

المعوقات القانونية لجباية الضرائب في نطاق الاستثمار الالكتروني

أ.د. بان صلاح عبدالقادر الباحثة. آيات عبدالرضا سعدون

جامعة بغداد / كلية القانون

ayat.abdulrida1202a@colaw.uobaghdad.edu.iq

الملخص:

يطلق مصطلح الاستثمار الالكتروني على توظيف الشخص لماله أو جهده في نشاط الكتروني اقتصادي مشروع، بهدف الحصول على نفع يعود عليه، أو على غيره. ويوفر الاستثمار عن طريق الوسائل الالكترونية أرباحاً سنوية هائلة للمستثمرين ولاسيما ان تلك الوسائل توفر على هؤلاء الوقت والجهد والنفقات مما سيدر زيادة كبيرة في الأرباح الصافية. ومع جميع ما يتمتع به الاستثمار الالكتروني من مميزات؛ الا ان له مخاطر كبيرة على إيرادات الدولة ولا سيما فيما يتعلق بالامتثال الضريبي من قبل رواد هذا النوع من الاستثمار، وخاصة أن الضريبة تعد مصدراً مهماً لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، إذ ان قيام الأشخاص بالتجارة عبر الوسائل الالكترونية وخصوصاً (الانترنت) سيسهل من مشكلة التهرب الضريبي. وفي الوقت الذي يتعين فيه على الدولة ان تشجع الاستثمار الالكتروني على اعتباره أحد الأنشطة التي توظف المدخرات الوطنية، مما سيؤدي إلى زيادة المقدره الإنتاجية؛ الا إنه على الدولة ايضاً أن تنظم الوسائل والآليات القانونية الكفيلة بمنع مخاطره على إيرادات الدولة ولا سيما في إطار الضرائب، إذ رأّت الباحثة فيما تيسر لها من مصادر ان هنالك ارتباطاً كبيراً بين الاستثمار عبر الانترنت وقيام الأشخاص بالتهرب من دفع الضرائب. الكلمات المفتاحية: (المعوقات القانونية، جباية الضرائب، نطاق الاستثمار الالكتروني).

Legal obstacles to tax collection in the scope of electronic investment

Dr. ban salah eabdalqadir

ayat eabdalrida saedun

University of Baghdad / College of Law

Abstract:

The term “electronic investment” refers to a person’s investment of his money or effort in a legitimate electronic economic activity, with the aim of obtaining a benefit for himself or for others.

Investing through electronic means provides huge annual profits for investors, especially since these means save them time, effort and expenses, which will generate a significant increase in net profits.

And with all the advantages of electronic investment; However, it has great risks to the state’s revenues, especially with regard to tax compliance by the pioneers of this type of investment, especially since the tax is an important source for achieving the economic, social and political goals of the state, as people doing trade through electronic means, especially (the Internet), will facilitate the problem Tax evasion.

And at a time when the state should encourage electronic investment as one of the activities that employ national savings, which will lead to an increase in productive capacity; However, the state must also organize the legal means and mechanisms to prevent its risks to the state’s revenues, especially in the context of taxes, as the researcher saw in the available sources that there is a significant correlation between investment via the Internet and people evading paying taxes.

Keywords: (legal obstacles, tax collection, scope of electronic investment).

المقدمة:

تسعى الدول النامية لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية، كوسيلة لتحقيق التنمية وعلى مختلف الأصعدة، خاصة في ظل التذبذب المستمر في أسعار النفط.

ومع تمسك الدول بمبدأ السيادة الضريبية، وعدم ملائمة تشريعاتها الضريبية والتطورات العالمية في زمن التكنولوجيا الحديثة، سرعان ما اصطدمت بانتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، والذي تزامن ظهوره بصورة مكثفة مع ظهور الشركات متعددة الجنسيات (أو ما يسمى بالشركات دولية النشاط) باعتبارها شركات عملاقة من حيث حجم رؤوس الأموال المستثمرة، والإنتاج، والتصدير، والتسويق، والتي تمارس أنشطتها الاستثمارية بصورة رئيسية عبر وسائل الانترنت والاتصالات الحديثة المتطورة وتتحد على أساسها حجم الاستثمار الالكتروني الذي يتم في العالم بأسره وتلجأ الشركات متعددة الجنسيات متعددة الجنسيات لتحقيق أهدافها في التهرب الضريبي أو تقليل العبء الضريبي الى اقل حد ممكن باتباع آليات تشكل أهم المعوقات القانونية التي تواجهها الدول عند جباية الضرائب خارج حدود اقليمها.

أولاً: - الدراسة:

إنّ موضوع التهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الالكتروني له أهميتين، الأولى عملية تنطلق من الآثار التي يربتها الاستثمار الالكتروني في زيادة التهرب من الضرائب كما أن أهمية هذه الدراسة سوف تكمن في الكشف عن مواطن الخلل والضعف في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ولهذه الدراسة أهمية في بيان مدى تأثير أعمال الاستثمار الالكتروني على رفع حصيلة الضريبة للدولة وبالتالي تطوير اقتصادها

أما بخصوص الأهمية النظرية، فإن لموضوع هذه الدراسة أهمية كبيرة في إطار البحث العلمي في المالية العامة بصورة عامة، والإيرادات العامة بصورة خاصة، ولا سيما ان تنوع الإيرادات العامة للدولة يعد ضماناً حقيقية ومهمة في نموها وازدهارها وانتعاش الاقتصاد بصورة عامة.

ثانياً: - مشكلة الدراسة:

في الوقت الذي يدر الاستثمار الالكتروني مردودات مالية كبيرة على الاقتصاد الوطني، بل يعد عصباً اقتصادياً مهماً في كثير من الدول المتقدمة إلا أن من أهم المشكلات القانونية التي يفرزها أنه يسهم في تهرب الأشخاص المتعاملين عبر التقنيات الحديثة من دفع الضرائب للدولة مما سيؤثر سلباً في الإيرادات العامة لها، وستحاول هذه الدراسة أن تبين حجم المردودات المالية التي يتهرب منها المكلفون بالضرائب بسبب استعمال وسائل تقنية حديثة تعجز الدولة بنسبة معينة من السيطرة عليها.

