

## الازدواج الضريبي الدولي

### وسبل علاجه

## *International Double Taxation*

## *and the Methods Treat*

م.د. نور حمزة حسين

كلية القانون

الجامعة المستنصرية

**Dr. Noor Hamza Husean**

**Collage of Law**

**Mustansiriyah University-**

**[drnooraldadarage@gmail.com](mailto:drnooraldadarage@gmail.com)**

### ملخص

ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي اصبحت من المشاكل المهمة التي تعاني منها الدول وذلك بسبب تحمل المكلف الى دفع ضريبة ذاتها على نفس المادة الخاضعة للضريبة من قبل عدة دول مما اثر ذلك سلبا , على التجارة الدولية وامام الاستثمارات الاجنبية بسبب كثرة الدول التي تدعي اختصاصها بفرض الضريبة.

**الكلمات الافتتاحية :** الازدواج الضريبي . الضرائب , الاتفاقيات الدولية

### Abstract

The Phenomena of Double Taxation becomes a problem that all countries suffer from it specially developing countries where the double taxation becomes an obstacle before investments. Thus the world countries attempt to find a solution or this problem through national and international agreements

**Keywords:** Double Taxation ,Taxes , international agreements

## المقدمة

### Introduction

أصبح الازدواج الضريبي الدولي من اهم المشاكل التي تؤثر على العلاقات الاقتصادية الدولية، ذلك نتيجة لمضاعفة العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف الدولي، مما يؤثر ذلك على الاستثمارات الأجنبية وان مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ينتج عنها مشكلة لا تقل خطورة عنها وهي التهرب الضريبي والغش الضريبي لذا حاولت دول إيجاد حل لهذه الظاهرة عن طريق الاتفاقيات الوطنية والدولية لمعالجته والحد منه.

### إشكالية البحث

تكمن إشكالية البحث في بيان المشكلات التي يسببها الازدواج الضريبي الدولي، والذي يمثل عقبة امام الاستثمارات الأجنبية والدراسة القادمة سوف تجيب عن التساؤلات الآتية:

- ما هو الازدواج الضريبي الدولي.
- ما هي الطرق الوطنية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي.
- ما هي الطرق الدولية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي.

### منهجية البحث

تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج التحليلي والوصفي و اعتمد الباحث على المنهج الاستدلال المنطقي الذي يعتمد على تجميع الملاحظات، والمنهج الاستقرائي.

### رابعا/ هيكلية البحث

تم تقسيم هذا البحث الى مبحثين خصصنا المبحث الأول منه لمفهوم الازدواج الضريبي الدولي اما المبحث الثاني تناولنا فيه طرق علاج الازدواج الضريبي الدولي.

## المبحث الأول

### مفهوم الازدواج الضريبي

#### The concept of double taxation

أن الضريبة هي مظهر من مظاهر سيادة الدولة في إقليمها وراعاها وتفرض الضريبة على جميع المواطنين والمقيمين خارج الدولة, طبقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي, وقد يؤدي هذا الأمر تعرض بعض الأفراد لدفع الضريبة مرتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة لأكثر من سلطة مالية وهنا قد يحدث الازدواج الضريبي, لذا لأهمية هذا الموضوع سوف نبحت في المطلب الأول تعريف الازدواج الضريبي وتناول في المطلب الثاني أنواع الازدواج الضريبي.

### المطلب الأول

#### تعريف الازدواج الضريبي

تعد مشكلة الازدواج الضريبي من المشاكل المهمة التي شغلت اهتمام المفكرين والكتاب الاقتصاديين وكتاب المالية العامة وذلك نظراً لنتائج الخطرة المترتبة على الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية.

لذا تعددت المفاهيم الخاصة بالازدواج الضريبي، فالازدواج في اللغة العربية هو المزوج إلى مزدوج الثمر (في علم الأحياء) النبات الذي يحمل نوعين من الثمار مختلف الصفات ومزدوج اللون لنبات الذي يحمل في حالات نادرة أزهاراً ذات لون يختلف عن لون أزهاره الأخرى<sup>(١)</sup>.

أما اصطلاحاً فليس هناك اتفاق ما بين الكتاب على تعريف الازدواج الضريبي فقد عرف بعض الكتاب الازدواج الضريبي (بأنه فرض الضريبة أكثر من مرة عن ذات الشخص أو ذات المال)<sup>(٢)</sup>, وعرفه البعض الآخر بأنه (الحالة الناشئة عن إصابة نفس المال أو الممول بالضريبة مرتين في نفس الوقت الذي لا يوجد فيه غير سبب واحد يبرر تحصيل الضريبة واحدة أو تحصيل عدة ضرائب، ولكن كل منها تصيب جزءاً مختلفاً من نفس المال)<sup>(٣)</sup>. وما هو جدير بالذكر لا يوجد تعريف منضبط ومتفق عليه بين كتاب المالية العامة الازدواج الضريبي ويمكن تعريفه بأنه فرض الضريبة نفسها مرتين على نفس المكلف والمال وفي أثناء السنة نفسها. وعلى ضوء التعريف سابق لا بد لنا أن نبين شروط الازدواج الضريبي وهي على النحو الآتي:

### أولاً : وحدة الشخص الخاضع للضريبة :

أن مشروط الازدواج الضريبي أن يكون الشخص الخاضع للضريبة أن يتحمل الضريبة أكثر من مرة وأن هذا الأمر لا توجد فيه مشكلة لأشخاص الطبيعيين، لكن الأمر يختلف مع الأشخاص الاعتبارية مثل الشركات لكونها لديها شخصية قانونية مستقلة عن شخصه الأشخاص المكونين لها، وأرباح الشركة هي نفسها التي توزع بها المساهمين؛ إذ يخضع المساهم للضريبة مرتين مرة على الشركة بعدها شخصية مستقلة، ومرة أخرى على رأس مال المساهمين في الشركة<sup>(٤)</sup>.

وهنا نكون أمام ازدواج ضريبي لأن المساهم يتحمل الضريبة مرتين مرة عن أرباح الشركة ومرة عن أرباح كإنسان كشخص طبيعي وهذا النوع من الازدواج يسمى بـ الازدواج الاقتصادي لأنه لا يعد ازدواج ضريبي من ناحية القانونية<sup>(٥)</sup>.

### ثانياً : وحدة المال الخاضع للضريبة :

لا يمكن ان يتحقق الازدواج الضريبي بأن تفرض الضريبة على الشخص أكثر من مرة، بل يجب أن تكون هناك ضربتين متشابهتين تفرض على المال نفسه، ويجب أن يتحقق شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة لكي نكون أمام ازدواج ضريبي ويجب أن نفرق بين الازدواج الضريبي وتكرار الضرائب مثلاً الضرائب الكمركية فهي تفرض عند عبور البضاعة حدود الدولة الواحدة، فإذا عبرت البضاعة نفسها حدود ثلاث أو اربع دول فرضت الضريبة الكمركية عليها في كل دولة من هذه الدول ولا يمكن القول في هذه الحالة أننا أمام ازدواج ضريبي على الرغم من وحدة المادة الخاضعة للضريبة وحدة الضريبة نفسها وذلك بسبب الواقعة المنشئة للضريبة هي عبارة عن اعمال قانونية أو مادية قد تكررت بعبور البضاعة حدود أكثر من دولة<sup>(٦)</sup>.

### ثالثاً : وحدة الضريبة المفروضة :

ويقصد بوحدة الضريبة المفروضة هي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر الشروط الأخرى أكثر من مرة على نفس المال، أما إذا أذفع المكلف ضريبة عن الأرباح الصافية عن دخله ثم دفع ضريبة الدمغة او ضريبة ما يتداوله من أموال فلن يكون هناك ازدواج ضريبي رغم أن المكلف واحد والمال واحد بل نكون أمام تعدد للضرائب؛ إذ يقع الازدواج الضريبي في حالة قيام الدولة (أ) بفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح ناتج عن النشاط

الذي يمارسه المكلف في اقليمها وتفرض الدولة (ب) أمام نفس الضريبة على المكلف نفسه وعلى نفس المال باعتباره جزءاً من أرباح المركز الرئيس للمنشأة الموجودة فيها<sup>(٧)</sup>.

#### رابعاً : وحدة المدة الزمنية :

ويقصد بهذا الشرط هو أن يتم فرض الضريبة مرتين أو أكثر في نفس المدة، فإذا فرضت الضريبة على الدخل المكلف في سنة معينة ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في السنة التالية فأننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي وذلك بسبب اختلاف المدة فمثلاً زوال المكلف نشاطاً تجارياً في دولة معينة أثناء سنة ٢٠٠٠ وسدد الضريبة عن أرباح تلك السنة ثم انتقل في سنة ٢٠٠١ إلى دولة أخرى وباشر فيها نشاطه التجاري وسدد الضريبة عن أرباح تلك السنة لم يكن هناك ازدواج ضريبي<sup>(٨)</sup>.

