

دور الاتفاقيات الدولية في معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي

م. د. صباح فياض طلاس

كلية القانون - جامعة المشنى

sabahtallas1981@gmail.com

تاريخ الاستلام: ٣٠ / ٣ / ٢٠٢١ م

تاريخ قبول النشر: ٥ / ٥ / ٢٠٢١ م

المستخلص

من الثابت إن لقانون الضريبة نطاقاً مكانياً للتطبيق يتمثل بالرقعة الجغرافية التي تطبق ضمن حدودها وقواعده القانونية والتي تعد بدورها مظهراً من مظاهر سيادة الدولة وسلطانها وتلازم من حيث المكان الحدود الجغرافية لإقليم الدولة الفارضة لها، وهذا ما يعبر عنه بمبدأ إقليمية قانون الضريبة. على أن مبدأ الإقليمية في سريان النصوص القانونية الضريبية ليس مبدأً مطلقاً، إذ ترد عليه بعض الاستثناءات تتمثل في جنوح أغلب الدول المعاصرة إلى توسيع نطاق اختصاصها في فرض الضريبة متجاوزة نطاق أقيمتها ليشمل وقائع وأشخاص موجودين في دول أخرى مستندة في ذلك إلى مبادئ عدة من مبادئ الاخضاع لقانون الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى تنازع القوانين الضريبة من حيث المكان بين الدول وهو ما يعني من جانب آخر وبصورة حتمية إلى ظهور مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

الكلمات المفتاحية (الازدواج الضريبي، الاتفاقية، الظاهرة، الضريبة).

Abstract

represented by the geographical area that is applied within its legal boundaries and rules, which in turn is a manifestation of the state's sovereignty and authority and is associated in terms of location with the geographical boundaries of the territory of the state imposing it, and this is expressed in the principle of territoriality of the tax law. However, the principle of territoriality in the application of tax legal texts is not an absolute principle, as some exceptions are met by the tendency of most contemporary countries to expand the scope of their jurisdiction to impose tax beyond the scope of their values to include facts and persons present in other countries based on this on several principles of subjection. The tax law, which leads to conflict of tax laws in terms of location between countries, which on the other hand means inevitably the emergence of the problem of international taxation.

Key words (Double taxation, convention, phenomenon, tax.).

المقدمة

أولاً: التعريف بموضوع البحث

التساؤل تدور حول مبدأين أساسيين يحددان سريان قانون الضريبة من حيث المكان أولاها يعرف بمبدأ إقليمية قانون الضريبة، وثانيهما يعرف بمبدأ شخصية قانون الضريبة. ويعد مبدأ اقليمية قانون الضريبة من أهم المبادئ التي يحرص المشرع على مراعاتها عند سنه لتشريع الضرائب المباشرة، إذ يقصد به، أن يكون قانون الضريبة نافذاً ومطبقاً في جميع أرجاء إقليم الدولة التي أصدرته وأن يلتزم به جميع الأشخاص المقيمين في ذلك الإقليم سواء أكانوا وطنيين من رعايا الدولة أم أجنبي، بأن يحكم القانون

لما كان قانون الضريبة مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، لذا نجده يلازم من حيث المكان الحدود الإقليمية للدولة التي تباشر فيه سيادتها، ومن هنا يمكن أن يثار التساؤل الآتي، هل يسري قانون الضريبة بحق جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة من وطنيين وأجانب أم يقتصر حكمه على الوطنيين وحدهم دون الأجانب الذين يظلون خاضعين لقانون دولتهم؟ لا شك أن الإجابة على مضمون هذا



شخصية قانون الضريبة فيقصد به من ناحية سريان القواعد القانونية الضريبية على جميع الاشخاص التابعين للدولة سياسياً أي يحملون جنسيتها وحتى وإن كانوا خارج حدودها الإقليمية .

ويقصد به من ناحية أخرى عدم سريانها على الاجانب وأن كانوا مقيمين أو متوطنين داخل حدودها الإقليمية. وانطلاقاً من هذا المبدأ يحق للدولة أن تفرض الضريبة على جميع مواطنيها الذين يحملون جنسيتها بصرف النظر عن محل اقامتهم أو موطنهم أو مكان مزاولة نشاطهم الاقتصادي. ومن ثم فإن قانون الضريبة يلاحق بسريانه دخول رعايا الدولة و ثرواتهم أينما وجدوا وسواء داخل حدودها أو خارجها .

