٢٠٠٢
٤. الاتفاقية العراقية اليمنية التي صادق العراق عليها بموجب القانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٢^(١).

المطلب الثاني

التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور وهو معروف في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وأن كانت نسبته اقل في الدول المتقدمة التي يتمتع افرادها بوعي ضريبي عال ، كما يعتبر من الجرائم الاقتصادية لما تحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني ، فضلاً عن ان التهرب يؤدي الى الاخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين اذ يدفع الامناء بأداء واجبههم الضريبي في حين نجد البعض الاخر يتهربون منها ، ومما يزيد الامر خطورة لجوء الدولة الى فرض ضرائب جديدة او زيادة مقدار الضرائب القائمة نتيجة لزيادة احتياجاتها للمال العام مما يضطر الى ان يتهربوا من دفع الضريبة^(٢).

وينجم عن ذلك اثار سيئة للخرينة العامة واثار سيئة على المكلفين الاخرين حين يتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه اخرون مما يؤدي الى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الابعاء المالية^(٣). وسنتعرف على التهرب الضريبي في الفرعين الآتيين نخصص الاول لمعنى التهرب الضريبي في حين نتطرق في الفرع الثاني لأسبابه.

(١) حرية محمد عبد الله، المصدر السابق، ص ٢٥.

(٢) د علي العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج ١، الطبعة الثانية، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١، ص ١٧٧.

(٣) خيرى مصطفى اتجاهات الايرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها، الطبعة الاولى، مكتبة الشباب، عمان ١٩٩٨، ص ٢٠١

الفرع الاول

معنى التهرب الضريبي

لأجل الاحاطة بالموضوع فلا بد من متابعة الموضوع من خلال المحاور ادناه وعلى النحو الآتي: -

اولاً: -تعريفه: اختلفت كلمة الشراح في وضع تعريف موحد للتهرب الضريبي وان كانوا مجتمعين على ان التهرب الضريبي هو محاولة المكلف او الممول الخاضع للضريبة التخلص من اعبائها. فقد عرفه البعض بأنه ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً او جزئياً بعد تحقق واقعته المنشئة^(١).

كما عرفه البعض الآخر بأنه قيام الممول بالتخلص من عبء الضريبة كلياً او جزئياً مخالفاً بذلك قوانين الضرائب، أي امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها ومستعيناً في ذلك بكافة انواع الغش^(٢). في حين عرفه البعض الآخر بأنه محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كلياً او جزئياً وعندئذ لا يتم تحصيل اية ضريبة، ويحدث ذلك عندما يعتمد المكلف الى مخالفة نصوص القانون بطريقه من طرق التفتن في الوسيلة وبخاصة في تحديد الوعاء الضريبي كأن يقوم المكلف باختفاء جزء او كامل وعاء الضريبة عن انظار السلطة الضريبية^(٣).
والتعريف الاشمل للتهرب الضريبي بما يتضمنه من مخالفه يعاقب عليها القانون بأنه مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيداً من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول الى عدم الالتزام في دفع الضريبة والتخلص من عبئها كلياً او جزئياً.

ثانياً: انواع التهرب الضريبي.

نظرا لثقل عبء الضريبة الواقعة على المكلف سيلجأ هذا الاخير الى التخلص من دفع كامل مبلغ الضريبة المستحقة عليه او جزء منها • ويكون ذلك اما بطرق مشروعة وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) او بطرق مخالفه لأحكام نصوص القوانين الجبائية وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

(١). د علي العلي، المصدر السابق، ص ١٧٨.

(٢). د خالد سعد زغلول، مصدر سابق، ص ٩٤.

(٣). طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، بغداد، ١٩٩٠، ص ١٩٦.

١. التهرب المشروع او كما يسميه البعض التجنب الضريبي ويقصد به التخلص من عبء الضريبة كلياً او جزئياً دون مخالفه او انتهاك لأحكام القانون حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا وهذا ما اشار اليه الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ .
فالمكلف يتهرب من اداء الضريبة لصندوق الخزينة بإحدى الطريقتين.

أ- الامتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات سواء ما كان منها في مجال التجارة او الصناعة او الخدمات وذلك لكيلا يحقق انتاجا ما خاضعا للضريبة، وفي المقابل قد يمارس عددا من الاعمال والنشاطات التي لا تدخل في اعداد الاوعية الضريبة الخاضعة للتكليف الضريبي وبذلك يوفر على نفسه مبالغ، او يحرم الخزينة من مبالغ كان حقها ان تمثل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة باعتبار ان خزينة الدولة هي (جيوب مكلفيها) ^(١).

ب- النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيب للمكلفين اسباب تقاضي اداء ما يستحق عليهم من الضرائب كما لو وزعت شركات الاموال اجزاء كبيرة من ارباحها على المساهمين بصورة رواتب واجور ومخصصات لأعضاء مجلس الادارة فمن المعلوم ان معدلات الضريبة على ارباح شركات الاموال اعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والاجور ^(٢).

والامر نفسه يقال فيما لو قام بعض المكلفين بتجنب الخضوع للضراب في دول ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دول تتسم بضغط جبائي منخفض . ولا يتم هذا الاجراء بالضرورة بطرق غير مشروعة، اذ يمكن ان يكون مشروع خاص في ظل وجود دول تسعى من خلال تشريعاتها الى جذب رؤوس الاموال الاجنبية عن طريق المزايا الجبائية المغرية التي تقدمها للمستثمرين الاجانب فتشكل الجناح الضريبية . الى جانب ذلك انه في القانون لا يوجد أي مانع لاختيار مكان الاقامة أين تكون الضرائب ملائمة او منخفضة ^(٣).

والسؤال الذي يطرح هنا هل يمكن ان يحصل تنازع للقوانين في التهرب الضريبي المشروع وللإجابة على ذلك لما كانت القوانين المالية هي من القوانين العامة كونها

(١). د. فوزي عطوي مصدر سابق، ص ٢٧٣.