ثالثاً: - تساؤلات الدراسة:

تشير إشكالية البحث المتقدمة عدة تساؤلات من بينها:

ما المقصود بالاستثمار الالكتروني وما المقصود بالتهرب الضريبي وما هي آلية التهرب الضريبي عبر الاستثمار الالكتروني؟ وما هي المعوقات القانونية التي تواجه الإدارة الضريبية في نطاق الاستثمار الالكتروني؟

رابعاً: - هدف الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة من خلال التحليل والدراسة العلمية الوصول إلى تنظيم مقترح لقانون الضرائب على الانترنت ومواقع التواصل الاجتماعي والتجارة الإلكترونية والذي يمكن أن يفرض الضرائب مبدئياً على عدة أنواع من الأشخاص المكلفين، منها الضرائب على الشركات التي تمارس التجارة الإلكترونية والشركات الافتراضية الخاضعة لحكم القانون العراقي، وغيرها من الأشخاص المكلفين بالضريبة إلا أن استعمالهم لوسائل الانترنت يحول دون تطبيق قانون الضريبة.

خامساً: - فرضية الدراسة:

من خلال دراسة نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل)، وبعض القوانين المتعلقة بالمعاملات الإلكترونية، وجدنا بأنّ المشرع العراقي لم ينظم

آليات قانونية لإدارة الضرائب وجبايتها على المكلفين الذين يستثمرون أموالهم عبر الانترنت، إذ تمثل التجارة الإلكترونية تحدياً كبيراً امام الدولة لإدارة الضرائب. وتقرض الباحثة وجود تنظيم قانوني محكم لجباية الضرائب في نطاق الاستثمار الإلكتروني.

سادساً: - منهجية الدراسة:

سوف تستند دراسة هذا الموضوع على قواعد المنهج التحليلي الاستقرائي الوصفي مع الاستعانة بآراء الفقه والشروحات القانونية.

سابعاً: - هيكلية الدراسة:

لبلوغ ما تقدم تم تقسيم مادة البحث العلمي الى مبحثين خصصنا المبحث الأول للتهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الإلكتروني، في حين تطرقنا في المبحث الثاني لآليات التهرب الضريبي الدولي في نطاق الاستثمار الإلكتروني.

المبحث الأول

التهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الإلكتروني

في ظل تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي، والتطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، حدثت تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال، وفي أنماط الإنتاج وصور النشاط الاقتصادي، وتلاشت الحدود والقيود المكانية التي تعوق انطلاق التجارة وحركة السلع والخدمات، وظهرت العديد من السلع غير الملموسة، ولم تعد الأسواق والشركات هي الأماكن التقليدية المحددة لعمليات البيع والشراء وإبرام التعاقدات حيث أصبح بالإمكان إبرام عقود الاستثمار واجراء عملياته عن بعد ومن خلال المنصات الرقمية (Digital platforms). وتشير السمات الرئيسية للاقتصاد الإلكتروني الى انه الاقتصاد القائم على الانترنت والمنصات الرقمية العالمية الذي يمثل بيئة داعمة لظاهرة التهرب الضريبي.

وعلى أساس ما تقدم سنتناول بالدراسة في هذا المبحث مفهوم التهرب الضريبي في المطلب الأول ونخصص المطلب الثاني لبيان مفهوم الاستثمار الإلكتروني.

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي

يحتل مفهوم التهرب الضريبي اهتمام جميع شراح المالية العامة لما ينطوي عليه من اثار خطيرة تؤثر على المجتمعات وتشل حركة تقدمها، فهو يشكل عائقاً امام تحقيق اهداف الدولة، مما دفعهم الى محاولة تحديد معناه بصورته غير المشروعة، في حين اتجه اخرون الى التوسع في تعريفه بحيث يشمل معناه التجنب الضريبي.

الفرع الأول

تعريف التهرب الضريبي فقهاً

ذهب بعض فقهاء المالية الى تعريف التهرب الضريبي بأنه: (محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً)، ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف الى مخالفة نصوص القانون بطريقة ما وبخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء أو كل من الوعاء الضريبي عن انظار السلطات الضريبية^(١).

وعرفه آخرون بأنه: (تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها الى غيره مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة وفي ضياع حقها)^(٢).

كما ان بعض الفقه عرف التهرب الضريبي بأنه: (محاولة الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً، منتبهاً في ذلك طرقة مخالفة للقانون ويحمل في طياتها طابع الغش)^(٣).

وعرفه اخرون بأنه: (اللجوء الى وسائل الغش والاحتتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويجري ذلك إما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة أو تقليل مبلغها عن المبلغ الحقيقي للوعاء)^(٤)

وعرفه البعض الآخر بأنه: (تخلص المكلف من دفع الضريبة باستخدام وسائل الغش والاحتتيال سواء في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، أو في مرحلة تسديد الضريبة)^(٥)

مما تقدم نرى بأن التهرب الضريبي يعني قيام المكلف باللجوء الى وسائل احتيالية لغرض التخلص من المساهمة في الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب الواجبة عليه، وبالتالي فإنّ لهذه الجريمة خصوصية تتميز بها عن غيرها من الجرائم تتجسد بكونها تمثل اعتداء على حقوق خزينة الدولة ومن ثم الاعتداء على المصلحة العامة.

وأخيراً فأنا نميل الى تعريف التهرب الضريبي بأنه: (الظاهرة التي يحاول بواسطتها المكلف بدفع الضريبة من الإفلات في دفعها بصورة كلية أو جزئية عن قصد، باستعمال وسائل الغش والاحتيال مما يؤثر سلباً على حصيلة الدولة من الضريبة).

الفرع الثاني

تعريف التهرب الضريبي في التشريع العراقي

لم تورد نصوص التشريعات الضريبية العراقية تعريفاً دقيقاً لمفهوم التهرب الضريبي شأنه شأن اغلب التشريعات الضريبية العربية^(١). إذ اکتفت بإيراد الوصف الذي يتخذته التهرب باتباع المكلف الضريبي أنماطاً سلوكية مختلفة بغية التخلص من مبلغ الضريبة بصورة كلية أو جزئية وبالتالي الإضرار بخزينة الدولة المالية.

ولعل السبب في عدم ايراد تعريف واضح ودقيق يتمثل في عدم إمكانية حصر أساليب التهرب كونها أصبحت في ازدياد وتطور مستمرين^(٢)

وفي قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل) نجد المشرع العراقي اکتفى بتعداد صور التهرب الضريبي ووضع الجزاءات المختلفة على كل من يرتكب هذا السلوك الاجرامي فالمادة (٥٦) من القانون تضمنت صوراً لأفعال التهرب الضريبي وهي كالآتي:

١- من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر من تقديم بيانات أو معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون.

