

عنوان البحث

منازعات الأزواج الضريبي الدولي وأساس المسؤولية الدولية

م.م. عمار ياسين كاظم البياتي¹

¹ كلية القانون والعلوم السياسية/ جامعة ديالى

تاريخ القبول: 2021/03/18م

تاريخ النشر: 2021/04/01م

المستخلص

تعد المسؤولية الدولية من الانظمة المهمة بالقانون الدولي العام ويتمثل جوهرها فيما ترتبه من اثار قانونية تعيد توازن المراكز القانونية الدولية بجبر الضرر، ولا يصح مجافاة حق الافراد في حماية الدولة التي يحملون جنسيتها بعد أن تشعبت نشاطاتهم الاقتصادية بين الدول وبالتالي يتحملون عبء الازدواج الضريبي الدولي بما يمنحه مبدأ السيادة للدولة في حرية فرض ضرائبها على المكلفين والحاق الضرر بهم وبالدولة التي يحملون جنسيتها وهذا يتطلب البحث عن الاساس القانوني الذي يرتب المسؤولية الدولية على الدولة المخالفة وللبحث في ذلك وابتغاء الوضوح تناولنا العرض في ثلاثة مباحث خصصنا الاول للتعريف بالمسؤولية الدولية وبحثنا فيه تعريف واساس واثار المسؤولية الدولية وشروطها، والثاني لمفهوم الازدواج الضريبي الدولي وبحثنا فيه التعريف بالضريبة والازدواج الضريبي ومن ثم أسباب وآثار الازدواج الضريبي الدولي، والثالث لتسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي والحد منه وبحثنا فيه عن دور الثبات التشريعي والقضاء الدولي في تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي وختمنا البحث بما افرزته الدراسة من نتائج ومقترحات.

RESEARCH ARTICLE

**INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION DISPUTES AND
THE BASIS OF INTERNATIONAL LIABILITY****Ammar Yassin Kazem Al-Bayati¹**¹ College of Law and Political Science / University of Diyala**Published at 01/04/2021****Accepted at 18/03/2021****Abstract**

International responsibility is one of the important systems of public international law and its essence is represented by legal effects that restore the balance of international legal centers by reparation, and it is not correct to negate the right of individuals to protect the country of their nationality after their economic activities branched out between countries and thus bear the burden of international double taxation with what gives it The principle of sovereignty of the state in the freedom to impose its taxes on the taxpayers and harm them and the country of their nationality, and this requires searching for the legal basis that arranges the international responsibility of the violating state. We discussed the first to define international responsibility and we discussed in it a definition, basis and effects of international responsibility and its conditions, and the second was the concept of international tax duplication and we discussed in it the definition of tax and double taxation and then the causes and effects of international tax duplication, and the third to settle disputes with international tax duplication and reduce it and we discussed in it the role of legislative stability and the judiciary International in settling disputes of international double taxation, and we concluded the research with the results of the study and the results and proposals.

المقدمة

تعد المسؤولية العنصر الاساسي في أي نظام قانوني وهكذا فإن المسؤولية الدولية تعد من الانظمة المهمة بالقانون الدولي العام ، فهي نظام قانوني بمقتضاه تلتزم الدولة التي تأتي عملاً غير مشروع طبقاً للقانون الدولي بتعويض الدولة التي لحقها الضرر من هذا العمل دون أن يمس سيادة الدولة بل يتكامل معها، وجوهر المسؤولية الدولية تتمثل بآثارها فان أغفلت افرغت من محتواها، كما لا يصح مجافاة مسألة جوهرية تتمثل بمسؤولية الدولة عن حماية حقوق رعاياها عند انتهاكها من قبل اشخاص القانون الدولي الآخرين وهذه هي الحماية الدبلوماسية، من جانب اخر تعد الضريبة في الوقت الحاضر من أهم المؤثرات على السياسات الداخلية للدول باعتبارها احد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة وتعد سلطة فرض الضرائب من أعمال السيادة المعترف بها لكل دولة وقد تتعدد الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين مما يؤدي الى حصول الأزواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي والاول يمكن تلافيه بتنسيق القواعد الضريبية لكن الامر يزداد تعقيدا في مكافحة الأزواج الضريبي الدولي لأن ذلك يتعارض وفكرة سيادة الدولة فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها وبما يضمن الحفاظ على سيادتها وهذا يؤدي الى قيام الأزواج الضريبي الدولي الذي يمس بآثاره النشاطات الاقتصادية المختلفة وبالتالي يتطلب البحث عن أساس المسؤولية الدولية لتسوية المنازعات التي تثور بصده لذلك سنتناول الموضوع بالبحث وفقاً للرؤى الآتية:

أهمية البحث

تكمن أهمية نظام المسؤولية الدولية في كونها تحافظ على المراكز القانونية الدولية، وتشكل الضرائب احد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة وتدخل في نطاق اعمال السيادة والمكلف قد يخضع لضرائب متعددة عندما يمارس نشاطا في اكثر من دولة وبالتالي تنشأ مشكلة الأزواج الضريبي الدولي الذي يترتب اثاراً اقتصادية واجتماعية ومالية تصيب الدولة مما يتطلب جبر الضرر واصلاح المراكز القانونية الدولية، هذه الأهمية كانت الدافع الأساسي لاختيار موضوع البحث فكان من الضروري الخوض في دراسة المسؤولية الدولية واساسها، لضمان حقوق أشخاص القانون الدولي من الانتهاك بسبب الأزواج الضريبي.

مشكلة البحث

بالنظر لما يترتب على الأزواج الضريبي الدولي من اثار اقتصادية واجتماعية ومالية في مواجهة الدول يجعلنا نطرح إشكالية البحث عن أساس المسؤولية الدولية المعتمد لإعادة التوازن بالمراكز القانونية الدولية، وكيف يحصل المكلف على التعويض عن الضرر الذي اصابه بسبب الأزواج الضريبي الدولي.

منهجية البحث

لتفكيك رموز اشكالية اساس المسؤولية الدولية في تسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي ولتعقد وتشابك موضوعاته انتهجنا في بحثنا المنهج التحليلي والتأصيلي.

هيكلية البحث

للخوض في غمار البحث والوقوف على ابرز عناصره وابتغاء للوضوح سنعمد في توزيعه على ثلاثة مباحث خصصنا الاول للتعريف بالمسؤولية الدولية، والثاني لمفهوم الأزواج الضريبي الدولي، والثالث لتسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي والحد منه، وخاتمتنا بما أوجبه العرض من نتائج ومقترحات.

المبحث الأول

التعريف بالمسؤولية الدولية

تعد المسؤولية عنصر اساسي في أي نظام قانوني ومن ثم فان تطور هذا النظام يرتبط بتطور قواعدها ، والمسؤولية الدولية نظام قانوني الغرض منه إلزام الدول بتنفيذ واجباتها تجاه حقوق الدول الأخرى ولا تتعارض مع فكرة السيادة بل تكمل أحدهما الأخرى، وتعد احدى أهم الضمانات للشخص الدولي عندما تتعرض حقوقه للانتهاك من قبل شخص دولي اخر، وللوقوف على مفهوم المسؤولية الدولية وابتغاءً للوضوح سنعمد في توزيع هذا البحث على مطلبين خصصنا الاول لتعريف المسؤولية الدولية واثارها، والثاني لأساس المسؤولية الدولية وشروطها.

المطلب الأول

تعريف المسؤولية الدولية واثارها

تعتبر المسؤولية الدولية من أهم الأسس التي يقوم عليها القانون الدولي العام كونها الإطار الذي يُفَعَّل فيه الجزاء ضد الشخص الدولي المخالف لالتزاماته الدولية ، ويترتب على تحقق المسؤولية الدولية جزاء يتمثل في إزالة الضرر وبما يتناسب مع طبيعته، ولأجل الوقوف على حقيقة ما ذكر سنتناول هذا المطلب في فرعين خصصنا الاول لتعريف المسؤولية الدولية ، والثاني لأثر المسؤولية الدولية وانتقائها.