(٢). المصدر نفسه، ص ٢٧٤.

(٣). د. علي العلي، مصدر سابق، ص ١٧٨.

تهدف الى حماية سيادة الدولة والحقوق المتعلقة بها فهي قوانين تغادر الوطنيين عند الحدود ولا تتجاوزها ويكون تطبيقها محدود بالحدود الاقليمية للدولة لأنها تتعلق بسيادة الدولة التي اصدرتها فلا يمكن ان تطبق على اراضي غير الاراضي الوطنية لان في ذلك تجاوز على سيادة القوانين العامة الاجنبية، اضافة لذلك انها متعلقة بالإقليم فتكون ثابتة ومحدودة التطبيق تبعا لطبيعتها الاقليمية، وفيها تتفوق صفة العموم على الاستمرار فتكون عامه اي تسري على جميع الاشخاص في الاقليم سواء اكانوا وطنيين ام اجانب في جميع العلاقات التي يكونوا طرفا فيها، فهي قوانين غير ممتدة عبر الحدود عكس القوانين الخاصة التي تمتاز بالامتداد وتوصف بانها محمولة مع الوطنيين اينما وجدوا . كما ان أكثر قواعد القانون العام متعلقة بالنظام العام، وتأخذ وصف القواعد الأمرة، لذا فالأصل لا يمكن تصور حصول تنازع للقوانين في التهرب الضريبي المشروع الا انه يمكن ان يجد قانون ضريبة الدخل في العراق له تطبيق عبر الحدود بمناسبة نشاط تجاري يمارس في الاردن وينجم عنه دخل في العراق وهذا ما اشارت اليه المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٢ المعدل^(١).

٢-التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي).

يقصد به مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والتحايل على القانون بغية التوصل الى عدم الالتزام بدفع الضريبة وهي مخالفات يعاقب عليها القانون. وتتجلى صور الغش في تزوير المستندات حيناً وفي عدم دقة القيود حيناً آخر. وهي مخالفات تضاف الى جملة اخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي ان يمارسها ازاء القوانين والانظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد، واذا تجلّى غشه من خلال كتمان نشاطه او من خلال التمتع من تقديم التصاريح القانونية الالزامية او اذا عمد الى تقديم التصاريح الناقصة او المزورة او المرفقة بمستندات زائفة عن حقيقة وارداته وبالتالي عن حقيقه ارباحه الخاضعة للضريبة، او اذا حاول تضخيم مقادير المبالغ القابلة للتزليل من الارباح كي يصل الى الزعم بضالة ارباحه الصافية للتكليف الضريبي فان الادارة الضريبية لا تقف مكتوفة الايدي وانما تصدر جداول تكليف تكميلية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة المضیعة بسبب الغش مضاف اليها الغرامات المقررة على مخالفة القوانين الضريبية^(٢).

(١)د عبد الرسول الاسدي، القانون الدولي الخاص، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١٣، ص ٢١٦ و ٢١٧.

(٢)د. فوزي عطوي، مصدر سابق، ص ٢٧٥



وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه، فهو يضر بخزينة الدولة حيث نقل فيه حصيلة الضرائب، كما انه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه اخرون مما يؤدي الى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع و احياناً قد تلجا الدولة الى زيادة سعر الضرائب القائمة او فرض ضرائب جديدة لكي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضريبة ، كما ان التهرب يضر بمصالح المجتمع ايضا نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود الى تعطيل للمشروعات النافعة ^(١).

ولما كان الغش نحو القانون يعتمد كمانع في نطاق المسائل التي تكون ضوابط الاسناد قابلة للتغير فيها مثل موقع المال، اما إذا كانت الضوابط غير قابلة للتغير مثل موقع العقار فان فكرة الغش تكون غير عاملة.

كذلك إذا كان التغيير الارادي بقصد نقل الاختصاص من احكام القواعد الامرة لقانون دولة الى قانون دولة اخرى اي ان يكون التحايل والغش موجه للقواعد الأمرة اي متعلقة بالنظام العام فلا يجوز مخالفتها وتكون واجبة التطبيق كما وردت في القانون المختص اصلا، اما إذا كانت هذه القواعد مفسرة فلا نكون امام حالة غش ذلك لان القواعد الاخيرة تسمح بالاتفاق على ما يخالفها وبذلك يتحقق الغش عند ملاحظة خروج ارادي للأفراد من محيط قانون أكثر تشددا بقواعده الامرة الى قانون أكثر تساهلا في حكم العلاقة ^(٢). وفي ضوء ذلك ومن كل ما تقدم يتضح حصول تنازع للقوانين في التهرب الضريبي غير المشروع.

الفرع الثاني

اسباب الازدواج

الازدواج الضريبي يستتر وراء اسباب وهذه قد تسبب ازدواجا داخليا او خارجياً وعليه سنتتبع تأثير كل منهما في تنازع القوانين موضوع بحثنا ولأجل الاحاطة بذلك فننا سنستعرضه من خلال محورين على النحو الاتي: -

أولاً: اسباب الازدواج الضريبي الداخلي تتعدد اسباب الازدواج الضريبي الداخلي وهي على النحو الآتي: -

(١). د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية بيروت ١٩٧٢ ص ٢٤٤

(٢). د عبد الرسول الاسدي، مصدر سابق، ص ٣١٩.

١- عندما تهدف الدولة للحصول على موارد اضافية عن طريق اخضاع الدخول التي سبق وان تم اخضاعها لضرائب نوعية الى ضريبة موحدة. وذلك بفرض ضريبة اضافية على مجموع الدخول تراعى فيها المقدرة التكلفة للمول الى جانب الضريبة المفروضة على كل من فروع الدخل (الضريبة العامة على اليراد)^(١). وكذلك عندما يخضع الوعاء نفسه الى ضريبتين من نفس النوع احدهما اساسية والاخرى اضافية كما هو في العقار المؤجر في العراق يخضع لضريبتين احدهما ضريبة عقار اساسية والثانية ضريبة عقار اضافية.