٢- من وُجِدَتْ لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطائها أو بلغها لغير من فُوضَ بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بيّنها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير بيانها له.

٣- تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠ % و ٢٥ % من الدخل المقدر قبل التنزيل السماعات المقررة قانوناً.

٤- تفرض السلطة المالية مبلغاً اضافياً بنسبة (١٠%) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد (٥٠٠,٠٠٠) خمسمئة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم ضريبة الدخل لغاية ٥/٣١ من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله مالم يثبت المكلف ان التأخير كان لعذر مشروع.

وهناك صوراً أخرى للتهرب الضريبي من المواد (٥٧) من القانون نصت: (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية:

١- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها

٢- من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون

كما أكد قانون الدخل العراقي على فرض عقوبة الحبس مدة لا تقل عن (٣) أشهر ولا تزيد على السنتين على من يثبت عليه امام المحاكم المختصة استعمال الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب القانون كلها أو بعضها^(٨)

المطلب الثاني

مفهوم الاستثمار الالكتروني

للاستثمار بصورة عامة مفهوماً واسعاً ومعقداً وليس من اليسير أن نضع له تعريفاً جامعاً مانعاً فله معانٍ عديدة منها ما هو لغوي واقتصادي وفقهي .
سنتناول في هذا المطلب تعريف الاستثمار الالكتروني فقهاً وتعريفه في التشريع العراقي .

الفرع الأول

تعريف الاستثمار الالكتروني فقهاً

ان مدلول الاستثمار^(٩) يعني: (توظيف أو استخدام لرأس المال ليكون منتجاً، أو هو توجيه المدخرات الى مجالات إنتاجية تسد حاجة اقتصادية من ناحية وتوفر عائد من ناحية أخرى)

كما عرفه البعض بأنه: (نشاط فردي أو جماعي ينطوي على استخدام المدخلات بهدف الحفاظ على قيمة الأصول المالية إضافة الى تحقيق عائد مالي مستمر على هذه الأصول المالية)^(١٠)

وعرفه آخرون بأنه: (توظيف النقود لأي أجل من أصل أو حق ملكية ما أو ممتلكات أو مشاركات محتفظ بها للمحافظة على المال أو تنميته سواء بأرباح أو بزيادات الأموال في نهاية المدة أو بمنافع غير مادية)^(١١)

ويرى البعض بأن الاستثمار يعني: (تحركات الأموال النقدية أو العينية والحقوق المعنوية من بلد الى اخر سواء رافقها العمل أو بدونه لإقامة مشروع قائم بهدف تحقيق ربح يفوق ما يتوقع الحصول عليه من البلد المصدر لها)^(١٢)

كما عرفه آخرون بأنه: (تقديم الأموال المادية والمعنوية والادارات من شخص طبيعي أو معنوي لا يحمل جنسية الدولة المضيفة للمساهمة المباشرة أو غير المباشرة في مشروع قائم أو نشاط اقتصادي جديد خلال مدة محددة من الزمن)^(١٣)

وتتبنى الباحثة تأييد الفقه القانوني الذي يعرف الاستثمار الالكتروني بأنه: (انتقال عوامل الإنتاج عبر الحدود الدولية للمساهمة في الاستغلال الاقتصادي بقصد تحقيق ربح نقدي متميز بالوسائط الالكترونية الحديثة وخاصة عن طريق منظومة الانترنت)^(١٤)

الفرع الثاني

تعريف الاستثمار الالكتروني في التشريع العراقي

هنالك العديد من التطبيقات في التشريع العراقي التي نظمت الحق في الاستثمار التي تسبق القوانين الحالية^(١٥). منها ما هو ذو طابع اتحادي ومنها ما هو متخصص بتنظيم الاستثمار في جانب معين، ومنها ما هو منظم للحق في الاستثمار ولكن بشكل ضمني في نصوص قانونية أخرى.

إنّ الخصوصية التي منحها دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ للحق في الاستثمار، حينما عده ضمن الحقوق الاقتصادية^(١٦)، كان لها الأثر في تشريع قانون ذو طابع اتحادي منظم للحق في الاستثمار، حيث صدر قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل)، والذي عرف الاستثمار بأنه (توظيف المال في أي نشاط أو أي مشروع اقتصادي يعود بمنفعة على الاقتصاد الوطني وفقاً لأحكام هذا القانون)^(١٧)

كما ان قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية العراقي رقم (٧٨) لسنة ٢٠١٢، أورد العديد من المصطلحات الخاصة بالتعاقدات والمعاملات الالكترونية وهي:

- **المعاملات الالكترونية:** (الطلبات والمستندات والمعاملات التي تتم بوسائل الكترونية).
- **الكتابة الالكترونية:** (كل حرف أو رقم أو رمز أو اية علامة أخرى تثبت على وسيلة الالكترونية أو رقمية أو ضوئية أو اية وسيلة أخرى مشابهة وتعطي دلالة قابلة للأدراك والفهم).
- **العقد الالكتروني:** (ارتباط الايجاب الصادر من أحد المتعاقدين بقبول الاخر على وجه يثبت أثره في المعقود عليه والذي يتم بوسيلة الكترونية).

- **التوقيع الإلكتروني:** (علامة شخصية تتخذ شكل حروف أو أرقام أو رموز أو إشارات أو أصوات أو غيرها وله طابع منفرد يدل على نسبته الى الموقع ويكون معتمداً من جهة التصديق).
- **الوسيط الإلكتروني:** (برنامج الحاسوب أو اية وسيلة الكترونية أخرى تستخدم من اجل تنفيذ اجراء أو الاستجابة لأجراء بقصد انشاء أو ارسال أو تسلم معلومات) ^(١٨) وفي ختام هذا الفرع تتوصل الباحثة الى تعريف الاستثمار الإلكتروني بانه: (ذلك النشاط الذي يعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال لتداول وتبادل المعلومات المالية والاستثمارية الإلكترونية، فورياً بأقل وقت وبأقل تكلفة ممكنة، مما يسمح بتوفير فرص أكبر للتعرف على المؤشرات الاقتصادية العالمية والمحلية وعلى مدار (٢٤) ساعة).