### المطلب الثاني

#### أنواع الازدواج الضريبي

أن الازدواج الضريبي قد يحدث بعدة أنواع، واستناداً إلى ذلك سنتناول بحث كل نوع على حدة وهي كالآتي :

#### أولاً : الازدواج الضريبي المقصود والغير المقصود :

##### ١- الازدواج الضريبي المقصود :

قد يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي عن قصد من خلال النص عليه في التشريعات الضريبية، ويعرف الازدواج الضريبي المقصود بأنه ((هو الازدواج الذي قصده المشرع أي يتعمد إحداثه داخل الدولة لتحقيق أغراض معينة قد تكون مالية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية))<sup>(٩)</sup>. والازدواج الضريبي المقصود هو اتجاه نية المشرع إلى إحداثه لتحقيق أغراض معينة، وهي كالآتي:

أ- الحصول على إيرادات إضافية : وذلك من خلال قيام المشرع الضريبي بفرض ضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الأصلية بهدف تحقيق مزيد من الإجراءات المالية للدولة أو زيادة العدالة الضريبية، أو بهدف سد عجز مؤقت في الموازنة العامة للدولة<sup>(١٠)</sup>.

ب- الحد من ارتفاع الدخل : قد يسعى المشرع لأحداث الازدواج الضريبي المقصود داخل الدولة وذلك من أجل الحد من ارتفاع الدخل، من خلال فرض ضريبة على أصحاب دخول معينة

علاوة على الضرائب التي تفرض على كافة المكلفين بحيث ينشأ هنا أزواج الضريبي المقصود، لفئة معينة من المكلفين<sup>(١١)</sup>.

ج- يصبح النظام الضريبي المفروض وذلك عن طريق فرض ضريبة شخصية إضافية على الدخل، من أجل أن يكون هناك تناسب ما بين عبء الضريبة، ومقدرة الأفراد على دفع ضريبة وذلك من خلال فرض ضريبة عامة على الدخل فضلاً عن الضرائب النوعية المفروضة عليه<sup>(١٢)</sup>.

د- فرض ضريبة على رؤس الأموال الأجنبية المستثمرة داخل البلد وذلك للحد من تدفق الاستثمارات الأجنبية داخل البلد وكذلك من اجل محاربة الأنشطة الغير مرغوب فيها اقتصادياً وذلك من خلال فرض ضريبة إضافية على أرباح الشركات أو المشروعات أو المنتجات الكحولية أو السكائر بهدف الحد من انتاجها أو تقليل من استهلاكها من خلال منعها بطريقة مقنعة دون أن يؤدي قرار المنع إلى حدوث أزمات سياسية داخلية تؤثر على الوضع السياسي والاستقرار الأمني للبلد<sup>(١٣)</sup>.

هـ- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل، على رعايا الدول الجنبية.

### ثانياً : الازدواج الضريبي الغير المقصود :

أن هذا النوع من الازدواج الضريبي يكون عكس الازدواج الضريبي المقصود، حيث يحصل دون قصد من المشرع الضريبي، ويحصل نتيجة عدم تناسق في النظام الضريبي داخل الدولة وخاصة دول الاتحادية<sup>(١٤)</sup>، وقد يحدث نتيجة قيام كل دولة بفرض الضرائب وذلك بما لها من حق سيادة والسلطان على اقليمها دون الأخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه الضريبة تفرض من قبل دولة أخرى، وأن الازدواج الضريبي الدولي في غالب يكون غير مقصود ويرجع إلى سيادة الدولة في فرض الضريبة.

### ثالثاً : الازدواج الضريبي الداخلي :

ويقصد به (( هو الازدواج الذي بنفس داخل الدول الواحدة إذا كانت السلطات المالية التي تفرض الضرائب بين الوعاء الواحد تابعة للدولة الواحدة، أيا كان شكل هذه الدولة، سواء كان دولة اتحادية أو موحدة))<sup>(١٥)</sup>. أي أن الازدواج الضريبي الداخلي يفترض توفر شروط داخل الدولة أي كان شكلها القانوني، كما هو الحال قيام السلطة المختصة في فرض الضرائب على الدخل إلى جانب الضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل، وكذلك يتحقق الازدواج الضريبي الداخل في الدول الاتحادية عندما يجب الفرد نفسه مطالب بتسديد الضريبة إلى سلطة الاتحادية وسلطة الاقليم<sup>(١٦)</sup>.

### رابعاً: الازدواج الضريبي الدولي :

يتحقق هذا النوع من الازدواج، عندما تقوم دولتنا أو أكثر بفرض ذات الضريبة أو فرض ضريبة، من ذات النوع على الوعاء نفسه وعلى المكلف نفسة خلال نفس السنة حسب ما تقتضيه المصلحة الوطنية لكل دولة بتوفير الموارد المالية لخزانتها، دون الأخذ بالاعتبار قد تكون هذه الضريبة نفسها مفروضة من دولة أخرى<sup>(١٧)</sup>.

ويعرف الازدواج الضريبي الدولي بأنه ((الازدواج الذي تحقق أركانه وشروطه أكثر من دولة، وذلك عندما يخضع المكلف لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وجود الواقعة المنشئة الضريبة))<sup>(١٨)</sup>.

أو أنه ((وقد تمتع كل دولة بحرية تقرير نظامها الضريبي الخاص بها، وممارستها لحقوق السيادة الضريبة والتي قد تتجاوز نطاق إقليمها، إلى تحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي))<sup>(١٩)</sup>.

فنادراً ما تقوم الدولة عندما تضع تشريع ضريبي أو تقوم بتعديل ضريبي تراجع التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى، وهذا ما سمي مبدأ السيادة الإقليمية للضريبة الذي يتيح للدولة اتخاذ السلطات المطلقة في إقليمها وتمتعها بحق السيادة في وضع نظامها الضريبي وفق لمصالحها الوطنية.

### المطلب الثالث

#### أسباب الازدواج الضريبي الدولي

ترجع أسباب ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي من بداية ظهور فكرة الضريبة باعتبارها كمورد مالي مهم تعتمد عليه الدول في تمويل ميزانية الدولة، وأصبحت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي مشكلة حقيقية عندما بدأ الأفراد بالتنقل خارج حدود دولتهم الأصلية، ويمارسون النشاط الاقتصادي<sup>(٢٠)</sup>.

فبدأت تنشط حركة انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى دولة أخرى بقصد الاستفسار، وأن ممارسة كل دولة حق سيادة في فرض الضرائب من دون الأخذ بالاعتبار للتشريعات الأخرى للدول من أجل تحقيق مصلحتها الوطنية وزيادة حصيلة الضرائب فأصبحت مشكلة الازدواج الضريبي تثير اهتمام الكتاب والباحثين من أجل إيجاد الحل لها ولعل أهم الأسباب الازدواج الضريبي الدولي هي كالاتي :

أولاً: اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي : هناك عدة معايير تعتمد عليها الدول في إصدار تشريعاتها ومن ثم يختلف نظام الإخضاع الضريبي للدول حسب هذه المعايير والتي هي كالاتي :

١- معيار التبعية السياسية تعتبر الجنسية هي الأساس الذي يقوم عليه كيان الدولة واستمرارها والذي بمقتضاه يتم التوزيع القانوني للأفراد في المجتمع الدولي والذي بمقتضاه تم تحديد انتماءات الأفراد من كل دولة باعتبار أن هؤلاء الأفراد يكونون ركن الشعب<sup>(٢١)</sup>. وعموماً فإن الجنسية تعرف بأنها (رابطة سياسة وقانونية تربط الشخص بدولة معينة فهي رابطة قانونية لأنها تجعل الشخص أحد أفراد الشعب والذي يعبر عنه بالمواطنة وما يترتب على هذه الصفة العديد من الحقوق المدنية والسياسية والاقتصادية والالتزامات كالتزام بدفع الضريبة وأداء الخدمة العسكرية<sup>(٢٢)</sup>).

ولقد أستقر فقه القانون الدولي على أن اكتساب الشخص للجنسية الدولة أما لحظة ولادته على أساس حق الإقليم أي لحظة ولادة الشخص على إقليم الدولة يكتسب جنسيتها أو على أساس

حق الدم<sup>(٢٣)</sup> أي أن الفرد يكتسب الجنسية الدولية التي ينتمي إليها بمجرد ميلاده أي أن أساس الجنسية، هو الأصل العائلي الذي ينحدر منه الفرد والنسب الذي هو أساس اكتساب الجنسية بناء على حق الدم هو عادة النسب من الأب<sup>(٢٤)</sup>.