وعلى الرغم من أن مبدأ شخصية قانون الضريبة يستند إلى اعتبارات سياسية تعتمد عليها الدولة في توكيد سيادتها واستقلالها بأن تفرض الضريبة على كل شخص ينعم بجنسيتها ويتمتع بحمايتها ورعايتها ويستفاد من خدماتها العامة المختلفة، إلا أن هذا المبدأ يؤدي إلى الوقوع في ظاهرة

كافة التصرفات التي تصدر منهم لارتباطهم بهذا الإقليم برابطة اقتصادية أو اجتماعية، وبالمثل تلتزم به جميع السلطات به جميع السلطات العامة في الدولة، فتعمل السلطة المالية والجهات القضائية على تطبيقه ضمن الحدود الإقليمية للدولة، فطبقاً للقانون الدولي العام، فإن سيادة الدولة تكون حسب الاصل ضمن الحدود المكانية لإقليم الدولة ولا تمتد إلى خارج تلك الحدود الإقليمية، إلا في بعض الأحوال القانونية وضمن شروط معينة وعلى أساس المعاملة بالممثل أو المجاملة الدولية أو المصلحة العامة . ومن ثم فهو يسري ضمن الحدود الإقليمية وليس له أي سريان خارج تلك الحدود، طالما فيه مساس أكيد بسيادة دولة أجنبيه أخرى، إضافة إلى المشاكل المالية المتمثلة بالازدواج الضريبي الدولي، لذا تتجه تشريعات الضرائب المباشرة العرقية والمقارنة إلى التمسك بمبدأ إقليمية قانون الضريبة والتوسع في تطبيقه على كافة التصرفات والوقائع التي تكون سبباً موجباً لفرض الضريبة عليها. أما مبدأ



نحاول الاجابة عليها من خلال هذه الدراسة.

ثالثاً: منهجية البحث

تمت دراسة هذا البحث من خلال تقسيمه إلى مبحثين استعملنا فيها أسلوب المنهج التحليلي المقارن، الذي يقوم بدراسة موضوعات البحث من خلال تحليل الآراء الفقهية والتطبيقات القضائية ونصوص المواد ذات الصلة بموضوع البحث، مع الاستعانة بقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ومقارنته بالتشريعات المقارنات (المصري والفرنسي) وصولاً إلى النتائج وبناء المقترحات على نحو يقلل من الوقوع في هذه الظاهرة ويعزز من نظامنا الضريبي ويرفع من فاعليته ويوطد أركانه على اسس من العدالة والمشروعية.

رابعاً: هيكلية البحث

من أجل الإحاطة بالموضوع سوف نقوم بعرضه عبر خطة تتضمن مبحثين، سنتناول في المبحث الأول، مفهوم الازدواج الضريبي الدولي، وتتناول في الثاني وسائل معالجة ظاهر

الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة للأشخاص الوطنيين الذين يقيمون أو يتوطنون أو يستثمرون أموالهم خارج إقليم دولتهم صاحبة الجنسية، الامر الذي يترتب عليه فرض ضرائب متعددة على المال الواحد وهذا ما يتعارض مع العدالة في توزيع الدخل والثروات، مادام الاساس السياسي ليس هو الاساس الوحيد الذي تستند عليه الدولة في فرضها للضريبة.

ثانياً: اشكالية البحث

من مؤدى ممارسة كل دولة لحقوقها السيادية في فرض الضريبة تبعاً لمبادئ متعددة تعتمد عليها في سريان قوانينها الضريبية، إلى تعدد في تطبيق تلك القوانين على نطاق دولي وهذا ما يعبر عنه بالازدواج الضريبي الدولي. وهنا تبرز اشكالية بحثنا في التساؤل الآتي: ما المقصود بالازدواج الضريبي الدولي؟ وماهي هي السبل الكفيلة لتلافيه؟ وكيفية معالجة هذه الظاهرة؟ وهل القانون الدولي العام وفر الحماية اللازمة لتلافي الوقوع في هذه الظاهرة؟ هذه التساؤلات سوف



اصطلاح الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع المكلف للضريبة مرتين فقط ، وإنما قد يراد به دفع الضريبة ذاتها لأكثر من مرّة، سواء تم دفعها مرتين أم ثلاث أم أربع... إلخ. ولكن باعتبار أن الغالب عملياً هو تسديد الضريبة مرتين، فقد درج الفقه على استخدام هذا المصطلح . هذا وقد يكون الازدواج مقصوداً بتبغّي الدول من إحداثه إلى تحقيق أهداف ومقاصد سياسية واقتصادية، واجتماعية^(٢)، وبالمثل فقد ينشأ بشكل غير مقصود نتيجة لعدم الدقة والوضوح والانسجام بين الأنظمة الدولية المتعلقة بسريان قوانينها الضريبية من حيث المكان لاختلاف مبادئ الاخضاع لقانون الضريبة وتعددتها، وتباين الانظمة الضريبية على صعيد دولي من الناحيتين الفنية والاصطلاحية^(٣). والجدير بالذكر فإن الازدواج غير المقصود هو الأكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهذا يبدو منطقياً بسبب أن عدم التنسيق بين قوانين الدول هو أمر وارد؛ لأن كل دولة عادةً ما تضع

الازدواج الضريبي الدولي، وأخيراً سنختم البحث بخاتمة تنطرق فيها الى أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة مرفقة بالتوصيات التي توصلنا اليها.