الفرع الاول

تعريف المسؤولية الدولية

في اطار التشريع الداخلي للدول يراد بالمسؤولية المدنية هي كل خطأ يسبب ضرراً للغير ويلزم مرتكبه بالتعويض وتقوم على نوعين هما المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية.⁽¹⁾ وعرف القانون الدولي هذا النوع من المسؤولية باعتبارها شكل من اشكال الجزاء القانوني الذي يرتبه على عدم احترام احد أشخاصه لالتزاماته الدولية.⁽²⁾

وعرف البعض المسؤولية الدولية بأنها "رابطة قانونية تنشأ في حالة الاخلال بالتزام دولي بين الشخص القانوني الدولي الذي أخل بالتزامه وبين الشخص القانوني الدولي الذي حدث الاخلال في مواجهته"⁽³⁾. وعرفها آخرون بأنها "نظام قانوني يترتب بموجبه على الدولة التي ارتكبت عملاً يحرمه القانون الدولي تعويض المتضرر عما اصابه من ضرر"⁽⁴⁾. وهناك من عرفها بأنها "وضع قانوني تلتزم بموجبه الدولة التي ينسب اليها ارتكاب فعل غير مشروع وفقاً للقانون الدولي بان تصلح الضرر الذي لحق بالدولة التي ارتكب الفعل في مواجهتها" وعرفها قاموس مصطلحات القانون الدولي بأنها "التزام يفرضه القانون على الدول المنسوب اليها ارتكاب فعل او امتناع مخالف لالتزاماتها الدولية تقديم تعويض الى الدولة المضرورة سواء في شخصها ام في شخص رعاياها"⁽⁵⁾. يتضح من هذه التعريفات أن المسؤولية الدولية تقوم عندما تنتهك الالتزامات الدولية سواء كانت اتفاقية أو عرفية أو مبادئ قانونية عامة من قبل الدولة وتسبب اضراراً بالغير ولا تترتب المسؤولية الدولية الا بتحقيق الشروط التي حددها القانون الدولي فاذا تحققت شروطها تترتب آثارا تقضي بتعويض الطرف المتضرر⁽⁶⁾. وتكمن أهمية نظام المسؤولية الدولية في كونها تحد من انتهاك الاشخاص الدوليين لالتزاماتهم الدولية وتتكامل مع فكرة سيادة الدولة لان الدولة التي لا تتمتع بالسيادة التامة لا تتحمل المسؤولية الدولية.⁽⁷⁾ ويترتب على ذلك التميز بين المسؤولية

المباشرة عندما يكون الاخلال مباشر من جانب الدولة، وغير المباشرة عندما تتحمل الدولة المسؤولية عن دولة أخرى ناقصة السيادة وانتهكت قواعد القانون الدولي وهذا يتطلب وجود علاقة قانونية بين الدولتين المعنيتين كحالة الحماية أو الانتداب أو الوصاية.⁽⁸⁾

الفرع الثاني

أثر المسؤولية الدولية

أن المقصود بأثر المسؤولية الدولية هو الجزاء الذي يترتب على تحقق مسؤولية الدولة عن عملها غير المشروع وهي بهذا المعنى تعد جزءاً من نظام المسؤولية الدولية فلا يمكن تصور مسؤولية بدون جزاء، فإذا ثبت قيام دولة أو تابعيها بخرق التزام دولي يترتب عليه ضرر للغير توجب عليها ازالة ذلك الضرر وبما يتناسب مع طبيعته أما بإعادة الحال الى ما كان عليه سابقاً أو الاعادة عن طريق البديل ولكن بشرط ان لا تكون الاعادة مستحيلة من الناحية المادية، ولا تكون مخالفا لقاعدة آمرة أو تشكل عبئاً غير متكافئ بالنسبة للدولة المسؤولة، وأن يكون هناك تناسب مع الاضرار التي سببها عمل الدولة غير المشروع.⁽⁹⁾