أذن فإن ارتباط الشخص سياسياً بالدولة التي يحمل جنسيتها وينتمي إليها، فبتالي يكون خاضع لقوانينها ويتحمل كافة ما يترتب عليه من التزامات مالية<sup>(٢٥)</sup>.

على الرغم من مزايا مبدأ التبعية السياسية لكن لا يخلو من العيوب، وهي كالاتي :

١- أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى إعفاء الأجانب من ضريبة على الرغم أنهم مقيمون في البلد وتمتعهم بالحماية والرعاية الاجتماعية والاقتصادية لكن من ناحية الاخضاع للضريبة فلا يتم إخضاعهم للضريبة على الأموال التي يتم الحصول عليها خارج البلد وهذا يؤدي إلى خسارة مالية للدولة<sup>(٢٦)</sup>.

٢- ويؤخذ عند الأخذ بفكرة التبعية السياسية إلى أنها تعارض فكرة العدالة الضريبية من ناحية أنها تؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي من خلال فرض الضريبة على المواطن الذي يعمل في الخارج<sup>(٢٧)</sup>.

٣- أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى إرهاق مالية الدولة لأن من المستحيل على الإدارة مراقبة الدخل وتحققه وربط الضريبة عليه وتحيلها<sup>(٢٨)</sup>.

**ثانياً: التبعية الاجتماعية :** وتعرف بالمواطن أو الإقامة أي أن توطن الشخص داخل البلد مما يجعله بالولاء لتلك الدولة بغض النظر عن جنسيته وبالتالي يترتب عليه التزامات ويتمتع بالحقوق تلك الدولة وعرف القانون المالي المواطن (هو فرض الضريبة على الدخل، بغض النظر عن مكان تحققه طبقاً للنظام القانوني السائد في مقر إقامة الشخص المالي صاحب الدخل)<sup>(٢٩)</sup>. والإقامة المقصودة هنا هي الإقامة العادية وليست الإقامة الطارئة مثل إقامة السائح، ولتحقيق شرط الإقامة لا بد من توافر ركنين، الأول ركن النية الإقامة للشخص داخل الدولة أي أن شخص يقيم في البلد دون أن يكون هناك غرض أو عمل بمجرد انتهائه ينوي المغادرة ففي هذه الحالة لا يعد مقيماً<sup>(٣٠)</sup>، أما الركن الثاني من شروط الإقامة الوجود الطبيعي للشخص الأجنبي أي أن يتواجد الشخص داخل بلد بمدد معينة تتخللها مدد غياب، ولا يوجد هناك رابط بين الإقامة والجنسية فيحق للشخص إقامة ببلد معين على الرغم من أنه يجوز الإقامة في بلد الجنسية<sup>(٣١)</sup>.

أن الأخذ بهذا المبدأ يحقق ازواج ضريبي دولي من خلل فرض الضريبة على الشخص بسبب تعدد أماكن الإقامة لديه، أن بموجب هذا المبدأ يؤدي إلى أحقية الدولة بفرض الضريبة على الشخص الذي أقام عندها وأخذها موطن له.

## ٢- مبدأ التبعية الاقتصادية :

أخذت لجنة الخبراء الاقتصاديين بكفرة التبعية الاقتصادية عندما وجدت فكرة التبعية السياسية أقل قبولاً في فرض ضريبة، وقد ضمنت هذه الفكرة تقريرها المقدم إلى العصابة من أجل حل مسائل الازدواج الضريبي<sup>(٣٢)</sup>، وتعرف التبعية الاقتصادية (هي عبارة عن العلاقة التي تنشأ بين الشخص والدولة بحكم مساهمته في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتلك الدولة)<sup>(٣٣)</sup>.

وبموجب هذا المعيار تم فرض الضريبة على كل دخل ينشأ داخل الدولة بغض النظر إذا كان صاحب الدخل يقيم داخل الدولة أم لا<sup>(٣٤)</sup>. أن مبدأ التبعية الاقتصادية لم يخلو من النقد من حيث وأن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تعدد الضرائب من الأشخاص بسبب تكون الإيرادات لديه في أكثر من دولة، وأن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى الازدواج الضريبي دولي إضافة إلى صعوبات إدارية جمة من حيث تتبع الإدارة أموال المكلفين ومقدار دخله الحقيقي الخاضع للضريبة، وتكليف الإدارة مصاريف باهظة وأن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى ظلم المكلفين لأنهم يتحتم عليهم بدفع ضريبة على الدولة التي يعيشون فيها حتى لو كان الدخل ناتج في دولة أخرى وهذا يؤدي إلى عدم تشجيع الاستثمار رؤى الأموال الجديدة في البلد<sup>(٣٥)</sup>.

ولا بد لنا أن نتكلم عن موقف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٧٢ المعدل من هذه المعايير , نجد ان مشرنا أخذ بمعايير الثلاث كأساس لفرض الضريبة فأخذ بمعيار الإقامة عندما ذكر كلمة العراقي وعرفه بأنه (العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل)<sup>(٣٦)</sup> وهذا يعني أن العراقي يخضع للضريبة عن الدخل المتحقق في العراق وخارجه، واستعمال معيار الجنسية لتمييز بين العراقي المقيم وغير المقيم<sup>(٣٧)</sup>، عندما نص على (غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي سكن العراق)<sup>(٣٨)</sup> فيخضع الغير العراقي للضريبة عن الدخل المتحقق داخل العراق فقط، وأخذ بمعيار الموطن عندما نص على (أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً، وكان له موطن دائم)<sup>(٣٩)</sup>.

### ثانياً : تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي :

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي بسبب تعدد الضوابط الإخضاع الضريبي، من أجل تحصيل أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات وذلك من خلال فرض الضريبة على دخول الأشخاص المقيمين في كل دولة بغض نظر عن مصدرها، وعلى دخول الأشخاص غير مقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في كل دولة.

فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي، لكن المكلف وضع في مشكلة الازدواج الضريبي دولي بسبب خضوعه في الوقت نفسه إلى ضريبة الإقامة والمصدر<sup>(٤٠)</sup>.

### ثالثاً : اختلاف التنظيم الفني للضرائب :

أن اختلاف التنظيم الفني للضرائب بين دول يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي، وذلك من خلال قيام بعض دول تبني النظام الشخصي في فرض الضريبة على الدخل الإجمالي، وقد تأخذ بعض الدول بطابع الجنسية على الضرائب العامة على الدخل، وأن هذا التباين في التنظيم الفني للضرائب ، يكون بسبب مهم في حدوث الازدواج الضريبي الدولي<sup>(٤١)</sup>.

### رابعاً : اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية :

اختلاف التشريعات الضريبية للدول حول مصطلحات الفنية للضريبة مثلاً مصطلح الإقامة، حيث أعتبر البعض أن الإقامة تحدد على امتلاك المكلف، المسكن، أو أن يقيم بصفة دائمة، أو غير ذلك من المفاهيم التي يهتم على أساسها فرض الضريبة وأن هذا التباين في المصطلحات القيمة للضريبة يؤدي إلى خلق ازدواج ضريبي دولي، بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة<sup>(٤٢)</sup>.

### خامساً : الشركات الأجنبية :

ظهرت في الآونة الأخيرة ظهور شركات دولية عملاقة تزاوّل أعمالها في مختلف دول العالم برؤوس أموال ضخمة وميزانية ضخمة ما أدى ذلك إلى احداث ازدواج ضريبي دولي بسبب تسابق الدول حول أحقيتها بفرض ضريبة عليها<sup>(٤٣)</sup>.

#### سادساً : حرية تداول رؤوس الأموال :

أن الرغبة في التطور والعمل أدى إلى توسع الاستثمار الذاتي ليصبح استثمار دولي، ما أدى ذلك إلى نشأة روابط اقتصادية ومالية وثيقة بين الدول المختلفة<sup>(٤٤)</sup>.

#### سابعاً : الضرائب الجديدة :

رغبة الدول في زيادة إيراداتها وسد نفقاتها وذلك عن طريق فرض ضرائب جديدة على المكلف أي كان مصدر الدخل مصدره من دخل البلد أو من خارج مما أدى ذلك إلى ظهور الازدواج الضريبي بشقيه الداخلي والدولي<sup>(٤٥)</sup>.