٢- اتباع التنظيم السياسي الفدرالي كما هو الحال في الولايات المتحدة الامريكية وسويسرا والعراق، فاذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة او ضريبة مشابهة على المادة نفسها، فيقع الازدواج الداخلي، وكذلك يحدث في الدول الموحدة البسيطة فاذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم احدى السلطات المحلية بفرض هذه الضريبة نفسها على المادة ذاتها^(٢).

٣- رغبة الدول في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الابعاء المالية المتزايدة، وهو ما قد يدفعنا الى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة، أو الى فرض عدة ضرائب متشابهة على المادة الواحدة.

٤- التمييز في المعاملة المالية بين أنواع الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها بحيث نعامل الدخول الناتجة عن العمل معاملة أخف من الدخول الناتجة عن رأس المال، أو الحد من بعض النشاطات الاقتصادية. وكذلك رغبة الدولة في أخفاء الارتفاع في سعر الضرائب، وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه^(٣).

ان الازدواج المتقدم يمكن ان يفضي الى تنازع بين القوانين في محيط دولة واحدة فيكون تنازعا داخليا وهو تنازع في الزمان أكثر مما هو تنازع في المكان لان قد يكون بين قوانين متعاقبة في مكان واحد او متتالي في أماكن متعددة وفي كلا الحالتين يكون التنازع داخلي.

ثانيا: اسباب الازدواج الضريبي الدولي تتعدد اسباب الازدواج الضريبي الدولي ويمكن وهي على النحو الآتي:

١- استقلال كل دولة في وضع تشريعاتها الضريبية، وعدم وجود سلطة عليا على تشريعات الدول المختلفة^(٤)، حيث ان كل دولة من الدول لما لها من حق السيادة على إقليمها ان تضع نظامها المالي وفقا لحاجتها دون مراعاة التشريعات الضريبية في غيرها من الدول ولهذا ينشأ الازدواج

(١). د. سعود جايد مشكور، المصدر السابق، ص ٢١.

(٢). د. خالد سعد زغلول، المصدر السابق، ص ٥١.

(٣). د. خالد سعد زغلول، مصدر السابق، ص ٥٣.

(٤). د. فوزي عطوي، مصدر سابق، ص ٢٦٣.

والتعدد طالما ان التشريعات متباينة المعايير الضريبية، حيث ان اختلاف الدول في تطبيق القانون الضريبي اعتمد على ثلاثة معايير رئيسية هي:

معيار التبعية السياسية ويعني خضوع الأفراد للقانون الضريبي للدولة التي يتبعونها جنسيته وان هذا الخضوع سوف يقرر عدد من الحقوق والواجبات ومن هذه الواجبات هو اداء الضريبة فمواطنو اي دولة يتضامنون اجتماعيا في اداء الضرائب التي تمول النفقات العامة اي ان التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة التي تمارسها على رعاياها هو الذي يؤسس حق الدولة في فرض الضرائب^(١). وبذلك يكون لكل شخص قانون ضريبي شخصي يتمثل بقانون جنسيته فتتعدد القوانين على أساس تعدد جنسيات المكلفين بدفع الضرائب وهو ما يثير تنازع بين القوانين يتصف بالصفة الدولية.

كما يمكن أن يتحقق المطلوب عبر ما يسمى بالتبعية الاجتماعية وهي عبارة عن العلاقة التي تربط الافراد بالدولة بمناسبة اقامتهم في الدولة اقامة عادية او مستمرة حتى وان لم يحملوا جنسيتها ووفقا لهذه الفكرة تستطيع الدولة ان تفرض الضرائب على الدخول والثروات لأفراد أجنبي متى كانوا مقيمين داخل الدولة إقامة عادية أسوة بالمواطنين وهذا المعيار اخف في إثارة التنازع من المعيار السابق لان اغلب التشريعات تؤسس التزامات الأشخاص ومنها التزام دفع الضريبة على أساس الجنسية ويمكن أن يتحقق عبر التبعية الاقتصادية وهي العلاقة التي تربط الافراد بالدولة بمناسبة مساهمتهم في النشاطات الاقتصادية داخل الدولة وهو أكثر ما يثار في موضوع الشركات ويثير تنازع بين القوانين يتخذ الصفة الدولية وان هناك كثير من الدول خففت من حدة التنازع بفعل انضمامها الى اتفاقيات دولية تعالج مشاكل الازدواج والتهرب في إطار الشركات.

وقد تباينت التشريعات في الاخذ بهذه المبادئ فقد أخذ التشريع الضريبي الأمريكي بهذه الضوابط الثلاث ولى ذلك ان المواطنين الأمريكيين يكلفون اينما وجدوا على كل دخولهم حتى ولو كانوا جميعا ذوو أصل أجنبي وكذلك الحال بالنسبة للأجانب المقيمين في الولايات المتحدة الامريكية، كما تخضع لضريبة الدخل كافة الدخول التي تتحقق على إقليم الولايات المتحدة حتى ولو كانت لأجانب غير مقيمين استنادا لمبدأ التبعية الاقتصادية ، أما فرنسا فإنها تركز على ضابط الموطن كقاعدة عامة وتأخذ بفكرة الجنسية في المرتبة الثانية ، مثال على ذلك تفرض فرنسا ضريبة على دخل شخص فرنسي مقيم في دولة أجنبية استنادا الى ضابط الجنسية بينما الدولة

(١). دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لتشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، متاح على الموقع الالكتروني

tax.mof.gov.iq، تاريخ آخر زيارة ٢٥/٤/٢٠١٥.

الأجنبية التي تفرض الضرائب على أساس الإقامة مما يؤدي الى حدوث تنازع ضريبي دولي ، اما ما يتعلق في مصر فقد أخذ بضابط الإقليمية والإقامة.