وفي حال استحالة إعادة الوضع الى ما هو عليه يتم جبر الضرر عن طريق دفع مبلغ من المال، ويعتبر التعويض المالي صورة مألوفة لدى الدول يتم بموجبها الزام الدولة المسؤولة بدفع مبلغ معين من المال يوازي ما لحق من ضرر بالدولة المتضررة، فإذا ما تظلم احد اشخاص القانون الدولي او رعاياهم المقيمين على اقليم دولة اخرى من اضرار لحقت بشخصه او امواله فإن الدولة التي ينتسب اليها هي التي تقاضي الدولة التي صدر عنها العمل غير المشروع استنادا الى المبادئ العامة الواردة في الاتفاقيات الدولية التي تستوجب المطالبة بالتعويض عنها.⁽¹⁰⁾ لكن السؤال الذي يثار هنا هو من هي الجهة التي تقدر التعويض؟ يمكن القول أنه إذا كانت المخالفة تستند الى معاهدة دولية فإن المعاهدة هي التي تحدد الجهة التي يحق لها تحديد التعويض للمتضرر وإذا لم تكن هناك معاهدة دولية او وجدت دون ان تحدد الجهة التي يحق لها تقدير التعويض فإن مقدار التعويض يحدد أما بالمفاوضات أو التحكيم أو القضاء⁽¹¹⁾. والحالة التي يوجد فيها ضرر معنوي فقط يتم ارضاء المتضرر ذاته كحالة اصدار بيان من الدولة تعذر فيه عن عملها على اعتبار ان الفعل الذي صدر غير مقصودا بذاته ويدل على عدم رضاء الدولة عن أفعال تابعيها.⁽¹²⁾ وهذا يجعلنا نطرح التساؤل حول الطبيعة القانونية للتعويض هل هو ذا طبيعة إصلاحية أم ذا طبيعة جزائية؟ هذا ما اختلف عليه الفقه فهناك من يرى أنه ذا طبيعة إصلاحية وحجتهم أن الاثر الذي ترتبه المسؤولية الدولية هو الزام الدولة المسؤولة بإصلاح الضرر، وهناك من يرى أنها ذات طبيعة جزائية وحجتهم ان التعويضات تتجاوز مجرد اصلاح الضرر الى فرض العقوبة بحق الشخص الدولي المسؤول عن العمل غير المشروع ويستند انصار هذه النظرية الى بعض الاحكام القضائية والممارسات الدبلوماسية التي حملت في طياتها اضعاف الصفة العقابية على التعويضات⁽¹³⁾. ونحن نرى صحة وجهة نظر كل من النظريتين فالأثر المترتب على المسؤولية الدولية ذا طبيعة تعويضية وذا طبيعة جزائية.

المطلب الثاني

أساس المسؤولية الدولية وشروطها

أن تحديد الأساس القانوني الذي يستند عليه تقرير المسؤولية الدولية ازاء الغير يعد جوهر نظام المسؤولية الدولية، ولأجل تحقق هذه المسؤولية وترتب اثارها لابد من توافر عدد من الشروط، ونرى ابتغاء للوضوح في العرض سنتناول هذا المطلب في فرعين خصصنا الاول لأساس المسؤولية الدولية وحالات انتقائها، والثاني لشروط المسؤولية الدولية.

الفرع الاول

أساس المسؤولية الدولية وحالات انتقائها

تحدثت عدة نظريات عن أساس المسؤولية الدولية تداولت بين نظرية (المسؤولية التضامنية) ابتداءً ثم تدرجت الى نظرية الخطأ ولقيت هذه النظرية قبولا في الفقه الدولي وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بمعاملة الاجانب⁽¹⁴⁾. رغم انتقادات انصار المذهب الموضوعي ومنها أن الدولة ليست لها ارادة لتكون مهمله او تتعمد احداث الضرر ، ولكن القانون ينسب اليها ارادة الشخص الطبيعي وهو من يرتكب العمل الضار غير المشروع فمسؤولية الشخص الاعتباري تكون نوعا من المسؤولية عن عمل الغير⁽¹⁵⁾. لذا أقام الفقه مسؤولية الدولة وفقا لنظرية العمل غير المشروع على مجرد توافر مجموعة من العناصر الموضوعية المتمثلة بقيام الدولة بعمل غير مشروع يمثل اخلايا بالتزام دولي من دون البحث عما اذا كان هذا الفعل الخاطئ عمدا او غير عمدي.⁽¹⁶⁾ بمعنى أن المسؤولية الدولية هنا تأسست على معيار موضوعي وهو مخالفة القانون الدولي فيكفي ان تكون الدولة من الناحية الموضوعية السبب في وقوع مخالفة للقانون الدولي لكي تنشأ مسؤوليتها وقد لاقت هذه النظرية قبولا دوليا.⁽¹⁷⁾ لكن هذه النظريات لم تعد تتوافق مع التطور العلمي والتكنولوجي كأساس للمسؤولية الدولية لعدم امكانية تطبيقها بما ينسجم مع هذه التطورات، لذا اتجه الفقه الدولي الى وضع نظريات تتفق مع المتغيرات التي يصعب معها اثبات الخطأ أو التعسف في استعمال الحق، ويتلخص مضمون هذه النظرية في أن الشخص يتحمل المسؤولية على افتراض وقوع الخطأ مع وجود علاقة سببية بين النشاط الخطر والضرر، على أساس أن المستفيد من النشاط يجب أن يتحمل مسؤولية الاضرار الناجمة عنه حتى اذا كان الفعل المرتكب مشروع.⁽¹⁸⁾