### المبحث الثاني

#### آثار الازدواج الضريبي الدولي وطرق تفاديه

#### The effects of double taxation interionally

#### And ways to avoid it

لقد شهد العالم منذ القرن الماضي، توسعاً اقتصادياً كبيراً واتسعت العلاقات الاقتصادية بين الدول، وفي وسط هذا التطور التكنولوجي والمعلومات، لم تتقي القوانين والنظم الضريبية للدول، بل ظلت كل دولة متمسكة بسيادتها الضريبية، مما أدى ذلك إلى ظهور العديد من المشاكل المالية وأبرزها مشكلة الازدواج الضريبي، الذي يمثل عقبة كبيرة أمام التجارة وأمام الاستثمار، بسبب كثرة الدول التي تدعي اختصاصها بفرض الضريبة، مما سبب ذلك إلى مضاعفة العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف. أن أمام هذه المشاكل الاقتصادية والمالية أدت أمر معالجة الازدواج الضريبي في غاية الأهمية وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين نتناول في المطلب الأول آثار الازدواج الضريبي دولي أما المطلب الثاني سوف نخصه إلى طرق علاج الازدواج الضريبي الدولي.

### المطلب الأول

#### آثار الازدواج الضريبي الدولي

أن ظاهرة الازدواج الضريبي هي ظاهرة جديدة على المجتمع الدولي حيث كانت هذه الظاهرة قليلة الأهمية في الماضي، لأن ضرائب القديمة كانت أولية، وأن النفقات دولة كانت أقل مما هو عليه في الوقت الحاضر، وكانت هجرة الناس من دولة إلى أخرى قليلة، لكن في الوقت

الحالي أصبح الازدواج الضريبي مشكلة تنعكس آثارها على التجارة الخارجية، وعلى العدالة الضريبية ، ولأهمية هذا الموضوع سوف نتناوله في فرعين، الأول منه آثار الازدواج الضريبي الدولي المباشرة، أما في الفرع الثاني نتناول آثار الازدواج الضريبي دولي غير المباشرة.

### الفرع الأول

#### آثار الازدواج الضريبي الدولي المباشر

ينتج عن الازدواج الضريبي الدولي آثار سلبية مباشرة وهي كالآتي :

#### أولاً : آثار الازدواج الضريبي الدولي على التجارة الدولية :

أن التجارة الدولية أهمية كبيرة في الوقت الحاضر، كما لها دور في إقامة العلاقات الاقتصادية بين الدول، كما لها دور مهم في توفير السلع والخدمات بنفقة أقل مما لو كانت تم إنتاجها محلياً، إضافة ما توفره التجارة الدولية في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول؛ إذ إن ميزة التجارة الخارجية تجعل من كل دولة تستفاد من مزايا الدول الأخرى بحسب ما تتميز به هذه الدول من صناعة أو زراعة أو معادن<sup>(٤٦)</sup>.

أن الازدواج الضريبي الدولي يمارس آثار سلبية على التجارة الخارجية من حيث استنفاد جزء من أرباح الشركات التي يكون لها نشاط اقتصادي في أكثر من دولة، ما يسبب ذلك آثار ضارة على نشاط الاقتصادي للشركات الدولية، وعرقلة العمل والإنتاج والمشاريع والمبادلات التجارية بين دول.

#### ثانياً : عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال :

يؤدي الاستثمار الأجنبي دوراً مهماً، بعدّه احد المصادر المهمة في تمويل الاقتصاد الوطني، لما يجلبه للدول من عملة صعبة فإن أي عملية عرقلة الاستثمار يؤدي إلى تهديد كبير للاقتصاد الوطني للدولة، أن الازدواج الضريبي يشكل عائق كبير أمام حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية وأمام الاستثمار، وذلك بسبب إخضاع رؤوس الأموال المنقولة للضريبة في دولة محل الاستثمار، إضافة إلى خضوعها للضريبة في دولة موطن المستثمر مما يؤدي إلى ذلك إلى تراكم الضرائب التي يتحملها المستثمر، وانتقاص عوائد رؤوس الأموال مما يؤدي ذلك إلى إضعاف انتقال رؤوس الأموال<sup>(٤٧)</sup>.

أن أهم العناصر التي تؤثر على الاستثمار الحوافز الضريبية حيث يعد الإعفاءات الضريبية التي لها دور فعال في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وحماية المشروعات الجديدة عن طريق مساعدتها في تقليل نفقاتها<sup>(٤٨)</sup>.

### ثالثاً : أثر الازدواج الضريبي على العدالة الضريبية :

يقصد بالعدالة الضريبية بأنها (أحد الأهداف التي تلاقي قبولاً عاماً في جميع المجتمعات وان يتم الاقتصاد لا يستطيع أن يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم)<sup>(٤٩)</sup>. وعرفت كذلك بأنها ((هدف من أهداف السياسة المالية))<sup>(٥٠)</sup>.

أن العدالة الضريبية تقوم أو تعتمد على نظرية ((التضامن الاجتماعي)) حيث تتحقق العدالة من خلال مساهمة أفراد المجتمع في النفقات العامة حسب المقدرة المالية لكل فرد وذلك من خلال فرض الضرائب التصاعديّة عن الدخل أي يزداد فرض الضريبة على الأفراد إذا زاد الدخل وبالعكس تقل أو تنخفض الضريبة إذا انخفض الدخل، ومن ثمّ أن تطبيق هذا المبدأ يساعد على نقل الفوارق الاجتماعية بين أفراد المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل<sup>(٥١)</sup>.

أن الازدواج الضريبي الدولي يسبب الإخلال بمبادئ العدالة وذلك من خلال خضوع المكلف للضريبة، أكثر من مرة، خلال نفس الفترة، على نفس المال، مما يؤدي ذلك إلى الإخلال الواضح والصريح بمبدأ المساواة أمام الضريبة وعدم تحقيقه مما يؤدي إلى خلو النظام الضريبي من ركن مهم إلا وهو العدالة الضريبية، والتي تقتضي مساواة الأفراد أمام الضريبة وأن هذا الظلم يتحقق في الأشخاص المستثمرون؛ إذ يكون العبء الضريبي للمستثمر في أكثر من مكان سواء أكان داخل الدولة أو خارجها.

### الفرع الثاني

#### أثار الازدواج الضريبي الدولي غير المباشر

يترتب على الازدواج الضريبي الدولي، أثار غير مباشرة وهي كالآتي :

أولاً : التهرب الضريبي : أن الازدواج الضريبي دولي يكون أحد الأسباب المهمة في تشجيع المكلفين بالضريبة على التهرب الضريبي منها أو تجنبها، وذلك بسبب تطور المكلف بالظلم وعدم العدالة الضريبية وتمثل عبأ الضريبة المفروضة عليه من خلال استخدام أساليب مشروعة أو غير مشروعة، مما يؤثر ذلك سلباً على حصيلة الدولة من الضرائب وعدم قدرتها على تمويل

الخزانة العامة مما يدفع الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة من أجل سد النقص الحاصل لديها<sup>(٥٢)</sup>.

ثانياً : التنافسية الجبائية الدولية : أن الدول تسعى إلى تشجيع الاستثمار الضريبي وذلك عن تطبيق التنافسية الجبائية وهي (إجراء ضريبي) يقوم به الدول من جانب واحد من أجل تشجيع الاستثمار أو لتوسيع وعاء الضريبة، ذلك من خلال تشجيع الاستثمار أو لتوسيع وعاء الضريبة، ذلك من خلال تخفيض الضريبة، أو عن طريق منح الإعفاءات الضريبية وتلجأ الدول إلى تطبيق هذا الإجراء الضريبي بسبب الازدواج ضريبي ومن أجل تقليل حدة الازدواج الضريبي على المستثمرين ومن أجل جذب المستثمرين إليها مما يؤدي إليها الاستثمار بمنافع جمة وهي توفير عملة صعبة وخلق فرص عمل وإنتاج لديها<sup>(٥٣)</sup>.

## المطلب الثاني

### طرائق معالجة الازدواج الضريبي الدولي

ان الازدواج الضريبي الدولي، يعد أهم العقبات التي تقف بوجه التجارة الدولية والاستثمارات الأجنبية وأثار ضارة على الاقتصاد القومي بصورة عامة، وذلك بسبب تحميل المستثمر الأجنبي عبئاً إضافياً من الضريبة إلى جانب العبء الأصلي وذلك من خلال دفع ضريبة في دولة الموطن وضريبة أخرى في دولة المصدر مما يؤدي إلى ضياع جزء من الأرباح، مما يؤدي ذلك إلى أحكام المستثمرين الأجانب من توظيف أموالهم خارج البلاد، لذلك اتخذت الدول والهيئات والمؤتمرات والمنظمات الدولية خطوة تظم هذا المطلب إلى فرعين حيث سوف نتناول في الفرع الأول الطرق الداخلية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ، أما الفرع الثاني الطرق الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي.