المبحث الثاني

آليات التهرب الضريبي الدولي في نطاق الاستثمار الإلكتروني

وغالبا ما يتم التهرب الضريبي خارج اقليم الدولة (أو ما يسمى التهرب الضريبي الدولي) بواسطة مجموعة الشركات متعددة الجنسيات (بالشركات دولية النشاط) التي تتسم بقدرتها الإنتاجية والتوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول بقصد تخفيف اعبائها الضريبية. وفي هذا المبحث سنستعرض آليات التهرب الضريبي الدولي والتي تشكل اهم المعوقات القانونية التي تواجهها الدول عند جباية الضرائب خارج اقليمها والتي تتمثل بالجنات الضريبية والمنشأة الدائمة، واسعار التحويل، وسنتناولها بالدراسة في ثلاث فروع.

المطلب الأول

الجنات الضريبية

تعد دول الجنات الضريبية ^(١٩) بما تقرره من الامتيازات والمميزات الضريبية التي قد تصل الى حد الاعفاء الضريبي لبعض انواع الدخول والأنشطة التجارية مناسبا وأكثر ملائمة للاستثمارات، وبذلك فإن الشركات متعددة الجنسيات تحاول ان تخلق في هذه الدول

مراكز لشركات وليدة أو وسيطة بغية تحقيق غرضها الرسمي نحو تعظيم ارباحها وتخفيض اعبائها الضريبية (٢٠).

وتعد الجنات الضريبية ولاية قضائية قد تكون دوله أو دويلة أو اقليم تكون فيه ضريبة الارباح والدخل منخفضة أو معدومة وتعمل على جذب الاموال بالاعتماد على هذه الميزة كما تمنح هذه الولاية القضائية ميزة السرية وهي ضرورية لمن يحاول التهرب من دفع الضريبة التابعة لدولته من التوصل لمعلومات عن تلك الأموال (٢١).

وفي هذا المطلب سنأخذ بالدراسة خصائص الجنات الضريبية وفي الفرع الأول ونخصص الفرع الثاني لأساليب التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية.

الفرع الأول

خصائص الجنات الضريبية

تتميز الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص نذكر أهمها:

- ١- ذات سعر ضريبي منخفض أو معدوم: اهم ما يميز جنات الضريبة الامتيازات التي يقرها التشريع الضريبي خاصه بالنسبة للاستثمارات والدخول الأجنبية بغية جذبها لتنمية اقتصادها فهي بذلك تضحى في إيراداتها الضريبية في سبيل تنميه إيراداتها من الاستثمارات والعملات الأجنبية (٢٢)
- ٢- الاستقرار السياسي، الاقتصادي، القانوني والاجتماعي: الاستقرار السياسي يعني ان تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من اي انقلابات، أما الاستقلال الاقتصادي فيقصد به عدم تدخل الدولة في هذه المشروعات ويكمن الاستقرار القانوني في عدم حدوث تغييرات مفاجئة وغير متوقعة في التشريعات، وأخيراً يتمثل الاستقرار الاجتماعي في توفر كافة الخدمات والبنى التحتية التي تحتاجها المشروعات.
- ٣- سرية معاملات البنوك والمعاملات التجارية: فالشركات الدولية تسعى للتعامل مع بنوك ذات مستوى عالٍ من الكفاءة والسرية، وعند إبرام العقد بين البنك والعميل، يلتزم البنك بموجب العقد بضمان السرية التامة.

٤- الاتصالات والمواصلات المتطورة الحديثة: تتميز الجنات الضريبية بكونها ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي بحيث يمثل كل عنصر فعال لجذب الاستثمارات، كما يجب ان تمتلك شبكه متقدمة من وسائل الاتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الام وفروعها (٢٣).

الفرع الثاني

أساليب التهرب الضريبي عبر الجنات الضريبية

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنات الضريبية في الاستثمار الالكتروني عن طريق:

- ١- انشاء الشركات الوليدة أو السائرة: وهو المبدأ الذي يركز عليه النظام والترتيب الدولي، وان هذه المنشآت لها دور في الوساطة وفي تمركز دخول منظمي هذه التعاملات الذين يرغبون ان لا يتم ضبطهم من قبل السلطات الضريبية وتكمن الصعوبة في تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات وأماكنهم، فالمقر في الجنة الضريبية هو مقر وهمي في حين ان المقر الحقيقي في البلد الام.
- ٢- قبل توزيع الارباح يتم التهرب الضريبي عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة صورية، لنقل من العبء الضريبي الى اقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في دول الجنات الضريبية.
- ٣- بعد توزيع الارباح، فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الارباح الى الشركة الام لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم بأعاده استثمار هذه الارباح في الجنة الضريبية، وإما بتحويلها الى دولة اخرى تقرر نظام الضريبية مخففاً للاستثمارات الأجنبية، أو تقوم بتحويلها الى الشركة الام تحت مسميات ليست حقيقه كنفقات معفاة من الضريبة (٢٤).

المطلب الثاني

المنشأة الدائمة (المنشأة الثابتة)

نشأت فكرة المنشأة الدائمة^(٢٥) على أثر انتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للاستثمار الى الدول الأخرى وظهور شركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية.

وقد أخذت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) بفكرة المنشأة الدائمة^(٢٦)، وبينت بأن: (الأرباح التي يحققها مشروع في احدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط مالم يكن المشروع يزاول نشاطه في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها)^(٢٧).

وفي ضوء ما تقدم سنتناول في هذا المطلب عناصر المنشأة الدائمة في الفرع الأول ونخصص الفرع الثاني لبيان أساليب التهرب الضريبي عبر المنشأة الدائمة.

الفرع الأول

عناصر المنشأة الدائمة

ينبغي لقيام المنشأة الدائمة توافر ثلاثة عناصر وهي:

أولاً: وجود تنظيم مادي لمزاولة الأعمال:

يشترط لممارسة المنشأة اعمالها وجود مكان دائم لها، سواء كان المكان ملكاً للمشروع الرئيس أو مستأجراً من جانبه، ويجب توافر صفة الدوام والاستمرار، ويعتبر هذا العنصر من العناصر الجوهرية للمنشأة الدائمة^(٢٨).

ثانياً: تمتع التنظيم المادي بقدر من الاستقلال عن الشركة الام:

من الضروري أن تتمتع المنشأة الدائمة بقدر من الاستقلال عن الشركة الام بحيث تملك المنشأة الدائمة شخصية قانونية مستقلة، والاستقلال هنا يعني امتلاك سلطات تسمح للمنشأة بممارسة نشاطها دون الرجوع الى الشركة الام، فتكون لها سلطة اتخاذ القرار والتعاقد باسم الشركة الام، فالمقصود بالاستقلال هنا يعني اعتبار المنشأة الدائمة وحدة متميزة عن الشركة الام وليس تابعة لها أو مستقلة تماماً عنها^(٢٩).