٢- الضريبة تدفع مقابل حماية الدولة، ولما كان حصول الممول على جزء من دخله في دولة وانفاقه في دولة أخرى يجعله يستفيد من حماية كلتا الدولتين، فان عليه ان يدفع ضريبة لكل ٣- ان من اسباب الازدواج الضريبي الدولي هو اتساع الاخذ بمبدأ شخصية الضريبة، وهو ما يتطلب ان تفرض الضريبة على الدخل، وأيا كان مصدره (بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج)، وذلك لكي يمكن تحديد المقدرة التكلفة، أي المركز المالي للمكلف.

٤- انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطاتها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول ^(١)، وكذلك أرباح الشركات الأجنبية مثلا التي تعمل في العراق الى ضريبة الدخل العراقية في الوقت الذي تخضع فيه تلك الأرباح مرة ثانية الى ضريبة الدخل في الدولة الأم التي تنتمي اليها هذه الشركات.

٥- كثرة وسائل النقل والاتصالات السلكية واللاسلكية وسهولة انتقال رؤوس الاموال والايدي العاملة بين الدول، حيث شهدت العلاقات التجارية الدولية تطور كبير الآونة الاخيرة بسبب ازدياد حجم التجارة الدولية وازدياد حجم السلع والخدمات المتبادلة بين الدول، وان الازدواج الضريبي قد يكون مقصود من قبل المشرع لتحقيق بعض الاهداف الاقتصادية ومنها منع هجرة رؤوس الأموال ^(٢).

المبحث الثالث

حلول تنازع القوانين في المجال الضريبي

ان تنازع القوانين في مجال الضريبة يثير اشكالية تحديد نطاق سريان قانون الضريبة لدولة ما نسبة لنطاق سريان قوانين دول اخرى مما يستدعي البحث عن حلول لهذه الاشكالية مما يتطلب ذلك بحثه من خلال ناحيتين الاولى الحلول في مجال ضريبة الشخص الطبيعي وهو ما سيكون مجال بحث المطلب الاول في حين ستكون الناحية الثانية لبحث حلول التنازع في مجال الشخص المعنوي وهو ما سيكون موضوع المطلب الثاني وعلى النحو الاتي:

المطلب الاول

الحلول في مجال الشخص الطبيعي

يمكن ان تقدم هذه الحلول من خلال عدة معايير تتعلق بالشخص من الناحية الشخصية (الجنسية) ومن الناحية الاقليمي (الإقامة) وعليه سنبحث الموضوع من خلال فرعين

(١). د. فوزي عطوي، المصدر السابق، ص ٢٦٣.

(٢). قريب من هذا المعنى بشيء من التصرف طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص ١٩٨.

الفرع الاول معيار الجنسية

وهو احد المعايير الشخصية لتوطين الضريبة ومن ثم تقرير الاختصاص التشريعي لقانون جنسية المكلف وهو يقوم على اعتبارات منها ان المكلف هو المستفيد الاول والاكثر من المنافع التي تقدمها مرافق الدولة كما انه المقصود بحمايتها في الداخل والخارج اضافة الى انه يكون العضو الاصيل لشعب الدولة فعليه تقوم الدولة وتتطلب ديمومتها استمرار اجهزتها في العمل وهو ما يستدعي تمويلها لهذا الغرض فيكون لزاما على وطنيها اداء واجب الضريبة على اساس حملتهم للصفة الوطنية وقد اعتمد المشرع الأمريكي هذا المعيار بشكل رئيس في حين اعتمد المشرع الفرنسي والبريطاني بشكل ثانوي وكذلك حكم المشرع المصري والعراقي في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

فحسب موقف التشريع الأمريكي يستمر المواطن بحمل هذا التكليف طالما استمر حاملنا للجنسية الامريكية كما يكون على هذا التكليف في ظل ازدواج جنسيته وهو ما يثير تنازع في المجال الضريبي يمكن تسويته بواسطة الاتفاقيات فالمشرع الأمريكي قد توسع في تطبيق الوعاء الضريبي حيث قرر شمول كل الرعايا الأمريكيين بصرف النظر عن محل إقامتهم أو موطنهم ولجميع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها أي انه اعتمد معيار يصطلح عليه بالتبعية الاجتماعية (المواطنة) وكذلك دخول الأجانب المقيمين أو غير المقيمين معيار التبعية الاقتصادية (الدخل) ^(١). أما المشرع الفرنسي فقد سمح للأجانب المتوطين في فرنسا بإبعاد دخولهم الأجنبية عند محاسبتهم ضريبيا عن إيراداتهم المتحققة في فرنسا وتسري الضريبة على جميع دخولهم أيا كان مصدرها في حالة عدم تحقق معيار الموطن ^(٢) وبالمقابل نجد المشرع العراقي في المادة (٥) من ضريبة الدخل النافذ.

كما اشار في الفقرة (٤) منها الى (يجوز خصم ضريبة الدخل المدفوعة لبلد أجنبي عن الدخل العائد من ذلك البلد، من الضريبة المدفوعة في العراق. ولا يجوز ان يتجاوز المبلغ المخصوم المبلغ المقدر للضريبة في العراق على الدخل المكتسب من البلد الأجنبي، حسب النسبة المعمول بها في العراق. إذا تجاوزت قيمة الضرائب المدفوعة للبلد الاجنبي عن هذه القيمة المحددة، ترحل الضرائب الزائدة لخمس سنوات متتالية، وتحسم طبقا للحد المسموح به بتلك السنين تحسم اولا الضريبة المرحلة للسنة الأولى، فاذا كان الدخل قد ورد من أكثر من بلد واحد خلال فترة الضريبة،

(١) د. خالد سعد زغلول، المصدر السابق، ص ١١٥

(٢) المصدر نفسه، ص ١١٦١١٧

يطبق الحسم المسموح به في هذه الفقرة على اساس فردي على الدخل العائد من كل بلد أجنبي. لكي يتم الحسم ويعترف به، يجب ان توثق قيمة الضريبة المدفوعة للبلد الأجنبي أما بواسطة نسخة عن ايصال الضريبة المدفوعة او بواسطة بيان من جهاز جباية الضرائب في البلد الاجنبي يؤكد قيمة الضريبة المدفوعة^(١). وقد أعفى أمر سلطة الائتلاف المنحلة فئات من الخضوع للضريبة أوردتهم المادة (٤)^(٢).