## الفرع الأول

### الطرائق الداخلية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

يمكن للدول أن تتلافى الازدواج الضريبي الدولي عن طريق إجراءات تشريعية-داخلية تتخذها من تلقاء نفسها، من أجل أن تجنب مواطنيها الوضع في مشكلة الازدواج الضريبي ودفع الضريبة مرتين وهذه الطرق هي كالاتي:

**أولاً : الخصم الضريبي :**

وبموجب هذه الطريقة تخصم دولة الإقامة أو الموطن، جميع الضرائب التي يحصل عليها المكلف عن الدخل، الناتجة من مصادر أجنبية، من قيمة الضريبة التي تطالبه بها، أو أن تطبيق نظام الخصم الضريبي لا بد أن يقدم المكلف الوثائق والمستندات التي تدل على دفعه للضريبة في دولة مصدر دخل ولقد تم تطبيق الخصم الضريبي في الكثير من التشريعات الضريبية للدول كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية التي تقضي بفرض ضريبة على جميع الدخل التي يصل عليها الرعايا الأمريكيين بصرف النظر عن إقامتهم أو موطنهم، وبنفس الوقت يسمح التشريع الغربي الأمريكي للشركات الأمريكية والرعايا الأمريكيين والأجانب المستوطنين على أساس المعاملة بالمثل أن يخضروا من مقدار الضريبة الأمريكية المستحقة على دخولهم من مجموع الضرائب التي دفعت في أية دولة، أجنبية أخرى، نرى المشرع الأمريكي عالج الأزواج الضريبي وبالوقت نفسه لم يتنازل عن حقه في فرض الضريبة<sup>(٥٤)</sup>

كذلك لجأ إلى طريقة الخصم الضريبي لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي المشرع الانجليزي منذ سنة ١٩٥٠ وذلك بتشريع القانون المالي، وكذلك المشرع الهولندي الذي طبق نظام الخصم الضريبي في عام ١٩٤١<sup>(٥٥)</sup>. والذي نص على تمتع بالخصم الرعايا الهولنديين والمستوطنين بها والأجانب الذين لا تقل مدة إقامتهم عن خمس سنوات، بشرط المعاملة بالمثل من جانب دولهم وذلك بتمتعهم بخصم ضريبي عن ضرائب الدخل الأجنبية، التي دفعت من الدخل التي حصلوا عليها في البلاد الأجنبية، وينتهي من ذلك الضرائب الأجنبية التي يتحملها المكلف في هولندا نتيجة الأرباح التي يحصل عليها من استثمار أمواله في شركات أجنبية. لكن ما يؤخذ على طريقة الخصم الضريبي، أنها تؤدي إلى حرمان الدولة من الإيرادات الضريبية للدول المانحة للخصم وأن الدولة التي تطبق طريقة الخصم الضريبي تواجه صعوبة في حصر وتحديد الدخل الخاضع للضريبة<sup>(٥٦)</sup>.

**ثانياً : تقييم الاختصاص الضريبي :**

وبمقتضى هذه الطريقة تقوم دولة بإعفاء جزء من دخل المكلف الخاضع لاختصاصها الضريبي، وتقوم الدولة الأخرى فرض الضريبة عليه بحرية كاملة، حيث يتم تقييم الاختصاص الضريبي بين الدول تبعاً لمبدأ التبعية الاقتصادية، أي أن المكلف لا يخضع للضريبة في الدولة التي لا يقيم فيها حتى لو كان فيها رأس ماله أو نشاطه بممارسة<sup>(٥٧)</sup>.

ومثال ذلك ما نصت عليه الاتفاق المبرم بين المملكة المتحدة وبين أيرلندا عام ١٩٢٦ وذلك بإعفاء متبادل للأشخاص المقيمين في كلا الدولتين، أي أن الأشخاص المقيمين في أيرلندا لن يتحمل ضريبة عن الإيراد الذي يحص عليه في انكلترا وبالمقابل يعفى المقيم في انكلترا من كافة الضرائب التي يحققها عن نشاطه في أيرلندا<sup>(٥٨)</sup>.

وأخذ بهذا الاتجاه المشرع المصري في المادة (١٠١) من القانون المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بشأن الضريبة العامة على الدخل حيث نص يعفى من الضريبة كل من (السفراء والوزراء والمفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب، بشرط المعاملة بمثل وفي حدود تلك المعاملة).

### ثالثاً : نظام الإعفاء :

تبعاً لهذا النظام يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الضريبي، ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها الإيراد، وطبقاً لهذا النظام فإنه يكون للدولة التي نشأ فيها الإيراد، وحدها دون غيرها بفرض الضريبة بصرف النظر عن محل إقامة المكلف، ونظام الإعفاء يكون على صورتين هي :

- ١- نظام الإعفاء الكامل بحيث يشمل جميع الإيرادات الخارجية، في دولة المستفيد.
- ٢- نظام الإعفاء مع التصاعد : ويتضمن إلى جانب إعفاء الإيرادات الخارجية في الدولة المستفيد، فإن تلك الإيرادات تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد الاسعار التصاعدية للضريبة المتحققة في دولة الأصل.

وأن الأخذ بهذا النظام يساعد على تجنب الازدواج الضريبي الدولي ويساعد على تدفق الاستثمارات الأجنبية، ولقد حرصت العديد من الدول على الأخذ بهذا النظام مثل هولندا وندا وسويسرا وألمانيا<sup>(٥٩)</sup>.

## الفرع الثاني

### موقف المشرع العراقي من الازدواج الضريبي الدولي

لقد حاول المشرع الضريبي العراقي على تجنب الازدواج الضريبي الداخلي الدولي من خلال مجموعة من الإجراءات التي نص عليها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨١ المعدل وكذلك عن طريق الاتفاقات الدولية وهي كالاتي:  
أولاً : إجراءات المشرع الضريبي العراقي لتجنب الازدواج الداخلي :  
لقد نص مشرع العراقي على مجموع من الإعفاءات الضريبية من أجل، تلافي أو تجنب الازدواج الضريبي الداخلي أبرزها ما يلي :

١- إعفاء الدخل الزراعي : من أجل منع حصول ازدواج ضريبي على المكلف من خلال دفع ضريبي قام مشرع الضريبي بإعفاء دخل الأراضي الزراعية من أجل منع المكلف من دفع ضريبة دخل وضريبة الأراضي الزراعية.

حيث نص في الفقرة (١) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على (إعفاء الدخل الزراعي الناجم للزرع ومربي الحيوانات من المنتوجات النباتية والحيوانية بما في ذلك تربية الحيوانات).

٢- إعفاء الدخل الناجم من إيجار عقار غير الأرض الزراعية فيكون هذا الإيراد خاضع لضريبة العقار بموجب القانون رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وبموجب هذا الإعفاء جنب المشرع الضريبي العراقي حصول الازدواج ضريبي من أن يدفع المكلف ضريبتين هما ضريبة الدخل وضريبة العقار<sup>(٦٠)</sup>.

ثانياً : إجراءات المشرع العراقي لتجنب الازدواج الضريبي الدولي عن طريق القوانين الداخلية :

١- إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات العربية والأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين (من غير العراقيين) يجوز إعفاءهم بقرار من مجلس الوزراء لكن بشرط المقابلة بمثل<sup>(٦١)</sup>.

٢- إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومنتسبيها من غير العراقيين.

نجد أن المشرع الضريبي العراقي لقد فرق بين الموظف الأجنبي والموظف العراقي الذي يعمل لدى أي وكالة تابعة لهيئة الأمم المتحدة حيث أخضع الراتب والمخصصات التي يستلمها إلى ضريبة الدخل، وكان أولى بمشرعنا الضريبي العراقي أن يشمل الإعفاء للعراقيين أسوة بالأجانب ويكون الإعفاء مطلق وذلك لتطبيق ميثاق الأمم المتحدة<sup>(٦٢)</sup>.

٣- إعفاء رواتب ومخصصات موظفي الوكالات والمنظمات الدولية (من غير العراقيين) التي لها علاقة بهيئة الأمم المتحدة والمنظمات العاملة فيها .

أن الإعفاء الضريبي جاء مطلق لجميع الوكالات والمنظمات الدولية وخص الإعفاء الضريبي بالموظفين الأجانب من غير العراقيين الذي أخضع الراتب والمخصصات التي يحصل عليها لضريبة الدخل<sup>(٦٣)</sup>.

٤- مخصصات الايفاد التي يتقاضاها المنتسبون الأجانب من أصحاب عملهم في الخارج بسبب عملهم في العراق بما لا يزيد عن (٢٥٪) خمسة وعشرون من المائة من الراتب الشهري، شرط أن تكون هذه المخصصات تكون منفصلة عن الراتب الشهري<sup>(٦٤)</sup>.

وشروط هذا الإعفاء هي :

- أ- أن تكون مخصصات الإبفاد (مخصصات جغرافية) دون أن يشمل مخصصات أخرى.
- ب- أن تكون هذه المخصصات للمنتسبون الأجانب.
- ج- أن تكون هذه المخصصات منفصلة عن الراتب.
- د- وأن تكون هذه الجهة واردة في الأمرين المرقمين (١٧) المعدل في ٢٧/٦/٢٠٠٣ و ٤٩ في ١٩/٢/٢٠٠٤ الصادرين من سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة<sup>(٦٥)</sup>.