ثالثاً: مزاولة التنظيم للنشاط بصورة تحقق الربح أو تساهم في تحقيقه:

إنَّ عدَّ نشاط التنظيم محققاً للربح أو مساهماً في تحقيقه هو محل جدل، وقد وجدنا بأن أغلب المعاهدات الضريبية قد اخذت بنظرية تحقق الدخل أو عالمية الإيراد كمعيار للمنشأة الدائمة، أما نظرية التبعية الاقتصادية فقد أخذت بها المعاهدات الضريبية لكن في أضيق الحدود.

ووفقاً لنظرية تحقق الربح (عالمية الإيراد) يتم تعريف المنشأة الدائمة بأنها (المنشأة التي تمارس نشاطاً يسهم بشكل مباشر في تحقيق الربح، أي ان هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الدائمة وتحقيق الربح).

أما بخصوص نظرية التبعية الاقتصادية فإن مفهوم المنشأة الدائمة يرتبط بالمنشآت كلها التي تعد جزءاً متكاملًا من اقتصاد الدولة سواء أسهم بصورة مباشرة ام غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي، كون النشاطات التي تمارسها تعد نشاطات حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة، والذي يتم الربط بموجبه بين الدخل المتحقق وإقليم الدولة^(٣٠)،

وبموجب هذا المعيار يتم فرض الضريبة على كل دخل ينشأ داخل أراضي الدولة بغض النظر عن كون صاحب الدخل يقيم داخل الدولة أم لا^(٣١).

إنَّ مبدأ التبعية الاقتصادية لم يخلو من النقد لإن تطبيقه يؤدي الى تعدد الضرائب من الأشخاص بسبب تحقق إيراداتهم في أكثر من دولة، مما ينتج عنه ازدواج ضريبي دولي، إضافة الى صعوبات إدارة كثيرة من حيث تتبع الدولة لأموال المكلفين ومقدار الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة^(٣٢)

الفرع الثاني

أساليب التهرب الضريبي عبر المنشأة الدائمة

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة باستخدام احدى الطرق الآتية:

- ١- قيام الشركة الام بتأسيس شركة ناشئة تابعة لها في دولة اخرى، لكن هذه الشركة الناشئة، لم تمنح اي امتيازات أو اي اعفاءات ضريبية لنشاطها (٣٣)
- ٢- قيام الشركة الام بتأسيس شركة مستقرة لها في بلد يعفي نشاط الشركة المستقرة من الضرائب، نظرا لان الشركات متعددة الجنسيات كثيرا ما تختار أنشطة تجارية معفاة من الضرائب، خصوصا في الدول ذات النظام الضريبي المتشدد (٣٤).

المطلب الثالث

الأسعار القابلة للنقل أو التحويل

من الوسائل التي استعملتها الشركات التجارية للتهرب من دفع الأعباء الضريبية هي وسيلة نقل أو تحويل الأرباح (٣٥) الى مناطق ذات جاذبية ضريبية.

وقد بينت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) بأن أسعار التحويل هي: (الأسعار التي بموجبها مؤسسة ما تحول سلع ملموسة، أصول غير ملموسة أو خدمات الى مؤسسة شريكة) (٣٦)

وتستخدم أسعار النقل أو التحويل لغرض تحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج، أو بين فروع هذه الشركات، وبذلك يمكن لتلك الشركات ان تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها، فتقوم بتخفيض نفقاتها واعبائها، من اجل زيادة أرباحها، وغالباً ما تقوم هذه الشركات بتحويل أموالها، وبالتالي فإن أسعار التحويل تمثل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات دولية النشاط (متعددة الجنسيات)، اذ تتحدد قيمة الأرباح وفقاً للأسعار النقل أو التحويل التي يتحدد بموجبها البيع و الشراء للسلع

والخدمات، ولذلك تقوم بعض الدول بمنع ارسال الأرباح الى بلد الموطن، أو قد يقوم البلد المضيف بفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح^(٣٧).

وفي هذا المطب سنبين اشكال الأسعار القابلة للنقل أو التحويل في الفرع الأول ونخصص الفرع الثاني لبيان أساليب التهرب الضريبي عبر الأسعار القابلة للنقل أو التحويل.

الفرع الأول

اشكال الأسعار القابلة للنقل أو التحويل

هناك شكلين لنقل أو تحويل الأسعار من الدول المضيفة الى الدولة الام، الشكل الأول هو الشكل القانوني المنظم (التحويل المباشر للأرباح) والشكل الآخر هو الشكل غير القانوني (التحويل غير المباشر للأرباح).

اولاً: الشكل القانوني المنظم (التحويل المباشر للأرباح)

بموجب هذا الشكل فإن دخل الشركة يتم توزيعه على الشركات المساهمة في تحقيقه، فيتم توزيع الدخل حسب نسبة امتلاك الأسهم في الشركات المحققة للدخل، ويتم التحويل بموجب الإجراءات القانونية المحددة والمنظمة، فاذا كان المستفيد من التوزيع شركة تقيم في الخارج فيجب اتباع الإجراءات القانونية فيما يخص تسجيل الأرباح المحولة وطريقة تحويلها بعد التأكد من استقطاع الضريبة المستحقة عليها^(٣٨).

وفي الغالب لا يحدث تهرب ضريبي من الناحية القانونية في هذا الشكل من اشكال النقل أو التحويل إلا في اضيق الحدود، كونه يتم عبر قنوات شرعية أو قانونية، وفقاً لإجراءات قانونية وضريبية معينة خاضعة للرقابة والسيطرة من جانب السلطات الضريبية.

ثانياً: الشكل غير المنظم (التحويل غير المباشر للأرباح)

يعد هذا الشكل من النقل أو التحويل عملية غير قانونية، تقوم على اساس التزييف والتلاعب في اسعار البيع أو الايجار داخل الشركات متعددة الجنسيات، كونه الطريق الذي تسلكه الشركات من اجل تخفيض اعضائها الضريبية الى اقل حد ممكن وقد استغلت الشركات متعددة الجنسيات اسعار النقل أو التحويل التي تتم بين وحداتها لنقل الارباح الى الدولة التي

تريدها والتي غالبا ما تكون ذات سعر ضريبي منخفض، كما تتلاعب تلك الشركات في اسعار التحويل بالارتفاع والانخفاض وفقا لما يحقق مصلحتها ويزيد من ارباحها، فهي تحدد مسبقا الربح الذي تحققه بذلك تتخلص من عبء ضريبي يؤثر في الارباح الإجمالية لتلك الشركات ذات النشاط دولي ويؤثر على الإيرادات الضريبية للدولة المضيفة.