(١) أضيفت الفقرة (٤) من هذه المادة بموجب القسم ١٢ من امر سلطة الائتلاف، الاستراتيجية الضريبة لعام ٢٠٠٤، رقمه ٤٩ صادر بتاريخ ٢٠٠٤/٢/١٩ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٢ منشور في الوقائع العراقية العدد ٢٩١٧ في ٢٧/١٢/١٩٨٢

(٢) مادة ٤

- ١ لا تخضع سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف، والهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف، لأي ضرائب او رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية.
- ٢ لا تخضع الحكومات والمنظمات الدولية، لأي ضرائب او رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية.
- ٣ لا يخضع للضريبة على الدخل، داخل الاراضي العراقية، الموظفون الأجانب من غير العراقيين والمتعاقدون الأجانب من غير العراقيين وكذلك المتعاقدون من الباطن التابعون لهم الذين يقومون، في إطار عملهم مع سلطة الائتلاف المؤقتة ومع قوات الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق مع قوات الائتلاف، ومع الهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف، بتزويد العراق بمساعدات فنية ومادية ولوجستية وإدارية او غيرها من المساعدات وكذلك الموظفون الاجانب الذين يعملون مع المتعاقدين والمتعاقدين من الباطن. لا يخضع اي من هؤلاء الى اي ضرائب او رسوم مماثلة داخل الاراضي العراقية، عن دخل عائد لهم من مصادر أجنبية او عن دخل عائد لهم او مدفوع لهم بالنيابة عن سلطة الائتلاف المؤقتة او عن قوات الائتلاف او قوات الدول العاملة بالتنسيق مع قوات الائتلاف، او عن هيئات ووكالات تتبع حكومات قوات الائتلاف.
- ٤ لا يخضع للضريبة على الدخل داخل الاراضي العراقية الموظفون الاجانب من غير العراقيين والمتعاقدون الاجانب من غير العراقيين وكذلك المتعاقدون من الباطن التابعون لحكومات اجنبية غير عراقية الذين يزودون العراق بمساعدات فنية او مادية او لوجستية او ادارية او غيرها من المساعدات. ولا تخضع للضريبة على الدخل داخل الاراضي العراقية المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة في العراق بموجب الامر رقم ٤٥ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، ولا يخضع ايضا للضريبة على الدخل الموظفون الاجانب الذين يعملون لدى هذه المنظمات والمتعاقدون معها والمتعاقدون معها من الباطن. لا يخضع هؤلاء داخل الاراضي العراقية لأي ضريبة او رسوم مماثلة، على اي دخل عائد لهم من مصادر اجنبية او عن دخل عائد لهم من تلك الحكومات والمنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية او مدفوع بالنيابة عن اي منها.
- ٥ بالإضافة لما سبق اعلاه، يعفى الأشخاص التالي ذكرهم، من دفع الضرائب على الدخل:
 - ا أعضاء البعثات الدبلوماسية لدى العراق وكذلك أفراد عائلاتهم، اذا لم يكونوا مواطنين عراقيين.
 - ب أعضاء المكاتب القنصلية، وكذلك افراد عائلاتهم اذا لم يكونوا مواطنين عراقيين.
 - ج القناصل الفخريون للدول الأجنبية، يقتصر الاعفاء على الدخل العائد حصرا من البلدان التي عينتهم قناصل فخريين.

الفرع الثاني الاقامة

ان الدول وبسبب زيادة الاعتماد على الموارد الضريبية في دخلها القومي فأنها تفرض ضرائبها على أساس التبعية السياسية أو الاقتصادية أو الإقليمية أو الاجتماعية.

ويمتد نظامها الضريبي الى كل من يقطن اقليم الدولة سواء كان من وطنيها أو من المقيمين غير الوطنيين^(١)، ومن هنا يأتي الازدواج الضريبي في الضريبة التي يفرضها بلد الجنسية أو الموطن والضريبة التي يفرضها بلد الاقامة وتكون كلتا الضريبتين على ذات الدخل وذات الشخص ذاته وهو ما يخلق حلقة من حلقات التنازع في المجال الضريبي بين القوانين.

واعتمادا على معيار الإقليمية فقد اهتمت الدول اهتماما شديدا بفرض الضريبة على المقيمين على أراضيها (من غير الوطنيين) وخصوصا الدول ذات النظام الاقتصادي الرأسمالي والتي تبحث دائما عن تعظيم مواردها فتعتمد أكثر ما يمكن من المعايير، كالولايات المتحدة الامريكية التي فرضت الضرائب على أساس الاقامة على اقليمها (الى جانب معايير أخرى)، حتى ساوت المقيمين بمواطنيها في فرض ضرائب على الدخل.

وتأكيدا لهذا المنهج ومساهمة من الدول في حل مشكلة التنازع الضريبي فيما يتعلق بالشخص الطبيعي واعتمادا على معيار الإقليمية فقد قامت الدول بعقد اتفاقات ومعاهدات في هذا المجال كالاتفاقية بين حكومة دولة الكويت وجمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل فقد حددت المادة الأولى النطاق الشخصي لسريان أحكام الاتفاقية حيث نصت على تطبيق هذه الاتفاقية على الاشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليهما.

٦ طبقا للإرشاد الإداري الذي سيصدر عن وزارة المال، تعفى من دفع الضرائب على الدخل او من دفع اي رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية المنظمات غير الحكومية المسجلة بموجب الامر رقم ٤٥ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، والمنظمات غير الربحية التي لا تمارس نشاطا سياسيا ولا يطلب منها التسجيل بصفتها منظمات غير حكومية.