وتتنفي المسؤولية الدولية عند توافر شروط معينة فالالتزامات الدولية ارادية وهذا يعني زوال المسؤولية في حالة رضا من ارتكبت بحقه المخالفة ويشترط في الرضا أن يصدر عن ارادة صحيحة غير معيبة وأن يكون صريحا وإيجابيا⁽¹⁹⁾. وتسقط المسؤولية الدولية أيضا في حالة الضرورة والقوة القاهرة لانهما يعدان من موانع المسؤولية اللذان لا يمكن التغلب عليهما أو تجنبهما وحالة الضرورة اذا كانت تعفي من المسؤولية لكنها لا تعفي الدولة من التعويض⁽²⁰⁾. ولا يجوز الاحتجاج بالضرورة الا اذا كان الفعل هو الوسيلة الوحيدة لدرء خطر جسيم ووشيك يتهدد مصلحة اساسية للمجتمع الدولي ولا يكون الشخص المعني هو من تسبب فيها.⁽²¹⁾

الفرع الثاني

شروط المسؤولية الدولية

تستند المسؤولية الدولية الى نفس القاعدة القانونية التي تستند اليها المسؤولية في القانون الخاص ويشترط لقيام دعوى المسؤولية الدولية أن يكون هناك فعل غير مشروع وينسب الى احد اشخاص القانون الدولي

ويترتب عليه ضرر لشخص دولي آخر مع وجود علاقة سببية بين الضرر والعمل غير المشروع وهذه العلاقة تكون مؤكدة ومتصلة. (22) وبناء على ذلك يقتضي توافر ثلاث شروط لقيام المسؤولية الدولية وهي:-
أولاً. صدور الفعل الضار من الدولة

لقد قضى مشروع المواد المتعلقة بمسؤولية الدول الذي اعتمده لجنة القانون الدولي عام 2001 أن سلوك اي جهاز لدولة يعد عملاً من أعمال الدولة حتى اذا تجاوز سلطته أو خالف تعليماتها(23). وبناءً على ذلك فإن الدولة تتحمل المسؤولية التي تنشأ عن التصرفات الصادرة عن إحدى سلطاتها أو هيئاتها العامة أخلاً بقواعد القانون الدولي حتى اذا كانت لا تتعارض مع أحكام قانونها الوطني. (24) فإذا اصدرت السلطة التشريعية قانوناً مخالفاً لأحكام القانون الدولي او التزمت بمعاهدة دولية ولكنها امتنعت عن تطبيقها فان الدولة تكون مسؤولة عن الاضرار التي تحصل لدولة اخرى. (25) وتسال الدولة كذلك عن اعمال موظفيها كافة اذا نتج عنها اخلاص بالالتزامات الدولية سواء كانت بإذن من الحكومة وفي حدود اختصاصاتهم او تعدت هذه الحدود والاختصاصات لأنه يجب على الدولة أن تحسن اختيار موظفيها وتراقب اعمالهم. (26) وتسال الدولة عن اعمال السلطة القضائية حتى اذا لم تتعارض مع القوانين الداخلية ، وليس للدولة أن تحتج باستقلال القضاء او قوة الشيء المقضي فيه اذا كانت الاحكام مخالفة للقانون الدولي العام حيث يستطيع الاجنبي ان يمتثل امام المحاكم المحلية بوصفه شاكياً او مدافعاً او متهم(27). ويعد الحكم عملاً غير مشروع اذا اخطأ القضاء في تفسير او تطبيق قاعدة قانونية دولية(28). ولا تسأل الدولة عن الاحكام القضائية الخاطئة التي تصدر بحسن نية اذ يستطيع الاجنبي في هذه الحالة الطعن في الحكم الخاطئ شأنه في ذلك شأن المواطنين(29). من جانب اخر يقع على الدولة التزام بمنع رعاياها من ارتكاب اعمال مخالفة للقانون الدولي وتلحق الضرر بالغير وهذا الالتزام مزدوج الاول ينحصر في بذل العناية المعقولة لمنع كافة الاعمال غير المشروعة دولياً فإذا قصرت تكون مسؤولة عن الاضرار التي تحصل للأجانب ، والثاني ينحصر بواجب القمع بعد وقوع الضرر فاذا اهملت أو تساهلت معهم فإنها تكون مسؤولة عن الاعمال التي ارتكبوها بسبب اخلاص الدولة ببذل العناية المطلوبة وهي مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه. (30)
ثانياً. أن يكون الفعل غير مشروع