المبحث الأول

مفهوم الازدواج الضريبي الدولي

ليبيان مفهوم الازدواج الضريبي لا بد لنا من تقسيم هذا البحث إلى مطلبين نخصص المطلب الأول لدراسة تعريف الازدواج الضريبي الدولي ، أما المطلب الثاني سوف نتناول فيه مدى مشروعيه ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.

المطلب الأول

تعريف الازدواج الضريبي الدولي

يعرف الازدواج الضريبي (Double Taxation) بأنه:

"فرض ذات الضريبة أكثر من مرة، على نفس الشخص، وبالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها." أما الازدواج الضريبي الدولي: فيمكن تعريفه بأنه الحالة الناشئة عن قيام عدة دول بفرض ذات الضريبة على ذات المال العائد لنفس المكلف في غضون فترة زمنية واحدة^(١). وعليه فإن



وقوانينها الضريبية مستهدفةً مصالحها المالية والاقتصادية حتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح دولٍ أخرى وقوانينها. والازدواج الضريبي الدولي وسواء أكان مقصوداً أم غير مقصود لا يتحقق إلا بتوافر شروط عدة وبصورة مجتمعة وتلك الشروط هي^(٤):-

أولاً: وحدة الشخص المكلف بالضريبة

لا يتحقق الازدواج الضريبي الدولي إلا إذا كان الشخص المكلف بأداء الضريبة شخصاً واحداً وسواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، فإذا فرضت عليه الضريبة أكثر من مرة لحساب دولتين أو أكثر ارتبط معها برابطة موجبة لفرض الضريبة تحقق الازدواج الضريبي الدولي.

ثانياً: وحدة الوعاء (المال) الخاضع للضريبة

لكي يتحقق الازدواج الضريبي الدولي لا بد أن تكون المادة الخاضعة للضريبة واحدة، أي أن فرض على وعاء واحد من أوعية الضريبة، وهو الدخل أو الثروة التي يحصل عليها المكلف خلال مدة زمنية معينة، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق

والسندات المالية التي يملكها شخص سوري الجنسية في البورصة الفرنسية، وبالمقابل قيام السلطات السورية أيضاً بفرض ضريبة إيرادات القيم المنقولة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استناداً إلى رابطة الجنسية. فهذه الحالة هي حالة ازدواج ضريبي؛ لأن الوعاء الضريبي ممثلاً بإيرادات القيم المنقولة قد خضع لأكثر من ضريبة^(٥). واستناداً على ما تقدم يجب أن يفهم مصطلح الوعاء الخاضع للضريبة على نحو واسع بأن يتسع ليشمل الواقعة المنشئة للضريبة والمبررة لفرضها، وهي حصول المكلف على الإيراد أو الدخل من إحدى المصادر الخاضعة للضريبة وسواء كان ذا طابع تجاري أو صناعي أو زراعي. أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة؛ فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها. ومثال ذلك: فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المتحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بوصفه موظفاً. فالضرائب الثلاث

لا يتحقق الازدواج الضريبي الدولي إذا كان الشخص المكلف بأداء الضريبة شخصاً واحداً وسواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، فإذا فرضت عليه الضريبة أكثر من مرة لحساب دولتين أو أكثر ارتبط معها برابطة موجبة لفرض الضريبة تحقق الازدواج الضريبي الدولي.

ثانياً: وحدة الوعاء (المال) الخاضع للضريبة

لكي يتحقق الازدواج الضريبي الدولي لا بد أن تكون المادة الخاضعة للضريبة واحدة، أي أن فرض على وعاء واحد من أوعية الضريبة، وهو الدخل أو الثروة التي يحصل عليها المكلف خلال مدة زمنية معينة، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق

لا يتحقق الازدواج الضريبي الدولي إذا كان الشخص المكلف بأداء الضريبة شخصاً واحداً وسواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، فإذا فرضت عليه الضريبة أكثر من مرة لحساب دولتين أو أكثر ارتبط معها برابطة موجبة لفرض الضريبة تحقق الازدواج الضريبي الدولي.