(١) نصت الفقرة خامسا من المادة الأولى من قانون الاقامة العراقي المرقم (١١٧) لسنة ١٩٧٨ على أن (الأجنبي - كل من لا يتمتع بالجنسية العراقية).

المتحقق لهؤلاء على أرضها، ودول أخرى نهجت المنهج نفسه بخصوص المقيمين على أقليمها بسبب استفادتهم من المرافق والخدمات المقدمة لهم من قبل تلك الدولة وتمتعهم بتلك المرافق والخدمات حالهم حال مواطني الدولة كما هو الحال في مصر.

أما بالنسبة للعراق وبسبب الرغبة في جذب الاستثمارات الأجنبية فقد جاء قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل بإعفاءات ضريبية لا مثيل لها وخصوصا ما ورد في الفقرة أولا من المادة (١٥) من هذا القانون ^(١) وقد اعتمد المشرع العراقي هذا المعيار بشكل رئيس كما لاحظنا وقد نهج المشرع المصري المنهج ويظهر ذلك من خلال الاطلاع على بعض النصوص ومنها المادة (٨) من قانون الضريبة المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي أكدت على أن تعفى من الضريبة القروض الأجنبية والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة أو إحدى وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية مصر العربية ونصت المادة (١) من القانون ١٩٨١ المعدل بقانون سنة ١٩٩٣ على أن (تسري الضريبة على المقيمين في مصر على النحو الموصى به بالقانون ،كما تسري الضريبة على غير المقيمين في مصر بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر إي بمجرد الإقامة في مصر مدة مجموعها ١٨٣ يوما وان كانت الإقامة متقطعة خلال السنة الضريبية شرط أن تكون مصر هي مركز النشاط التجاري أو المهني أو الصناعي أو أن تكون مصر المركز الرئيس لإدارة النشاط) أي ان المشرع المصري اخذ بضابط الإقامة ومن خلال صيغة النص يتضح بان هذه القواعد هي قواعد أمرة وبالتالي تعد من القواعد الضرورية الاستثنائية، ألا ما أستثنى بنص مثل أعضاء السلك الدبلوماسي او حالة الخبراء الذين تستدعيهم الدولة للعمل لصالحها فلا تنطبق عليهم القواعد الضرورية.

المطلب الثاني

الحلول في مجال ضريبة الشخص المعنوي

أن كل دولة تستقل بوضع نظام ضريبي مناسب لها، مما قد ينتج عنه تنازع القوانين في المجال الضريبي، فيؤدي ذلك الى ظهور إشكاليات التنازع التي تعرضنا اليها في المبحث السابق، ومن أجل تفادي حصول تلك الإشكاليات، عن طريق إيجاد حلول لها بالنسبة للشخص المعنوي، لذا نتعرض لهذه الحلول في أربعة فروع، هي حلول بحسب محل التأسيس، وأخرى بحسب مركز الإدارة الرئيس، ثم بحسب مزاوله النشاط، وأخيرة بحسب معيار الرقابة، نتناولها تباعا.

من أجل تفادي إشكاليات تنازع القوانين في المجال الضريبي، تتبع الدول وسائل معالجه متعددة، منها ما تتم بواسطة تشريعاتها الداخلية، وأخرى تكون بواسطة الاتفاقات الدولية، ولبيان جانب من تلك الوسائل والحلول التي تتخذها الدول على الصعيدين الداخلي والدولي، نعرض لهما فيما يأتي: -

(١). يتمتع المشروع الحاصل على اجازة الاستثمار من الهيئة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة (١٠) عشر سنوات من تأريخ بدء التشغيل التجاري وفق المنطقة التنموية التي يحددها مجلس الوزراء باقتراح من الهيئة الوطنية للاستثمار حسب درجة التطور الاقتصادي للمنطقة وطبيعة المشروع الاستثماري.



أولاً: حلول التنازع الضريبي بواسطة التشريع الداخلي.

تنتهج الدول في سبيل حل تنازع القوانين في المجال الضريبي وسائل مختلفة، في تشريعاتها الداخلية، نتعرض لبعضها في النقاط الآتية: -

١- الائتمان الضريبي (الاعفاء الجزئي).

كما تعتمد الدول معيار بلد محل التأسيس لغرض فرض ضريبتها على الأشخاص الاعتبارية - أي أساس مكان تأسيسه وتسجيله وفقاً لقانونها، كذلك تعتمد هذا المعيار أساساً لتجنب الأزواج الضريبي في تشريعاتها الداخلية، كما هو الحال بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية التي حرص مشرعها على تجنب الأزواج الضريبي الناتج عن فرض الضريبة على دخول تحققت في الخارج أخذاً بنظام الائتمان ووفقاً لهذا النظام تخصم مقدار الضرائب التي دفعتها الشركة الأمريكية لدولة أجنبية من مقدار الضرائب الأمريكية المستحقة على هذه الشركة^(١). وهذه الوسيلة هي طريق مباشر لحل مشكلة الأزواج الضريبي.

٢- الاعفاء الكلي: كما هو الحال بأعفاء بعض الدخول المتحققة كلياً بالنسبة لبعض الأشخاص المعنوية لاعتبارات معينة مثل أعفاء دخل الجمعيات التعاونية المشكلة بالقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٩٢ استناداً لأحكام المادة ٧/ف ١٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل. وهذا الاعفاء يمنع حصول الأزواج الضريبي بصورة غير مباشرة، بل يتحقق عرضاً لأن المقصود من الاعفاء أصالة هو لاعتبارات أخرى، قد تكون اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها.

٣- الاعفاء مدة معينة: مثل الاعفاء المقرر في قوانين الاستثمار ومنها المادة (١٥) من قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ التي حددت مدة الاعفاء (١٠) سنوات بالنسبة للمشروع الحاصل إجازة الاستثمار من الهيئة الوطنية للاستثمار، وكذلك المادة (١٦ / ١) من قانون الاستثمار المصري رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بالنسبة لأعفاء شركات الأموال مدة خمس سنوات، وكذلك قانون الاستثمار اللبناني رقم ٣٦٠ لسنة ٢٠٠١ بالنسبة لإعفاء الشركات المساهمة لمدة سنتين. وهذه الوسيلة الغرض منها تشجيع الاستثمار الأجنبي وجذب رؤوس الأموال، إلا أنها تنفع في حل مشكلة الأزواج الضريبي مدة الاعفاء المقررة.