الفرع الثاني

أساليب التهرب الضريبي عبر الاسعار القابلة للنقل أو التحويل

وفقا لهذه آلية تستخدم الشركات متعددة الجنسيات للتهرب الضريبي عبر الأسعار القابلة للنقل أو التحويل عدة طرق نذكر اهمها:
اولاً: قيام احدى الشركات أو الفروع التابعة للشركة الام ببيع المدخلات الى شركة تابعة اخرى أو فرع آخر للشركة نفسها في بلد آخر.

ففي هذه الحالة لا تأخذ الاسعار الجارية أو المتداولة في الحساب، فالشركة الام هي التي تقوم بتنظيم كيفية قيام كل جزء بإمداد الاجزاء الاخرى بما يلزمها من منتجات وخدمات لازمة لأداء دورها في اخراج المنتج النهائي.

ثانياً: التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الارباح، سواء بالزيادة أو النقصان في نفقات الشركة الام من اجل الاستفادة من تباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، فتخفض من نفقاتها وتزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية والعكس يحصل في الدول ذات النظام الضريبي المتشدد.

ثالثاً: يتم انشاء الشركات الوسيطة أو ما يسمى بالشركات الساترة عند توزيع الارباح، وهي شركات ماليه يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المتحققة فعلا من شركة اخرى، ثم يعاد تحويل تلك الارباح في ظل ظروف أفضل ووفقا لحاجة المجموعة، وبذلك تكون الشركات متعددة الجنسيات قد تهربت من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الام عن طريق تحويل

ارباحها الى الشركة الوسيطة أو الساترة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أخف.

الخاتمة:

بعد أن أنهينا موضوع دراستنا لابد من الوقوف على أبرز الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها خلال دراستنا آملين من المشرع الضريبي والإدارة الضريبية الأخذ بها قدر تعلق الموضوع بهما.

أولاً: الاستنتاجات:

- ١- يشكل التهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الالكتروني ضرراً بالغ الخطورة، كما يعد أحد المعوقات التي تؤثر سلباً على عملية التنمية الاقتصادية للبلاد.
 - ٢- هناك ارتباطاً كبيراً بين الاستثمار عبر الانترنت وقيام الأشخاص بالتهرب من دفع الضرائب.
 - ٣- يوفر الاستثمار الالكتروني ارباحاً سنوية هائلة للمستثمرين، ألا انّ له مخاطر كبيرة على إيرادات الدولة ولاسيما فيما يتعلق بالامتثال الضريبي من قبل رواد هذا النوع من الاستثمار.
 - ٤- تعد مشكلة تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على دخل الاستثمار الالكتروني من أهم المشكلات التي يثيرها قانون فرض الضرائب على الدخل.
 - ٥- إن الأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية عند تحديد المنشأة الدائمة يؤدي الى تعدد الضرائب على الأشخاص بسبب تحقق إيراداتهم في أكثر دولة، مما ينتج عنه ازدواج ضريبي دولي.
- ثانياً: التوصيات:

- ١- نوصي المشرع الضريبي بالعمل على تطوير التشريعات الضريبية بما يتلائم والتطورات التكنولوجية في عالم الاستثمار الالكتروني، بالإضافة الى مواكبة التطورات الحاصلة في الدول الأخرى ومحاولة الاستفادة من التشريعات الضريبية التي عالجت التهرب الضريبي في نطاق الاستثمار الالكتروني.

- ٢- نوصي المشرع الضريبي بإصدار دليل رسمي يتضمن كافة الآليات والإجراءات والقواعد والتعليمات التي تتعلق بالمعاملات الضريبية للاستثمار الإلكتروني وكذلك المعالجة الضريبية لممارسة الاستثمار الإلكتروني.
- ٣- نوصي المشرع الضريبي بإصدار تشريع يتضمن إلزام البنوك والمؤسسات المالية بإخطار الهيئة العامة للضرائب بالمعلومات الخاصة بالتحويلات الإلكترونية للكشف عن صفقات الاستثمار الإلكتروني وإمكانية حجز نسبة معينة من المنبع تتعلق بالتحويلات المالية التي تخص الأنشطة الاستثمارية التي تتم عبر الإنترنت.
- ٤- ينبغي على السلطة التنفيذية إيلاء الإدارة الضريبية اهتماماً خاصاً من خلال العمل على تطوير إمكانيات وكفاءات الإدارة الضريبية وتفاعلها مع دافعي الضرائب، إذ يجب أن تتحول الإدارة الضريبية جزءاً من الحكومة الضريبية الإلكترونية ووسيلة للتعامل بين الحكومة والمكلفين.
- ٥- إلزام مزودي خدمات الإنترنت بتزويد الهيئة العامة للضرائب ببيانات تخص المتعاملين في الاقتصاد الإلكتروني لغرض تتبع وحصر نشاط المكلفين في عمليات الاستثمار الإلكتروني.
- ٦- ضرورة إلزام مواقع التواصل الاجتماعي بأنواعها المتعددة بتزويد الهيئة العامة للضرائب بالمعلومات الخاصة بممارسة الأنشطة الاستثمارية الإلكترونية من خلال تلك المواقع.

الهوامش:

- (١) د. يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (٤)، العدد (٩)، ٢٠١٢، ص ١٣٢.
- (٢) د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة مقدمة علم الضريبة، ط ٢، دار المعارف للنشر، مصر، ١٩٩٨، ص ٥٨٧.
- (٣) د. زين العابدين ناصر، موجز في مبادئ علم المالية العامة، المطبعة العربية، القاهرة، ١٧٤، ص ٣١٤.
- (٤) د. خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، ط ١، دار الطباعة للكتب والنشر، بغداد، ٢٠٠٢، ص ٥٥، نقلاً عن سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد (٨)، العدد (٢٤)، الفصل (٣)، ٢٠١٣، ص ٤٥٨.
- (٥) د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ج (١)، ط ٣، دار النشر (بلا)، بغداد، ١٩٦٧، ص ٢٧٣ وما بعدها، نقلاً عن رائد ناجي الجميلي، التهرب الضريبي مع إشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهريين، ٢٠٠٠، ص ١١.
- (٦) فالتشريعات الضريبية المقارنة تضمنت تعداد الأفعال السلوكية لظاهرة التهرب الضريبي، ولم تحدد مفهوم التهرب الضريبي بصورة دقيقة ومنها قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ (المعدل) وقانون ضريبة الدخل القطري ١٩٩٧ ومرسوم ضريبة الدخل العماني لسنة ١٩٧١، وغيرها من التشريعات الضريبية التي اكتفت ببيان الأفعال المخلة بالنظام الضريبي مع بيان العقوبات التي تفرض عليها.
- (٧) أبو ذر عبد الكريم شاكر البياتي، التهرب الضريبي في العراق بين الواقع والطموح، بحث على الموقع الرسمي <http://www.iasj.net>. تاريخ الزيارة ٢٤ / ١٠ / ٢٠٢٢، وقت الزيارة ١١:٣٠ صباحاً.
- (٨) راجع المادتين (٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل)، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (١٩١٧) بتاريخ ٢٧ / ١٢ / ١٩٨٢.
- (٩) ذهب اللغويون في بيان معنى الاستثمار بأنه: (كلمة مأخوذة من الفعل (تَمَرَ أو أَتَمَرَ) جمعه ثمار وثمر أنواع يقال أثمر الشجر أي خرج ثمره، وأثمر الرجل أي كثر ماله، وثمر الله مالك أي كثره، ابن منظور، لسان العرب، المجلد (١) ط ١، دار صادر للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٧، ص ٣٤٦ وما بعدها.
- (١٠) قاسم نايف علوان، إدارة الاستثمار بين النظرية والتطبيق، ط ٢، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ٢٩، نقلاً عن نوال كاظم مهدي العامري، التخطيط الضريبي وأثره على الاستثمار، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، معهد الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد (١٣)، العدد (٤٣)، الفصل (٢)، ٢٠١٨، ص ١٥٨.
- (١١) د. محمد غانم، الاستثمار في الاقتصاد السياسي والأخلاقي وتشريعات وثقافات الاستثمار، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١١، ص ٣٦.
- (١٢) د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، محددات وضمانات جذب الاستثمارات الأجنبية، ط ١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٤، ص ١٤.
- (١٣) د. أبو العلا علي أبو النمر، نظرة انتقادية للسياسة التشريعية المصرية في مجال الاستثمار ونقل التكنولوجيا، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٦٧، نقلاً عن حيدر محمود كاظم، الطبيعة القانونية لعقود الاستثمار، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، المجلد (٣٦)، أيلول، ٢٠٢١، ص ٣٢.
- (١٤) حازم جمعة، الحماية الدبلوماسية للمشروعات المشتركة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨١، ص ١٦٨.

(١٥) اذ ارتبطت أولى بدايات تطبيق الحق في الاستثمار بأشياء قانون مجلس الاعمار بموجب قانون رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٠ (الملغى) والذي استعان العراق بموجبه بالشركات الأجنبية لتنفيذ المشاريع التنموية، وفيما بعد أصدر المشرع العراقي قانون الاستثمارات العربية رقم (٦٤) لسنة ١٩٨٨ (الملغى) وبعد ذلك صدر قانون الهيئة العامة للمناطق الحرة رقم (٣) لسنة ١٩٩٦، ثم صدر قانون الاستثمار العربي رقم (٦٢) لسنة ٢٠٠٢ والذي الغي بصور قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل)، إضافة الى قوانين الاستثمار الأخرى ذات الصلة، نور الهدى ياسين كريم، الحق في الاستثمار وتطبيقاته في التشريعات، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٩، ص ١٢٤ وما بعدها.

(١٦) نصت المادة (٢٦) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ (النافذ) على: (تكفل الدول تشجيع الاستثمارات في لقطاعات المختلفة، وينظم ذلك بقانون)، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٠١٢) في ٢٨ / ١٢ / ٢٠٠٥.

(١٧) راجع المادة (١ / سادساً) من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل بالقانون رقم (٥٠) لسنة ٢٠١٥، منشور في جريدة الوقائع العربية بالعدد (٤٣٩٢) في ٤ / ١ / ٢٠١٦.

(١٨) راجع المادة (١) من قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية العراقي رقم (٨٧) لسنة ٢٠١٢، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٢٥٦)، بتاريخ ٥ / ١١ / ٢٠١٢.

(١٩) تعرف الجنات الضريبية بانها: (عبارة عن بلدان او أقاليم يتمتع المستثمرون بموجبها بمزايا ضريبية تمكنهم من الافلات من ضرائب بلدانهم الأصلية والاستفادة من نظام ضريبة أكثر تحفيزاً لاسيما فيما يخص ضريبة الدخل)، ملال محمد طارق، آليات واسباب التهرب الضريبي الدولي وامكانية تجنبها، بحث منشور في مجلة دراسات، جامعة الاغواط، الجزائر، المجلد (٤)، العدد (١)، ٢٠١٣، ص ١٢٧.

(٢٠) تجدر الإشارة بان العالم يضم أكثر من (٨٠) منطقة تمثل (النعيم الضريبي) للأثرياء، مقسمه الى (٤) مجموعات الاولى منطقه الملاذات الأوروبية، والثانية منطقه الملاذات البريطانية، والثالثة المنطقة الأمريكية، والرابعة اماكن هامشيه غير مصنفة مثل الصومال وارجواي، فاطمة نصر، مافيا اخفاء الاموال المنهوية، ط ١، اصدار سطور الجديدة، القاهرة، ٢٠١١، ص ٢٨.

(٢١) فاتح احمية، اسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، بحث منشور في مجله دراسات جبائيه، جامعه جبل، الجزائر، العدد (٢)، ٢٠٢٠، ص ٧٥.

(٢٢))^{٢٢} (Heny Rea, Lesparadis fiscaux. ALternatives economiques, N ١٠٩, France April, ١٩٩٩, p.٣٤

(٢٣) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ص ٨٦ وما بعدها.

(٢٤) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٩٢.

(٢٥) تعرف المنشأة الدائمة بأنها: (تلك المنشأة التي تمارس نشاطاً يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح، والتي تعد جزءاً متكاملاً من اقتصاد الدولة، باعتبار ان الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية و اساسية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة سواء ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق دخل وايراد للمشروع الأجنبي)، محمود مراد، النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، ٢٠٠٢، ص ٦٧.