خامساً: تعدد الدولة صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة

لابد لتحقيق الازدواج الضريبي الدولي أن تتعدد الدول المتنازعة في الاختصاص في فرض الضريبة على مال واحد والعائد لشخص واحد تبعاً للمبادئ التي تعتمدها في تطبيق قوانينها الضريبية. وهذا يُرجع الباحثون نشوء هذه ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي وانتشارها إلى أسباب عديدة، أهمها^(٧):

١. عدم دقة صياغة القوانين الضريبية، وأيضاً اختلاف الدول حول تفسير مدلول المصطلحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن.
٢. سعي الدولة إلى زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدول بوجودها في المجتمع.
٣. تطور العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية ازدهارها، ومن ثم سهولة

يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواج ضريبي .

ثالثاً: وحدة الضريبة المفروضة

لكي يتحقق الازدواج الضريبي على الصعيد الدولي لابد أن تكون الضريبة التي يكلف الشخص بأدائها عن مال معين هي من ذات النوع والصنف ومماثلة في طبيعتها للضريبة التي تفرضها دولة أخرى، إذ أن تكرار فرض الضريبة على ذات المال لا يشكل ازدواجاً ضريبياً دولياً إلا إذا تماثلا، بالرغم من أنه يشكل عبءاً ضريبياً له آثار اقتصادية سيئة.

رابعاً: وحدة المدة الزمنية التي تفرض بضمنها الضريبة

لكي يتحقق الازدواج الضريبي الدولي يجب أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على ذات الوعاء وخلال مدة زمنية واحدة، فإذا تعددت واختلفت المدة الزمنية لم تكن بصدد ازدواج ضريبي دولي في الاصل^(٨).



بالنسبة للمكلفين الذين يحصلون على دخول و ثروات من أنشطة تقع في أقاليم عدّة دول في آن واحد، الأمر الذي يؤدي إلى تحملهم أعباء ضريبية بنسب ومقادير مرتفعة لا تتناسب مع العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة ومقدراتهم التكليفية، وبالمثل فإن لهذا التعدد الضريبي آثار سيئة على التنمية الاقتصادية والاستثمارات الدولية على الرغم من كونه نتاجاً لاستعمال الدول لحقوقها السيادية في فرض الأعباء المالية العامة تجاه كل من تشملهم الدولة برعايتها على أسس إقليمية وأخرى شخصية، وهو أمر مشروع طبقاً لقواعد القانون الدولي^(٨)، لذا ذهب بعض الفقهاء^(٩) إلى أن الأزواج الدولي هو أمر مشروع ذلك لأن من يمارس نشاطه الاقتصادي في دول عدّة يعطي الحق لكل دولة من تلك الدول أن تفرض الضريبة على الأموال والثروات وبالقدر الذي تراه مناسباً، نظراً لما تقدمه الدولة من خدمات تساعد المستثمر لديها من تنمية أمواله، ومن ثم لا يصح أن نوصف الأزواج الضريبي باللامشروعية أو حتى منافاته

حركة الأموال وانتقالها عبر الدول.

٤. تباين الدول واختلافها في أساس فرض الضرائب، فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية، وثالثة تتبع معيار التبعية الاجتماعية.

٥. تباين الدول في تبني المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي، فبعضها يأخذ بنظام التعدد ذي الصيغة العينية الذي لا يتعدى الحدود الإقليمية، وأخرى تأخذ بنظام الضريبة الموحدة ذات الطابع الشخصي.

المطلب الثاني

مدى مشروعية الأزواج الضريبي الدولي

تسعى الانظمة الضريبية في أغلب الدول المعاصرة إلى تحقيق مقاصد متعددة، من أهمها تكليف المواطنين في المساهمة في تحمل الأعباء المالية العامة وفقاً لمقدراتهم التكليفية، فلا شك أن التعدد في فرض الضرائب على الصعيد الدولي ينطوي على آثار اقتصادية واجتماعية سيئة



للعدالة في تحمل المكلف عبءً ضريبياً مزدوجاً لم تكن جريرته إلا امتلاكه مالاً واحداً يتصل بشكل أو بآخر بسيادة أكثر من دولة واحدة.

بينما ذهب اتجاه فقهي آخر^(١٠) إلى اعتبار الازدواج الضريبي الدولي بأنه ظاهرة غير مشروعة تتنافى مع مبدأ العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة على جميع المواطنين، وإن تحميل المكلف عبئاً ضريبياً مزدوجاً يرهق كاهله بمشقة تحملها بدون مبرر والذي ينعكس آثاره الضارة في الاقتصاد الوطني في المحصلة النهائية، ومن هنا فإن الازدواج الضريبي الذي ينشأ على الصعيد الدولي هو أمر غير مشروع طبقاً لقواعد القانون الدولي العام، وقد ذهب رأي آخر في الفقه^(١١) إلى القول بعدم وجود أية قاعدة قانونية دولية مكتوبة كانت أو عرفية تحرم الازدواج الضريبي الدولي أو تجعله أمراً مخالفاً لمبادئ هذا القانون وأفكاره، وأن الجهود الدولية الحديثة التي بذلت في هذا الشأن تهدف إلى تنظيم هذه الظاهرة أكثر من تحريمها. وفي الواقع يمكن أن نتفق مع ما ذهب