إذا كان الفعل الذي قامت به الدولة مشروعاً فلا يترتب على عملها قيام المسؤولية الدولية حتى اذا ادى ذلك الى اضرار الطرف الآخر، فليس من حق هذا الطرف المطالبة بالتعويض طالما لا يوجد التزام دولي يفرض عليها خلاف ذلك وتكون الدولة مسؤولة عن تصرفاتها اذا خالفت قواعد القانون الدولي او اساءت استعمال حقها فتكون عندئذ مسؤولة عن تعويض الطرف الآخر عن الاضرار. (31)
ثالثاً. أن يحصل ضرر للغير

المقصود بالضرر هو المساس بحق يحميه القانون ولا يخرج تعريف الضرر في ظل احكام القانون الدولي عن معناه الاصطلاحي العام من حيث المساس بحق او مصلحة مشروعة تعود لأحد اشخاص القانون الدولي العام(32). وهذا يعني أن المسؤولية الدولية تتحقق اذا ثبت أن هناك علاقة سببية بين الضرر والعمل غير المشروع المخالف للقانون الدولي سواء كان مادياً أو معنوياً. (33)

وفي ختام دراسة هذا المبحث يمكن القول أن المسؤولية عنصر اساسي في أي نظام قانوني والغرض منها على الصعيد الدولي هو إلزام الدول بتنفيذ واجباتها تجاه حقوق الدول الأخرى وتكامل مع فكرة السيادة وهي التزام يفرضه القانون على الدول المنسوب اليها ارتكاب فعل او امتناع مخالف لالتزاماتها الدولية تقديم تعويض الى الدولة المضرورة سواء في شخصها ام في شخص رعاياها وهناك نوعين من المسؤولية الدولية هما المسؤولية الدولية المباشرة وغير مباشرة ، ويترتب على تقرير المسؤولية الدولية اعادة الحال الى ما هو عليه وعند الاستحالة يصار الى التعويض المالي، وإذا كان الضرر معنوي فيتم جبره بالترضية ، وتعددت النظريات التي تبحث بأساس المسؤولية الدولية وتداولت بين نظرية المسؤولية التضامنية ومن ثم نظرية الخطأ ونظرية العمل غير المشروع لتنتهي بنظرية المخاطر حتى تواكب التطورات العلمية والتكنولوجية ، وتتنفي المسؤولية الدولية في حالة رضا من ارتكبت بحقه المخالفة وفي حالة الضرورة والقوة القاهرة وأن كانت في الحالتين الاخيرة لا تعفي الدولة من التعويض، ويشترط لتحقيق المسؤولية أن يكون هناك فعل غير مشروع ينسب الى احد اشخاص القانون الدولي ويترتب عليه ضرر لشخص دولي آخر مع وجود علاقة سببية بين الضرر والعمل غير المشروع وهذه العلاقة تكون مؤكدة ومتصلة.