(٢٦) عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) المنشأة الثابتة بأنها: (كل منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطه)، راجع المادة الأولى من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

OECD: Model Taxconvention on Income and capital, condensed version ٢٠٠٠, pp. ٧٤ – ٧٧.

- (٢٧) راجع المادة (٧) الفقرة (١) من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لمصدر نفسه
- (٢٨) السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٥٨.
- (٢٩) د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٦٩.
- (٣٠) ملال محمد طارق، مصدر سابق، ص ٨٠.
- (٣١) د. طاهر الجنابي، المالية العامة، مطبعة العاتك، ص ١٥٠ وما بعدها، نقلاً عن نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد (١)، ٢٠٢٠، ص ٢٧٦.
- (٣٢) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥، ص ٩٨، نقلاً عن نور حمزة حسين، المصدر نفسه، ص ٢٧٦.
- (٣٣) حسين حزام بدر الجيزاني، التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته بين التشريعيين العراقي واللبناني - دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، الجامعة الإسلامية، لبنان، ٢٠٢٠، ص ٢١٨.
- (٣٤) د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية - دراسة مقارنة، مكان دار النشر (بلا)، ١٩٦٩، ص ١٨٣.
- (٣٥) أسعار النقل أو التحويل: (هي الأسعار المحددة لتحويل السلع أو بيعها) ويعرفها آخرون بأنها: (عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة) ، حسين حزام بدر الجيزاني، مصدر سابق، ص ٢١٧.
- (٣٦) Ladirection Generalades finances putliques, ٢٠٠٦, p11.
- (٣٧) السيد عبد المولى، مصدر سابق، ص ٢٩٠.
- (٣٨) د. أسامة الفولي، أسعار التحويل والتهرب الضريبي الدولي، بحث منشور عام ١٩٩١، ص ٣، نقلاً عن د. سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ٩٣.

المراجع:

أولاً: - المعاجم اللغوية

- ١- إبراهيم مصطفى، وآخرون، المعجم الوسيط، الجزء (٢)، مجمع اللغة العربية، القاهرة، ط ٢، دار الدعوة ١٩٨٩.
- ٢- العلامة الشيخ عبد الله العلايلي، ابن منظور (لسان العرب)، المجلد (١)، ط ١، دار صادر للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٧.

ثانياً: - الكتب العامة

- ١- السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
- ٢- د. زكريا محمد بيومي، اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية - دراسة مقارنة، بدون دار ومكان نشر، ١٩٦٩.
- ٣- د. زين العابدين ناصر، موجز في مبادئ علم المالية العامة، القاهرة، المطبعة العربية، ١٩٧٤.
- ٤- د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.
- ٥- علي عبد الفتاح ابو شرار، الاقتصاد الدولي - نظريات وسياسات، ط ١، دار المسيرة، عمان، ٢٠٠٧.
- ٦- فاطمة نصر، مافيا اخفاء الاموال المنهوبة، القاهرة، اصدار سطور الجديدة، ط ١، ٢٠١١.
- ٧- د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة مقدمة علم الضريبة، ط ٢، مصر، دار المعارف للنشر، ١٩٩٨.

- ٨- د. محمد غانم، الاستثمار في الاقتصاد السياسي والأخلاقي وتشريعات وثقافات الاستثمار، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١١.
 - ٩- محمود مراد، النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، ٢٠٠٢.
 - ١٠- مختار عبد الحكيم طلبية، للشركات الدولية للنشاط في القانون المصري والقانون المقارن - دراسة تحليلية انتقادية للنصوص المعنية في القوانين الضريبية والاتفاقات الضريبية النموذجية والثنائية، دار النهضة العربية، ١٩٩٨.
 - ١١- د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، محددات وضمانات جذب الاستثمارات الأجنبية، الإسكندرية، ط ١، دار الفكر الجامعي، ٢٠١٤.
 - ١٢- نور الهدى ياسين كريم، الحق في الاستثمار وتطبيقاته في التشريعات، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٩.
- ثالثاً: - الرسائل الجامعية**
- ١- حازم جمعه، الحماية الدبلوماسية للمشروعات المشتركة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨١.
 - ٢- حسين حزام بدر الجيزاني، التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته بين التشريعين العراقي واللبناني - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، الجامعة الإسلامية، لبنان، ٢٠٢٠.
 - ٣- رائد ناجي الجميلي، التهرب الضريبي مع إشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.
- رابعاً: - البحوث المنشورة**
- ١- حيدر محمود كاظم، الطبيعة القانونية لعقود الاستثمار بحث منشور في مجلة كلية القانون، جامعة بغداد، المجلد (٣٦)، أيلول، ٢٠٢١.
 - ٢- سهاد كشكول عبد، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة الاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد (٨)، العدد (٢٤)، الفصل (٣)، ٢٠١٣.
 - ٣- فاتح احمية، اسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، جامعة جيجل، الجزائر، العدد (٢)، ٢٠٢٠.
 - ٤- ملال محمد طارق، آليات واسباب التهرب الضريبي الدولي وامكانيه تجنبها، بحث منشور في مجله دراسات، جامعه الاغواط، الجزائر، المجلد (٤)، العدد (١)، ٢٠١٣.
 - ٥- نوال كاظم مهدي العامري، التخطيط الضريبي وأثره على الاستثمار، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، معهد الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد (١٣)، العدد (٤٣)، الفصل الثاني، ٢٠١٨.
 - ٦- نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد (١)، ٢٠٢٠.
 - ٧- د. يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (٤)، العدد (٩)، ٢٠١٢.

خامساً: - الدساتير والقوانين

- ١- قانون مجلس الاعمار بموجب قانون رقم (٣٣) لسنة ١٩٥٠.
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).

- ٣- من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ (النافذ).
 - ٤- من قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).
 - ٥- قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية العراقي رقم (٨٧) لسنة ٢٠١٢ .
- سادساً: - **المواقع الالكترونية**
- ١- أبو ذر عبد الكريم شاكر البياتي، التهرب الضريبي في العراق الواقع والطموح، بحث منشور على الموقع الالكتروني <http://www.iasj.met> .
- سابعاً: - **المصادر الاجنبية**
- ١- Heny Rea, Lesparadis fiscaux. ALternatives economiques, No ١٠٩, France April, ١٩٩٩, p.٣٤.
 - ٢- OECD: Model Tax convention on Income and capital, condensed version ٢٠٠٠, pp ٧٤ – ٧٧
 - ٣- Ladirection Generalades finances putliques, ٢٠٠٦, p١١ .