إليه انصار الرأي الأخير، ونضيف إليه قولنا، أن التعدد في فرض الضرائب على الصعيد الدولي ينتج عن استعمال كل دولة لحقوقها في السيادة في سن القوانين الضريبية وهو أمر مشروع طبقاً لقواعد القانون الدولي العام، وأن هذه المشروعية تنأت من استعمال الدولة لحق السيادة الذي تتمتع به من الناحيتين الداخلية والدولية تجاه جميع الأشخاص الذين يرتبطون بها برابطة سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، وأن عدم تحريم هذه الظاهرة مرده إلى انعدام وجود سلطة عليا واحدة تسعى إلى ذلك بشكل مطلق، وأن كثير من الحلول طرحت لحل هذه الظاهرة، لم تكن لتلقى تأييداً من لدن العديد من الدول لتعارض تلك الحدود في بعض جوانبها مع مصالحها السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو لمساسها بحقوقها السيادية واستقلالها السياسي^(١٢).

وبناءً على ما تقدم يمكن القول بأنه لا يحق للمكلف الامتناع عن أداء الضريبة لدولة ما ارتبط معها برابطة سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية



الازدواج الضريبي في إطار القوانين الداخلية، والثاني تنطرق فيه لوسائل معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي على المستوى الدولي.

المطلب الأول

وسائل معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي في إطار القوانين الداخلية

ويقصد بها تلك الوسائل التي تتخذها الدول من جانبها وبناءً على ارادتها المنفردة من خلال النصوص القانونية التي ترد ضمن قانونها الضريبي مستهدفه تلافياً ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي أدراكاً من تلك الدول خطورة هذه الظاهرة وأخلالها بالعدالة والمساواة وأضرارها بالمصلحة الوطنية للدولة (١٣).

ونجد لذلك تطبيقاً في العديد من تشريعات الضرائب المباشرة العراقية والمقارنة، ففي التشريع الفرنسي نجد المادة (٥) من قانون المجموعة العامة للضرائب الفرنسية قد نصت على (إعفاء السفراء ورجال السلك الدبلوماسي والقناصل والأجانب من الضريبة الإضافية

بحجة أنه أدى الضريبة المترتبة عليه لدولة أخرى، وأن مطالبته بأداء الضرائب مرة أخرى فيه ازدواج ضريبي دولي بالنسبة له، لأن موضوع هذه الظاهرة لا يعدّ مسوغاً كافياً للإعفاء من أداء الضريبة المترتبة بذمته.

المبحث الثاني

وسائل معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي

نظراً للآثار السيئة التي انطوت عليها ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة للمكلفين والدول على حد سواء، اتجهت الأخيرة إلى بذل العديد من المساعي الحثيثة لتلافي هذه الظاهرة ومعالجة آثارها السيئة، وذلك على الصعيد الداخلي من خلال قوانينها الضريبية الوطنية، وبالمثل على الصعيد الدولي من خلال إبرامها العديد من المعاهدات الدولية والإقليمية لمعالجة تلكم الظاهرة.

وعليه سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول في المطلب الأول وسائل معالجة ظاهرة



التصاعدية الفرنسية وذلك بقدر الميزات التي تمنحها دولهم لرجال السلك الدبلوماسي والقنصلي الفرنسيين...). ونصت المادة (١٦٤) منه على (أن لا يخضع للضريبة الفرنسية الإضافية التصاعدية الفرنسيون غير المتوطنين في فرنسا إذا كانوا معفيين في الخارج من الضريبة الشخصية العامة على الإيراد وللأجانب المستوطنين في فرنسا أن يستبعدوا من دخولهم الخاضعة للضريبة الفرنسية دخولهم الاجنبية التي خضعوا بسببها للضريبة الشخصية على الإيراد الكلي لدولة المنشأ.

استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد لإيراداتهم الناجمة من مصادر خارج جمهورية مصر العربية). أما المشرع العراقي فقد نص في المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على الآتي: (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق). كما نص المشرع العراقي على عدد من الإعفاءات في المادة (٧) الفقرات (٧)، (١٤)، (١٦)، (١٧)، (٢٤)، و(٢٤) مكرره، فالفقرة (٧) نصت على إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها أو مستخدميها...). في حين نصت الفقرة (١٤) على إعفاء (العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفي المصارف العراقية من الضريبة على العمولات المترتبة في بلدها بتأييد المصرف العراقي المختص).