ثالثاً : الإجراءات المشرع الضريبي العراقي لتجنب الازدواج الضريبي الدولي عن طريق الاتفاقات الدولية وعربية :

عقد العراق اتفاقيات عدة من أجل القضاء على الازدواج الضريبي وهذه الاتفاقيات هي

كالتالي :

١- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنح الشهري من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية، أصدر المجلس بتاريخ ٣/١٢/١٩٧٣، القرار رقم (٦٤٩) في دورته رقم (٢٢) والتي فيها بالموافقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، وقد صدق على هذه الاتفاقية عدد من الدول، وهي كل من (الأردن والإمارات العربية المتحدة، سوريا، العراق، فلسطين، مصر، اليمن الديمقراطية الشعبية)<sup>(٦٦)</sup>، وكانت هذه الاتفاقية وقت أقرارها يتعبر محاولة جيدة من أجل تجنب الازدواج الضريبي لضرائب الدخل ورأس المال على الرغم أنها لم تشمل كافة الضرائب وأزالت بعض العوائق الضريبية التي تقف أمام حركة رؤوس الأموال بين الدول الأعضاء كمبدأ عدم التمييز في المعاملة الضريبية ومبدأ التعامل في المعلومات مع مراعاة السرية التامة.

٢- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية أصدر مجلس الوحدة الاقتصادية، القرار رقم (١٠٦٩) في دورته رقم (٦٦) بتاريخ ٣/١٢/١٩٩٧ بالموافقة على اتفاقية الجديدة هي اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي لتحل محل الاتفاقية السابقة من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية الحديثة في الأسواق العالمية والحدث هذه الاتفاقية الحديثة في الأسواق العالمية وأكدت هذه الاتفاقية على ضرورة تبادل المعلومات بين الدول العربية لمكافحة التهرب الضريبي، وعدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني الدولة المتعاقدة<sup>(٦٧)</sup>.

- ٣- الاتفاقية التونسية، وتمت المصادقة عليها بموجب قانون رقم (٩٥) في ٢٨/١١/٢٠٠١ بموجب القرار رقم (٢٦٠).
  - ٤- رابعاً : الاتفاقية السودانية : لتجنب الازدواج الضريبي، وتمت المصادقة عليها بموجب قانون رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٢ .
  - ٥- الاتفاقية اليمنية، والتي عقدت من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، وتمت المصادقة على الاتفاقية بموجب القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٢ .
- وهناك عدد من الاتفاقيات التي قيد الانجاز لدى مجلس شورى الدولة ولم يتم المصادقة عليها بعد عام ٢٠٠٣ ومنها الاتفاقية اليوغسلافية، والاتفاقية الجزائرية والاتفاقية المغربية وغيرها من الاتفاقيات التي هي قيد الانجاز<sup>(٦٨)</sup>.

### الفرع الثالث

#### الجهود الدولية لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي

أن مشكلة الازدواج الضريبي هي إحدى المشاكل الاقتصادية العالمية التي لها اثار سلبية على الاستثمار وعلى التجارة الدولية، التي لا يمكن الاستهانة بها، لذا اجتمعت الجهود الدولية من منظمات وهيئات دولية لحل هذه المشكلة لها وهي كالاتي<sup>(٦٩)</sup>:

#### أولاً : غرفة التجارة الدولية :

حاولت غرفة التجارة الدولية منذ نشأتها عام ١٩٢٠ أن تضع حل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وذلك لتأثيراته الخطيرة، على الاستثمارات الدولية وعلى حركة التجارة الدولية، حيث قامت غرفة التجارة الدولية بالعديد من الدراسات التي حاولت حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و قدمت واقترحت العديد من حلول و المقترحات لمعالجتها.

#### ثانياً : عصبة الأمم :

تعتبر جهود عصبة الأمم، هي الحجر الأساس في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث قامت عصبة الأمم، بتشكيل لجنة الضرائب لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، وعهدت هذه اللجنة إلى لجان ثانوية، من أجل دراسة التشريعات الضريبية للدول، من أجل التعرف على كيفية فرض الضريبة وما هي الأسس المعتمدة التي تعتمد عليها في فرضها، على شركات الوطنية والأجنبية.

واستطاعت عصبة الأمم المتحدة إلى عقد مؤتمرها في المكسيك عام ١٩٤٣ والتي توصلت فيه إلى عقد اتفاقية ثنائية لمنع الازدواج الضريبي، وكانت هذه الاتفاقية من الاتفاقيات المهمة تخدم مصالح الدول النامية، وكانت هذه الاتفاقية تخدم مصالح الدول النامية، لأنها عقدت من قبل ممثلين أغلبهم من الدول اللاتينية، وبعد ذلك اعادت صياغة هذه الاتفاقية من خلال اللجنة الضريبية خلال دورتها الرابعة في لندن وقامت بتعديل يلائم مصالحها، وبعد ذلك قامت عصبة الأمم بتوكيل هيئة الأمم المتحدة، لتكمل المسيرة عنها في حل مشكلة الازدواج الضريبي دولي.

### ثالثاً : هيئة الأمم المتحدة :

بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية برزت على الصعيد الدولي، منظمة الأمم المتحدة وكان الهدف من إنشائها هو حفظ المن والسلم الدوليين، وكانت من بين أهداف هيئة الأمم المتحدة هو تحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية الدولية لذا قامت بإنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي عهد جميع المسائل المالية، إلى لجنة المالية العامة وقامت هذه اللجنة بإعداد الكثير من البحوث والدراسات بشأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وكيفية معالجتها. وكانت هذه اللجنة المالية تهدف إلى نشر الأبحاث الضريبية، وإصدار موسوعة الاتفاقية الضريبية الدولية الخاصة، بمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي، وقامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات عن الضريبة التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية، والمزايا الممنوحة لهم لكنها لم تلقى أي تعاون دولي بشأن هذه الدراسات الخاصة بحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

### رابعاً : منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية :

أن منظمة لقد بذلت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية جهود كبيرة في محاولة القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي والذي له أثر سلبي الاستثمار، وعلى التجارة الخارجية، أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) كانت بدايتها بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة سنة ١٩٥٦، حيث قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، ونشرت تقرير بعنوان القضاء على الازدواج الضريبي الدولي، ثم قامت منظمة (OCDE) بنشر الاتفاقية الخاصة بالازدواج الضريبي عام ١٩٦٦، وتعد هذه الاتفاقية هي احدى المراجع المهمة التي لا يمكن الاستغناء عنها عند عقد الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمشكلة الازدواج الضريبي.

**خامسا: اتفاقية الاتحاد الأوربي للتحكيم الضريبي :**

عقد الاتحاد الأوربي اتفاقية عام ١٩٩٠ لحل مشاكل الازدواج الضريبي والمنازعات الضريبية واعتمد التحكيم كآلية أساسية لحل هذه المنازعات وألزمت الدول المتعاقدة في هذه الاتفاقية عدم إحالة القضية إلى التحكيم الا بعد مرور ثلاثة سنوات من نشوئها.

### الخاتمة

بعد ان انتهينا من بيان موضوع البحث، لا بد لنا ان نسجل أهم الاستنتاجات التي انتهينا إليها والمقترحات التي نرى أنها جديدة بالطرح، وهذا ما سوف يتم بيانه في الآتي:

#### أولاً: الاستنتاجات

١- في ضوء البحث تبين لنا ان الازدواج الضريبي ينقسم إلى داخلي ودولي ومقصود وغير مقصود.

٢- ان حدوث الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى عدم المساواة في فرض الضرائب، والمساس بمبدأ العدالة الضريبية وذلك لان المكلف يخضع للغريبة لأكثر من مرة على المال نفسه خلال المدة نفسها وبالتالي يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى توزيع العبء الضريبي بصورة غير عادلة.

٣- ان مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، اثار سلبية حيث يقف حجر عثرة أمام الاستثمارات الأجنبية وتدفعها، خاصة في الدول العربية والنامية.

٤- يؤدي الازدواج الضريبي الدولي، مشكلة مهمة لاتقل خطورة عنه الا وهي التهرب الضريبي الدولي

٥- بيننا من خلال البحث أن أهم الطرائق لعلاج الازدواج الضريبي الدولي عن طريق أ- الخصم الضريبي.

ب- تقييم الاختصاص الضريبي.

ج- نظام الإعفاء الضريبي.