٤. تسعى جميع الدول للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك للآثار السلبية الناتجة عنها، من خلال اتخاذ وسائل متعددة لمحاربة هذه الظاهرة، مثل تقرير جزاءات قانونية على المكلفين

(١). د. سعد زغلول، مصدر سابق، ص ٥٤.

الذين يمتنعون عن تقديم الاقرارات أو تقديم اقرارات غير صحيحة ، أو عن طريق التوسع في جباية الضرائب عن طريق الحجز عند المنبع التي تكون نافعة في أنواع معينة من الضرائب، أو عن طريق حق الادارة في الاطلاع على المستندات الخاصة بالمكلف أو المستندات الحكومية التي توصل الى معرفة الدخل الحقيقي للمكلف ، وهناك وسائل أخرى ، وهذا ما سار عليه المشرع العراقي والمصري والفرنسي .

ثانيا: حلول التنازع الضريبي بواسطة الاتفاقات الدولية.

في كثير من الحالات لا تكفي حلول التشريعات الضريبية الداخلية لتقاضي إشكاليات التنازع الضريبي الدولي، وهذا ما يتطلب ايجاد حلول مشتركة بين الدول ، وحيث أن الجهود الدولية تتركز في تقاضي التنازع الضريبي بالنسبة لظاهرتي الأزواج الضريبي والتهرب الضريبي ، لذا سعت الدول العربية الى عقد اتفاقيات جماعية ، وأخرى ثنائية لتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، ومن الاتفاقيات الثنائية الاتفاقية التونسية العراقية التي صادق عليها العراق بموجب القانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠١ بموجب القرار رقم (٢٦٠) في ٢٨/١١/٢٠٠١ والاتفاقية السودانية العراقية التي صادق عليها العراق بموجب القانون رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٢.

وفي هذا الإطار سعت هيئة الأمم المتحدة الى محاربة الأزواج الضريبي، وكذلك جهود الغرفة التجارية الدولية التي أنشئت عام ١٩٢٠ في الاهتمام بهذه الظاهرة لما لها من تأثير على حركة النشاط التجاري وانتقال رؤوس الأموال ووضع معالجات لها عن طريق لجانها ، وقد شجعت المواثيق الدولية وجوب ابرام الاتفاقات الدولية التي تستهدف حل مشكلة هذه الظاهرة ومنها ميثاق هافانا، كما تمت في هذا السياق اتخاذ خطوات كبير عن طريق الاتفاقات الثنائية لمعالجة التهرب الضريبي والأزواج الضريبي وخصوصا تلك التي جمعت دول العالم المتحضر، إذ ان اعتماد الوسائل اعلاه يمكن ان تخفف من حدة الأزواج والتهرب وبالتالي تضيق مساحة التنازع على مستوى الاختصاص التشريعي والاداري.

ويمكن اعتماد معيار مركز الادارة الرئيس حيث ان هذا المعيار يؤدي وظائف متعددة فيلعب دورا في مجال تحديد التبعية السياسية للشخص المعنوي وتحديد التبعية القانونيين ويسجل حضور مرة اخرى في اطار تحديد الحل الامثل لتحديد النظام القانوني الضريبي للشخص المعنويون الجدير بالذكر ان هذا المعيار يسجل حضوره في معالجة مشاكل الأزواج والتهرب بالتعاون مع معيار محل التأسيس وقد اعتمد المعياريين معا كل من المشرع العراقي والمصري وكذلك باقي التشريعات العربية لوجود رابطة حتمية بين المعياريين وضرورة توافرها معا لتحديد النظام القانوني والاداري في المجال الضريبي الذي يخضع له المكلف، ان توافر المعيارين سيخفف حتما من تقادم

واتساع ظاهرة الازدواج وكذلك التهرب وهو ما سيخلق قواعد موضوعية تحل تنازع القوانين في المجال الضريبي.

الخاتمة

بعد أن انتهينا من بحث منهجية تعيين القانون الواجب التطبيق على العلاقات الضريبية، وما تعرضنا له من عناوين فرعية، ومطالب تفصيلية، توصلنا إلى جملة من النتائج سنبرزها ونردفها بمقترحات نتمنى من خلالها أن نكون قدّمنا فهما جديدا للقانون الحاكم للعلاقات الضريبية ونبين ذلك وفق الآتي:

أولاً: النتائج

١. إن العلاقات الضريبية لا تعد استثناءً كما يرى جانب من الفقه يرد على العلاقات في القانون الخاص، بل هو فهما جديدا لخصوصية هذا النوع من العلاقات، بالاستناد إلى عناصر شخصية وأخرى موضوعية، يُراعى من خلالها منطقة الاشتراك بين القانون العام والآخر الخاص.

٢. إن إعمال الأهداف الكلية للقانون الدولي الخاص لحكم العلاقات الضريبية بالخصوص، فيه ضمان الفعالية الدولية للقرارات والأحكام القضائية التي تصدر بشأن ذلك، فطالما أن الحكم في الدعوى صدر استنادا للقانون المساوق للمناهج الحديثة، والمناسب لمعطيات النزاع، معنى ذلك أنه سيلقى اعترافا في الخارج، ويكون من الميسور الحصول على أمر بتنفيذه، وهذا ما ينسجم مع خصوصية العلاقات الضريبية المشوبة بعنصر أجنبي.