وفي التشريع المصري فقد نصت المادة (٤) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على أن (لا تسري الضريبة على: ١- السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب على أساس المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة. ٢- الفنيين والخبراء الأجانب المقيمين في مصر متى كان

يستهدف من خلالها تلافى ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي والحد منها، لما لها من آثار سيئة على التنمية الاقتصادية والاستثمارات الدولية.

المطلب الثاني

وسائل معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي على المستوى الدولي

فضلا عن المساعي الداخلية التي تقوم بها الدول على حده بغية تلافى ظاهرة الازدواج الضريبي، فإن هناك جهوداً تبذلها الدول الحديثة لمعالجة هذه الظاهرة من خلال الاتفاقيات الثنائية مع غيرها من الدول^(١٤)، أو من خلال الجهود التي تبذلها المنظمات الإقليمية والدولية، وعليه سوف نتناول دور كل منها تباعاً لمعالجة هذه الظاهرة وكما يلي:

أولاً: دور الاتفاقيات الخاصة لمعالجة ظاهرة

الازدواج الضريبي الدولي

أبرم العراق عدد من الاتفاقيات الخاصة لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي، منها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمنع التهرب من الضرائب المعقودة بين العراق ومصر، والمصادق عليها بالقانون رقم ٦١

أما الفقرة (١٦) فقد نصت على إعفاء (دخل مؤسسات الطيران كلاً أو بعضاً بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل ووجود خط أو مصلحة جوية للعراق في الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات). ونصت الفقرة (١٧) على إعفاء (دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية سواء كانت بالعملة العراقية أو العملات الأجنبية). في حين نصت الفقرة (٢٤) على إعفاء (دخل أصحاب وسائط النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز لإيصال المنتجات النفطية إلى داخل القطر أو تصديرها منه). أما الفقرة (٢٤) مكرره فقد نصت على إعفاء (دخل اصحاب وسائط النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتسويق النفط لتصدير النفط الخام إلى خارج القطر).

يتضح مما تقدم أن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل قد نص على العديد من الاعفاءات كان



ثانياً: دور الاتفاقيات الإقليمية والدولية في معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي

استطاعت جامعة الدول العربية باعتبارها من ابرز المنظمات الاقليمية ومنظمة الامم المتحدة باعتبارها منظمة عالمية أن يعقدا العديد من الاتفاقيات الدولية في هذا المجال ، فعلى المستوى الاقليمي نجد اتفاقية الازدواج ومنع التهرب الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية (ابرز الوكالات العربية التابعة لجامعة الدول العربية) المصادق عليها بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٧، حيث أشارت (المادة/ ٤) من الاتفاقية على تبنيها لمعيار الإقليمية والإقامة في ذات الوقت لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. كذلك اتفاقية تجنب الازدواج ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية^(١٩)، والمصادق عليها بالقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠٠، واتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية المصادق عليها

لسنة ١٩٦٨^(١٥) واتفاقية تبادل الإعفاء الضريبي لمؤسستي النقل الجوي (العراقية - الأردنية) ومنتسبي كل منهما، المصادق عليها بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٧٩^(١٦)، وكذلك الاتفاقية (العراقية - الايطالية) المصادق عليها بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٧٨، والاتفاقية (العراقية - السوفيتية) الخاصة بالتعاون حول تطوير صناعة صيد الاسماك، والمصادق عليها بالقانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٧٢^(١٧)، والاتفاقية العراقية - الجيكوسلوفاكية) المتعلقة بالإعفاء الضريبي المتبادل عن أرباح وايرادات مؤسستي النقل الجوي لكل من البلدين ومنتسبي كل منهما، المصادق عليها بالقانون رقم ٣٣ لسنة ١٩٧٨، والاتفاقية (العراقية - الفرنسية) التي تتعلق كما هو الحال بالنسبة للاتفاقيات المذكورة، بإعفاء شركات النقل الجوي والبحري للأطراف المتعاقدة والعاملة في كل البلدين من جميع الضرائب والرسوم، المصادق عليها بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٧٨^(١٨).