#### المقترحات

١- على الدول ان تتوسع في عقد الاتفاقيات الدولية والثنائية من أجل تجنب الازدواج الضريبي الدولي، تشجيعاً لجذب رؤوس الأموال الأجنبية والاستثمارات الخارجية.

٢- دعوة جميع الدول العربية إلى تنسيق العمل الضريبي فيما بينها، من خلال الاتفاقيات التي تعمل على تجنب الازدواج الضريبي، من أجل تشجيع الاستثمارات وتحقيق تعاون اقتصادي.

٣- تفعيل الاتفاقيات الثنائية التي عقدها العراق والتي توقف العمل بها بسبب الأحداث السياسية والاقتصادية التي مرَّ بها البلد في عام ٢٠٠٣ وما بعدها والتي كان الغرض منها تفادي الازدواج الضريبي الدولي و توسع العراق في إبرام الاتفاقيات الثنائية أو الدولية من اجل توسيع العلاقات الاقتصادية مع بقية الدول وتوفير مناخ ضريبي مناسب للسفارات الأجنبية وتدفع رؤوس الأموال للبلد.

## الهوامش

### Endnotes

- <sup>1</sup> لسان العرب، ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، ط٣، ١٩٩٤
- <sup>2</sup> Edwin R. A. Seligman Douthett and international Fiscal Cooperation the Macmillan Company, 1928, P.
- <sup>3</sup> د. اسماعيل شبلي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، كلية الحقوق جامعة الزقايق، سنة ٢٠٠٠، ص١٧٣.
- <sup>4</sup> د. نوري عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، ص٢٨٣، د. محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، ص٤٥٦.
- <sup>5</sup> د. احمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبة، ١٩٦٥، ص٣٢.
- <sup>6</sup> د. جهاد سعيد ناصر خصاونة، ١٩٩٤، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، ص١٥٠ وما بعدها.
- <sup>7</sup> د. عبد الهادي مقل، نظرية الضريبة، الناشر مكتبة طنطا، ٢٠٠٣، ص٢٠٤؛ د. باهر محمد عثلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، مكتبة الأدب، ١٩٩٨، ص٢١٤.
- <sup>8</sup> د. سوري عدلي ناشد، المصدر السابق، ص٢٨٦؛ د. محمد رياض عطية، موجز المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، بدون دار نشر، ١٩٦٠، ص١٨٧.
- <sup>9</sup> Edwin R. A Seligman, Op. Cit, P.2.
- <sup>10</sup> د. عبد الهادي مقل، نظرية الضريبة، كلية الحقوق، جامعة طنطا، الناشئة مكتبة جامعة طنطا، سنة ٢٠٠٣، ص٢٠٦-٢٠٧.
- <sup>11</sup> د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص٢٨٩-٣٠٠.
- <sup>12</sup> يوسف احمد بطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، ١٩٨٧، ص٢١٢-٢١٣، د. محمود رياض عطية، موجز المالية في العامة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، ص١٨٩.
- <sup>13</sup> N. E. Mustoeprofits Tax, Sir Lsaacpitman & Sons Ltp, London Istprint, 1950, P.3.
- <sup>14</sup> محمد وديع بدوي، دراسات في المكتبة العامة، القاهرة، دار المعارف، ١٩٦٦، ص٢٣٤- وما بعدها.
- <sup>15</sup> د. زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ١٩٧٩، ص٢٣٨؛ د. سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني، ٢٠٠٢، ص٦١.
- <sup>16</sup> د. طاهر الجانبي المالية العامة، مطبعة العاتك، بلا سنة، ص١٥٠-١٥٣.
- <sup>17</sup> د. عاطف صدقي، د. أحمد الرزاز، المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢١٩، ص٢٣٠.
- <sup>18</sup> هشام ياسر شعلان،ليات التحول في نظام التخطيط المركزي إلى نظام السوق، الطبعة الأولى، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠٤، ص١٢٠.

- <sup>١٩</sup> حرية محمد عبد الله، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق، بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العربية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة دبلوم العالي في العلوم المالية المصرفية، ٢٠١١، ص ٩.
- <sup>٢٠</sup> د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي الضرائب من الدخل، دار حامد للنشر، عمان، ٢٠١٥، ص ٧٧.
- <sup>٢١</sup> د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة للسياسة المالية، دار النهضة العربية، ١٩٩٦، ص ٢٨٣.
- <sup>٢٢</sup> د. سوزي عدلي ناشر، مرجع سابق، ص ٥٢.
- <sup>٢٣</sup> د. جابر إبراهيم الراوي، القانون الدولي الخاص في الجنسية، مطبعة دار السلام، بغداد، ١٩٧٧، ص ١٠.
- <sup>٢٤</sup> د. أحمد عبد الحميد عشوش، الوسيط في القانون الدولي الخاص، المجلد الأول، الجنسية والموطن، كلية القانون، جامعة الزقازيق، ط ١٩٨٦، ص ٣٤.
- <sup>٢٥</sup> د. أحمد جامع، علم المالية العامة، المصدر السابق، ص ٢٣٣.
- <sup>٢٦</sup> د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ص ٨٢-٨٦.
- <sup>٢٧</sup> د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، ١٩٥٩، دار المعارف، ص ١٤٢ وما بعدها.
- <sup>٢٨</sup> د. يوسف احمد بطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، طبعة ١٩٨٨، ص ١٢٢.
- المادة ٢٥ من الاتفاقية النموذجية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية بالقضاء على الازدواج الضريبي
- <sup>29</sup> International Fiscal Association, YEABB. 1987, Nertherland, P.58.
- د. أحمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة في منظور قانوني، مطبعة تكريت، الطبعة الأولى، ٢٠١٣، ص ١٢٧-١٢٨.
- <sup>٣٠</sup> د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ٩٥.
- <sup>٣١</sup> د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، مصدر سابق، ص ١٤٥ وما بعدها.
- <sup>٣٢</sup> د. زكريا محمد بيومي، رسالة دكتوراه اقليمية الضريبية على الأرباح التجارية والصناعية، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ص ١٨.
- <sup>33</sup> Edgard Allix – Lacondition desetrangersau Point de Me Fiscal recueil des Cours del L'Academie de Droit international de la haye , P.553.
- <sup>٣٤</sup> د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص ١٨٩-٩٢.
- <sup>٣٥</sup> د. دولار علي ود. محد حمدي النشار (النظم الضريبية)، الاسكندرية، ١٩٦١، ص ٣٤٣؛ د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ٩٨.
- <sup>٣٦</sup> البند (أ)، (ب) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- <sup>٣٧</sup> د. عادل فليح العلي، المالية العامة، التشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، ٢٠٠٠، ص ١٨٨.
- <sup>٣٨</sup> البند (د) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- <sup>٣٩</sup> البند (أ) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من القانون نفسه.

٤٠. د. يوسف احمد بطريق، السياسة المالية الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٧، ص١١٨-١٢١.
٤١. د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز، مصدر سابق، ص٢٣٠.
٤٢. بوقرة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الضريبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستيرن كليات العلوم الاقتصادية وعلوم التفسير، ٢٠٠٩، ص١٧.
٤٣. يونس احمد بطريق، مصدر سابق، ص١٢٢.
٤٤. فوزي عطوي، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الجلي الحقوقية، ٢٠٠٣، ص٢٦٣.
٤٥. د. عاطف صدقي، د. محمد الرزاز، مصدر سابق، ص٢٣٥.
٤٦. د. حبيب الرحمن حدي، دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الأخذ في النمو، رسالة دكتوراه، كلية حقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢، ص١٤١.
٤٧. د. صلاح الدين حامد الحديثي وايمان احمد حسين، الإعفاء الضريبي كعامل جذب للاستثمار الأجنبي في العراق، وزارة المالية، العراق، دراسات وبحوث، ٢٠١١، ص١.
٤٨. عبد الهادي النجار، دور السياسة المالية في تحسين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية مع إشارة إلى دولة كويت، مجلة الحقوق والشريعة، العدد (٤)، ١٩٨١، ص٩١-٩٨.
٤٩. د. رياض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص٤٥٣.
٥٠. د. سمير عبد العزيز، الثروة - الدخل - الانفاق مدى صلاحيتهم كمؤشرات للعالمة الضريبية، كلية الإدارة، مجلة المعهد القومي، للإدارة العليان ب.ت، ص٢.
٥١. د. رشيد الدقر، الضرائب، النظرية العلمية للضرائب، منشورات جامعة دمشق، ب.ت، ص١٥٩.
٥٢. د. رائد ناجي، علم المالية العامة، والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، ٢٠١١، ص٩٩، قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة البدراني، اطروحة دكتوراه، جامعة موصل، ٢٠٠٢، ص١٩٨-١٩٩٩.
٥٣. د.حمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة، التنافسية الجبائية واثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس، جامعة قاصدي، مرياح ورفلة، جوان، ٢٠١١، ص٢٨٤.
٥٤. د. زين العابدين ناصر موزج في مبادئ علم المالية العامة، مكتبة الطالب، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٧٤، ص٢٧٢.
- 55 Priece Water house, In formation Guide. Individual Taxes. A World Wide summary, Printed in U.S.A, year 1985, P.79.
٥٦. رأي غرفة التجارة الدولية المنشور في مجلة مصر المعاصرة، عدد يناير وفبراير، سنة ١٩٥٠، ص٦٥.
٥٧. د. يوسف بطريق، المصدر السابق، ص١٦٤.