٣. إن منهج تعيين القانون الواجب التطبيق بالنسبة للعلاقات الضريبية على مستوى التشريعات المقارنة والاتفاقيات الدولية، وفقه القانون الدولي الخاص، وجانب من التطبيقات القضائية جعلته من المبادئ الشائعة التطبيق في نطاق القانون الدولي الخاص، ما يعني يمكن للتشريعات ومنها العراقي التي لم تنظمه بصورة مباشرة أن تتبناه بناء على حالة الشيوخ التي يتصف بها. ٤. إن تبني المناهج الحديثة القائمة على تحيل الرابطة محل الخصومة والتي تتصف باليسر والسهولة في التطبيق، يكفي القاضي أن يتحقق من الغايات التي جاء القانون الدولي الخاص لتحقيقها، وهذا ما يتعذر أدراكه عن إعمال القانون بالمعنى التقليدي، خصوصا في الحالات الناشئة عن التحولات المعاصرة في التعامل مع الاقتصاد القومي للدول، كفيل ببلوغ الأمن واليقين القانونيين.

٥. أتضح صورية التحديات التي تواجه تعيين القانون الواجب لحكم العلاقات الضريبية، وأن أثارها ناتجة من سوء فهم للمعايير المعتمدة في تطبيق القوانين ذات الارتباط، وبالأخص

فيما يتعلق بسلطة قاضي النزاع، إذ تبين أنه يخضع بشأنها لرقابة المحاكم العليا حتى وإن لم يتم النص عليها.

ثانياً: المقترحات:

١. نقترح على المشرع العراقي الاهتمام برصد وتقنين أهم المبادئ الشائعة في القانون الدولي الخاص والمتعلقة بالعلاقات الضريبية وبالأخص ما يهم التهرب الضريبي والازدواج الضريبي وغيرها من المفاهيم التي قدمت حلول لضمان الامن الاقتصادي للدول.
٢. الانضمام إلى الاتفاقيات الدولية التي تُعنى بمواجهة الازدواج الضريبي الناشئ من أسباب متعددة لعل أبرزها تعدد الجنسية، لأنها تضمنت العديد من الأحكام التي تعالج النقص التشريعي الحاصل في نطاق العلاقات الضريبية.
٣. إلغاء أحكام المادة (٥/٢٠٣) من قانون المرافعات المدنية لعام ١٩٦٩ لتمكين القاضي من تقدير الوقائع والموازنة بينها تمهيدا لتعيين القانون الواجب التطبيق على العلاقات الضريبية المشوبة بعنصر أجنبي، دون الخشية من نقض أحكامه المبنية على سلطته التقديرية، لان النظام القانوني العراقي قائم على أساس مراقبة القاضي حتى بالنسبة لتقديره للوقائع.
٤. نوصي المشرع العراقي بتفعيل أحكام الموطن الدولي كضابط بديل عن الجنسية لحكم العلاقات الضريبية لما يحتويه من أحكام لها ارتباط بهذا النوع من المعاملات، كونه أصبح من الضوابط التي لا غنى عنه في هذا المجال.
٥. نوصي المشرع العراقي بحل مشكلة الازدواج الضريبي في إطار العلاقات الخاصة الدولية، في ضوء التحولات التشريعية الحاصلة في الوقت الراهن، وبالأخص في نطاق قانون الاستثمار النافذ وقانون الجنسية وغيرها من القوانين ذات الارتباط.

المصادر

أولاً: الكتب:

١. د. حريه محمد عبد الله، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، معهد الدراسات والبحوث العربية، بغداد، ٢٠١١.
٢. د. خالد سعد زعلول، تنازع القوانين في المجال الضريبي، دراسة تطبيقية في القانوني الكوني والمقارن، ١٩٩٧.
٣. د. خالد سعد زعلول، تنازع القوانين في المجال الضريبي، جامعة الكويت، دون سنة طبع.
٤. د. خيرى مصطفى اتجاهات الإيرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها، الطبعة الاولى، مكتبة الشباب، عمان ١٩٩٨.



٥. د. سعود جايد مشكور العامري و د. قاسم البعاج، ود. نجم القرعاوي، المحاسبة الضريبية، أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق، الطبعة الأولى، مطبعة دار الضياء، النجف، ٢٠١٤.
٦. د. سعود جايد مشكور، المحاسبة الضريبية، ط١، مطبعة دار الضياء، النجف، ٢٠١٤.
٧. د. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، بغداد، ١٩٩٠.
٨. د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، الطبعة الرابعة، ٢٠١١.
٩. د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الاردن، دار الحامد، ط ١، ٢٠٠٧.
١٠. د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٧.
١١. د. عباس العبودي، تنازع القوانين والاختصاص القضائي الدولي وتنفيذ الاحكام الاجنبية، مكتبة السهوري، بغداد، ٢٠١٤.
١٢. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيد، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي، ط١، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢.
١٣. د. عبد الرسول الاسدي، القانون الدولي الخاص، ط١، مكتبة السهوري، بغداد، ٢٠١٣.
١٤. د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية بيروت ١٩٧٢.
١٥. د. علي العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج١، الطبعة الثانية، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١.
١٦. د. عمار فوزي المياحي، الوجيز في التشريع الضريبي العراقي، الجزء الأول، ط٢، بغداد، مكتبة صباح، ٢٠١٢.
١٧. د. فوزي عطوي المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣.
١٨. د. عماد توفيق محمد، الازدواج الضريبي وموقف المشرع العراقي منه، كليه الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.

ثانياً: القوانين:

١. قانون الإقامة العراقي المرقم (١١٧) لسنة ١٩٧٨.
٢. قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
٣. القانون المدني العراقي المرقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل
٤. القانون المدني المصري رقم ١٣٨ لعام ١٩٤٨.
٥. قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.
٦. قانون الإقامة المصري رقم ٨٩ لعام ١٩٦٠.

ثالثاً: البحوث:

١. دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لتشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، متاح على الموقع الالكتروني:

[http://www:tax.mof.gov.iq](http://www.tax.mof.gov.iq)

٢. رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة تعريفها وأشكالها، بحث منشور، متاح على الشبكة العالمية (الانترنت) على الموقع الاتي

<http://www.abhatoo.net.ma/page-principale>