الدولية التي استطاع العراق ابرامها أو الانضمام اليها بهدف حل ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي وفض مشكلة تنازع الاختصاص في فرض الضرائب بين الدول مكانياً، وقد اثمرت تلك الجهود في تحقيق تلك الاهداف وعدت تلك القواعد والمبادئ التي جاءت بها تلك المعاهدات حلاً أولاً يجب على السلطات الالتزام بها وهي بصدد ممارستها أوجه نشاطها العام. وتعد تلك الاتفاقيات التي تعقدها الحكومة العراقية ملزمة لسلطاتها العامة التشريعية والتنفيذية والقضائية، ولا يتأتى لها الخروج على الأحكام التي تقررها، وإلا ثارت مسؤوليتها على الصعيد الدولي عن الأضرار التي تصيب رعايا الدول الأخرى نتيجة الفرض غير المشروع للضرائب خلافاً لأحكام الاتفاق الدولي^(٢٢).

الخاتمة

بعد الانتهاء من بحث دور الاتفاقيات الدولية في معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي خلصنا الى

بالقانون رقم ٤٢ لسنة ٢٠٠٠. وقد أنضم العراق إلى عدد من الاتفاقيات الإقليمية بهدف الحد من هذه الظاهرة. منها اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية، المصادق عليها بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٥، واتفاقية مزايا وحصانات منظمة العمل العربية، واتفاقية التعاون العربي المشترك لاستخدام الطاقة الذرية في الأغراض السلمية. كذلك انضم العراق إلى عدد من الاتفاقيات الدولية للحد من ظاهرة لازدواج الضريبي الذي ينشأ بين الدول ومراعاة للأعراف والتقاليد الدولية، منها اتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة المصادق عليها بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٤٩^(٢٠)، واتفاقية تفادي الازدواج الضريبي على جعائل حقوق المؤلف والبروتوكول الملحق بها والمصادق عليها بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٨١^(٢١).

وهنا نطرح تساؤل هل اثمرت تلك الجهود التي بذلتها الحكومة العراقية إلى حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي؟ يمكن القول، أن هنالك عدداً غير قليل من المعاهدات



مجموعة من النتائج التي مكننا أن ٤. أن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل قد نص على

أولاً: النتائج

١. أن الازدواج الضريبي الدولي حالة ناشئة عن قيام عدة دول بفرض ذات الضريبة على ذات المال العائد لنفس المكلف في غضون فترة زمنية واحدة.
٢. أتضح أن أهم اسباب نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، تتمثل في عدم دقة صياغة القوانين الضريبية، وتباين الدول واختلافها في أساس فرض الضرائب، إضافة إلى تباينها في تبني المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي.
٣. تبين أن التعدد في فرض الضرائب على الصعيد الدولي هو أمر مشروع طبقاً لقواعد القانون الدولي العام، وأن هذه المشروعية تتأتى من استعمال الدولة لحق السيادة تجاه جميع الاشخاص الذين يرتبطون بها برابطة سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية .
٤. أن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل قد نص على العديد من الاعفاءات كان يستهدف من خلالها تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي لمالها من آثار سيئة على التنمية الاقتصادية والاستثمارات الدولية.
٥. أتضح أن هنالك عدداً غير قليل من المعاهدات الدولية التي استطاع العراق ابرامها أو الانضمام إليها بهدف حل ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي وفض مشكلة تنازع الاختصاص في فرض الضرائب بين الدول مكانياً، وقد اثمرت تلك الجهود في تحقيق تلك الاهداف وعدت تلك القواعد والمبادئ التي جاءت بها تلك المعاهدات حلاً ليجب على السلطات الالتزام بها وهي بصدد ممارستها أوجه نشاطها العام.
٦. أن تفادي الازدواج الضريبي على مستوى التشريعات الوطنية الداخلية يمكن أن يكون بتقيد كل دولة سلطتها المالية من حيث



العمل على إعطاء القوانين الضريبية أهمية خاصة إذ يجب أن تصاغ صياغة دقيقة بحيث لا تكون سبب في نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي

امتدادها إلى خارج الحدود الاقليمية، كأن تعفي رعاياها أو مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً لهم من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الدخل إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون بها تفرض مثل هذه الضريبة.

في ضوء ما تقدم من استنتاجات نوصي بما يلي:

أ- العمل على إيجاد تنسيق دولي عبر أجهزة المنظمات الدولية والاقليمية للقيام بوضع الحلول والمعالجات التي تحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق توحيد الأسس والمبادئ والأنظمة التي يقوم عليها التشريع الضريبي، وعدم تباينها.

ب- العمل على تكثيف الجهود الدولية عن طريق عقد اتفاقيات موحدة مختصة بتوحيد المبادئ الضريبية لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، بحيث تشكل ما يسمى بالتشريع الضريبي الدولي الموحد.