<sup>58</sup> J. A. Kay & M. A. King the British Tax system, oxford University Press, 1991, P.206.

- <sup>59</sup> د. مصطفى حسين مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، ص ٥٠٢.
- <sup>60</sup> د. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٤٥.
- <sup>61</sup> الفقرة (عاشرا) من المادة (٦) من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧، الوقائع العراقية، العدد ٤٠٣٨، ٢٩/٣/٢٠٠٧.
- <sup>62</sup> د. عباس المفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ٢٠١٦، ص ٨٧-٨٨.
- <sup>63</sup> د. عباس المفرج الفحل، المصدر السابق، ص ٨٩.
- <sup>64</sup> الفقرة (ثامنا) من المادة (٦) من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧، الوقائع العراقية، العدد ٤٠٣٨، ٢٩/٣/٢٠٠٧.
- <sup>65</sup> الأمر (١٧) في ٢٧/٧/٢٠٠٣، سلطة الائتلاف المؤقتة، الوقائع العراقية، العدد ٣٩٧٩ لسنة ٢٠٠٣، ص ١.
- <sup>66</sup> د. عصمت عبد الكريم خليفة، الاتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي بين الدول، دراسة مقارنة مع الاتفاقية المعمول بها حاليا، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد ١٧، نوفمبر ١٩٩٨، ص ١٤١.
- <sup>67</sup> د. محمد خير احمد العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الحقوق، سنة ٢٠٠٣، ص ٦٢٣.
- <sup>68</sup> ناجحة عباس علي، د. محمد عباس احمد، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ودورها في الاستثمار الأجنبي، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، ١٢/١١/٢٠٠٨.
- <sup>69</sup> د. إبراهيم احمد النجار، التحكيم في المجال الضريبي، المؤتمر العلمي الثاني القانون والاستثمار المنعقد بتاريخ ٢٩-٣٠/٤/٢٠١٥ كلية الحقوق، جامعة طنطا، ص ٦؛ طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية والآليات التوفيقية، مجلة جيل الأجيال النسوية المعقدة، العدد ٢٣، ص ٦٧.

## المصادر

## References

### أولاً: المصادر العربية

- I. إبراهيم احمد النجار، التحكيم في المجال الضريبي، المؤتمر العلمي الثاني القانون والاستثمار المنعقد بتاريخ ٢٩-٣٠/٤/٢٠١٥ كلية الحقوق، جامعة طنطا.
- II. ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، ط٣، ١٩٩٤.
- III. احمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبة، ١٩٦٥.
- IV. أحمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة في منظور قانوني، مطبعة تكريت، الطبعة الأولى، ٢٠١٣.
- V. أحمد عبد الحميد عشوش، الوسيط في القانون الدولي الخاص، المجلد الأول، الجنسية والمواطن، كلية القانون، جامعة الزقازيق، ١٩٨٦.
- VI. اسماعيل شبلي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، كلية الحقوق جامعة الزقازيق، سنة ٢٠٠٠.
- VII. باهر محمد عثلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، مكتبة الأدب، ١٩٩٨.
- VIII. جابر إبراهيم الراوي، القانون الدولي الخاص في الجنسية، مطبعة دار السلام، بغداد، ١٩٧٧.
- IX. دولار علي ود. محمدي النشار (النظم الضريبية)، الاسكندرية، ١٩٦١.
- X. رأي غرفة التجارة الدولية المنشور في مجلة مصر المعاصرة، عدد يناير وفبراير، سنة ١٩٥٠.
- XI. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢.
- XII. رائد ناجي، علم المالية العامة، والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، ٢٠١١.
- XIII. رياض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
- XIV. زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ١٩٧٩.
- XV. زين العابدين ناصر موزج في مبادئ علم المالية العامة، مكتبة الطالب، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٧٤.
- XVI. سوري عدلي ناشد، المصدر السابق، ص٢٨٦؛ د. محمد رياض عطية، موجز المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، بدون دار نشر، ١٩٦٠.
- XVII. طاهر الجاني المالية العامة، مطبعة العاتك، بلا سنة.
- XVIII. عادل فليح العلي، المالية العامة، التشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، ٢٠٠٠.
- XIX. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي الضرائب من الدخل، دار حامد للنشر، عمان، ٢٠١٥.
- XX. عبد المنعم فوزي، المالية العامة للسياسة المالية، دار النهضة العربية، ١٩٩٦.
- XXI. عبد الهادي مقبل، نظرية الضريبة، كلية الحقوق، جامعة طنطا، الناشئة مكتبة جامعة طنطا، سنة ٢٠٠٣.

- .XXII** فوزي عطوي، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الجليبي الحقوقية، ٢٠٠٣.
- .XXIII** محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، ١٩٥٩، دار المعارف.
- .XXIV** محمد فؤاد إبراهيم، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية.
- .XXV** محمد وديع بدوي، دراسات في المكتبة العامة، القاهرة، دار المعارف، ١٩٦٦.
- .XXVI** محمود رياض عطية، موجز المالية في العامة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية.
- .XXVII** نوري عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، هشام ياسر شعلان، اليات التحول في نظام التخطيط المركزي إلى نظام السوق، الطبعة الأولى، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠٤.
- .XXIX** يوسف احمد بطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، ١٩٨٧.
- .XXX** يوسف احمد بطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، طبعة ١٩٨٨.
- .XXXI** يوسف احمد بطريق، السياسة المالية الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٧.

#### ثانيا: الرسائل والاطاريح

- .I** بوقرة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائية الضريبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التفسير، ٢٠٠٩.
- .II** جهاد سعيد ناصر خصاونة، ١٩٩٤، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.
- .III** حبيب الرحمن حدي، دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الأخذ في النمو، رسالة دكتوراه، كلية حقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢.
- .IV** زكريا محمد بيومي، رسالة دكتوراه اقليمية الضريبية على الأرباح التجارية والصناعية، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
- .V** محمد خير احمد العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الحقوق، سنة ٢٠٠٣.

#### ثالثا. البحوث

- .I** حرية محمد عبد الله، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق، بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العربية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة دبلوم العالي في العلوم المالية المصرفية، ٢٠١١.
- .II** دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة، التنافسية الجبائية واثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس، جامعة قاصدي، مرياح ورفلة، جوان، ٢٠١١.

- .III** قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة البدراني، اطروحة دكتوراه، جامعة موصل، ٢٠٠٢.
- .IV** سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني، ٢.
- .V** طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية والآليات التوفيقية، مجلة جيل الأجيال النسوية المعمقة، العدد ٢٣.
- .VI** صلاح الدين حامد الحديثي وايمان احمد حسين، الإعفاء الضريبي كعامل جذب للاستثمار الأجنبي في العراق، وزارة المالية، العراق، دراسات وبحوث، ٢٠١١.
- .VII** عباس المفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ٢٠١٦.
- .VIII** عبد الهادي النجار، دور السياسة المالية في تحسين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية مع إشارة إلى دولة الكويت، مجلة الحقوق والشريعة، العدد (٤)، ١٩٨١.
- .IX** عصمت عبد الكريم خليفة، الاتفاقية النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي بين الدول، دراسة مقارنة مع الاتفاقية المعمول بها حالياً، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد ١٧، نوفمبر ١٩٩٨.
- .X** محمد عباس احمد، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ودورها في الاستثمار الأجنبي، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى، ٢٠٠٨/١١/١٢.

#### رابعاً: المصادر الاجنبية

- I.** Edgard Allix – Lacondition desetrangersau Point de Me Fiscal recueil des Cours del L'Academie de Droit international de la haye.
- II.** Edwin R. A. Seligman Doutle Tation and international Fiscal Cooperation the Macmillan Company, 1928.
- III.** International Fiscal A iscal Association , YEABB. 1987, Nertherland.
- IV.** J. A. Kay & M. A. King the British Tax system, oxford University Press, 1991.
- V.** N. E. Mustoeprofits Tax, Sir Lsaacpitman & Sons Ltp, London Istprint, 1950.
- VI.** Priece Water house, In formation Guide. Individual Taxes. A World Wide summary, Printed in U.S.A, year 1985.