- (١) د. نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، الجامعة الاردنية، عمان، ١٩٨٦، ص١٠٧ .
- (2) Michael.p.Barbar,the law of income tax,sur tax and capital gains tax, London, &maxweel.L.T.D, 1970, p-68.
- (٣) د. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٩٠، ص١٨٦ .
- (٤) د. نائل عبد الرحمن صالح، المصدر السابق، ص٢٥-٢٦. د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب، الموصل، بدون سنة طبع، ص١٥١-١٥٢ .
- (٥) جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، مقال منشور على شبكة المعلومات الانترنت على الرابط التالي:-<http://arab.ency.com.sy/law/detail/163211>
- (٦) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥، ص٣٠٩ .
- (٧) جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، المصدر السابق، نفس الرابط الإلكتروني.
- (8) problems of tax administration in latin america papers and proceedings of conference held in uenos aires, argentina, october,1961, published for the joint tax program by the johns Hopkins press, 1965, p 2-3.
- (٩) د. محمود مرسي فهمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥١، ص١٤ .
- (١٠) د. أحمد ممدوح، الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً. دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٩، ص١٩١. كذلك د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، القاهرة، دار الفكر العربي، ١٩٨٤، ص١٧٩ .
- (١١) د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص١١٦ .
- (١٢) د. نائل عبد الرحمن صالح، مصدر سابق، ص ٢٨ .
- (١٣) د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص١٧٣ .
- (١٤) يختلف مصطلح الاتفاقية عن مصطلح البروتوكول وهو عبارة عن اتفاق ولكنه ذو أهمية أقل من المعاهدة أو الاتفاقية ، ولا يتم أبرامه باسم رؤساء الدول فهو يطلق على المحضر المعد للاتفاقية أو الوثيقة المساعدة للاتفاقية. ينظر: د. صالح يوسف عجينة، محاضرات في القانون الدولي العام، مطبعة الزهراء بغداد، ١٩٥١، ص٣٠٢ وما بعدها.
- (١٥) نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد (١٦٥٦) في ١٩٦٨/١٢/٢٠ .
- (١٦) نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد (٢٧٣٢) في ١٩٧٩/٩/٢٤ .
- (١٧) نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد (٢٢٠٠) في ١٩٧٢/١١/٢٢ .
- (١٨) نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد(٢٦٤٤) في ١٩٧٨/٣/٢٠ .

- (١٩) ينظر البند (ب) من الفقرة أولاً من المادة (٧) من ميثاق مجلس الوحدة الاقتصادية الذي نص على (تلافي ازدواج الضرائب والرسوم على المكلفين من رعاية الدول المتعاقدة)
- (٢٠) أشار إليها د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف الاسكندرية، ١٩٥٩، ص ٧٤٥.
- (٢١) نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد (٢٨٣٧) في ١٥/٦/١٩٨١
- (٢٢) د. عصام العطية، القانون الدولي العام، ط١، مطبعة السنهوري، بغداد، ٢٠١٥، ص ٢٩٨-٢٩٩، ١

المصادر

أولاً: الكتب

١. د. أحمد ممدوح، الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً. دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٩.
٢. د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
٣. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥.
٤. د. صالح يوسف عجينة، محاضرات في القانون الدولي العام، مطبعة الزهراء بغداد، ١٩٥١.
٥. د. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٩٠.
٦. _____، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب، الموصل، بدون سنة طبع.
٧. د. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، القاهرة، دار الفكر العربي، ١٩٨٤.
٨. د. نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها، الجامعة الاردنية، عمان، ١٩٨٦.
٩. د. محمود مرسي فهمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥١.
١٠. د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ط١، دار المعارف الاسكندرية، ١٩٥٩.
١١. د. عصام العطية، القانون الدولي العام، الطبعة الاولى، مطبعة السنهوري، بغداد، ٢٠١٥.



ثانياً: البحوث والمقالات

جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، مقال منشور على شبكة المعلومات الانترنت على الرابط التالي:

<http://arab-ency.com.sy/law/detail/163211>

ثالثاً: الاتفاقيات والمواثيق الدولية

١. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمنع التهرب من الضرائب المعقودة بين العراق ومصر .
٢. اتفاقية تبادل الإعفاء الضريبي لمؤسستي النقل الجوي (العراقية - الأردنية) ومنتسبي كل منهما.
٣. اتفاقية الازدواج ومنع التهرب الضريبي بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية.
٤. اتفاقية تجنب الازدواج ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية .
٥. اتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية .

رابعاً: القوانين

١. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل.
٣. قانون المجموعة العامة للضرائب الفرنسية.

خامساً: المصادر الاجنبية

- 1- Michael.p.Barbar,the law of income tax,sur tax and capital gains tax, London, &maxweel.L.T.D, 1970.
- 2- problems of tax administrationin latin america papers and proceedings ofconference held in uenos aires, argentina, october,1961, published for the joint tax program by the johns Hopkins press, 1965.