المبحث

الثاني

مفهوم الأزواج الضريبي الدولي

يتحقق الأزواج الضريبي بفرض الضريبة اكثر من مرة على نفس الوعاء وعن نفس الفترة الزمنية على ذات المكلف وبالتالي فان هذه المشكلة تعتبر من المشاكل التي تواجه الانظمة الضريبية وحظيت باهتمام كبير من قبل فقهاء المالية العامة والدول لمنع حدوثها على المستويين الداخلي والدولي، وهذا يجعلنا نطرح اشكالية بيان ماهية الأزواج الضريبي الدولي؟ ولتفكيك رموز هذه الاشكالية وابتغاء الوضوح بالعرض سنعمد في توزيع البحث على مطلبين خصصنا الاول للتعريف بالضريبة والأزواج الضريبي، والثاني لأسباب وآثار الأزواج الضريبي الدولي.

المطلب الاول

التعريف بالضريبة والأزواج الضريبي

تعد الضرائب احد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق وأصبح اعتماد الدولة على الضريبة يكاد يكون كلياً، والمكلف قد يخضع لضرائب متعددة وبالتالي تنشأ مشكلة الأزواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي ويفترض الاول توفر أركانه داخل حدود الدولة ويتحقق الثاني عندما تتوافر اركانه بين دول مختلفة ، ولالإحاطة بجوانب الأزواج الضريبي سنتناول هذا المطلب في فرعين خصصنا الاول للتعريف بالضريبة، والثاني للتعريف بالأزواج الضريبي.

الفرع الأول

التعريف بالضريبة

تعد الضريبة في الوقت الحاضر من أهم المؤثرات على السياسات الداخلية العامة في كافة الدول و تعد سلطة فرض الضرائب من أعمال السيادة المعترف بها لكل دولة وفي عالمنا المعاصر تعد الضرائب احد المصادر

الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق وأصبح اعتماد الدولة على الضريبة يكاد يكون كلياً ، وبسبب التطور الذي حل بمفهوم الضريبة طرح الفكر المالي عدة تعاريف للضريبة فعرّفها الأستاذ دي فرجييه بأنها " فريضة مالية تستقطعها الدولة نقداً بدون مقابل خاص يستفيد منه الممول أو المكلف بدفعها وتدفع بشكل نهائي ولا يحق استرجاع قيمتها وتدفع جبراً حيث يتجسد فيها عنصر الإكراه بموجب قانون جباية الضريبة وإنها تحمل أهداف مالية وأغراض اقتصادية واجتماعية". (34)

ويستند الفقه المالي في فرض الضريبة الى نظريتين هما نظرية العقد الاجتماعي والتضامن الاجتماعي فانصار النظرية الاولى يرون ان الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة ، أما انصار النظرية الثانية يرون أن الدولة ضرورة اجتماعية وتاريخية وتحتاج تضامن الافراد معها ويأخذ التضامن صورة المساهمة في مواجهة الأعباء العامة كل حسب مقدرته وهذا يشكل قاعدة عمومية للضريبة(35). وتحرص الدولة على التقيد بمجموعة من القواعد الضريبية عند فرضها للضريبة لجعلها مقبولة لدى الأفراد وهي العدالة الضريبية واليقين والملائمة والاقتصاد في التحصيل .(36)ومن جانب اخر فإن سلطة البرلمان مطلقة في تقرير الضريبة والتشريع هو المصدر الوحيد للقانون الضريبي ولا يجوز فيه التفويض كما لا يجوز للقاضي أن يلغي أو يعدل أو ينشأ الضريبة حتى ولو بالقياس ويرتبط نطاق سريان القانون الضريبي أصلاً بمبدأ إقليمية القوانين لذلك فان سيادة القانون الضريبي لا تتعدى حدود إقليم الدولة ، ولا يمنع الأخذ بهذا المبدأ من الاستعانة بمبادئ أخرى كمبدأ الإقامة والجنسية للاستفادة منها في تحديد سريان القانون الضريبي .(37)

وكقاعدة عامة تفرض الضريبة على كل من يتمتع بالخدمات التي تقدمها الدولة على اقليمها سواء كان مقيماً في الدولة أو لديه ممتلكات تدر عليه دخلاً ، هذا هو الأصل وترد عليه بعض الاستثناءات ، و المكلف أما يخضع لضريبة واحدة أو لضرائب متعددة فيتم بموجبه فرض ضريبة نوعية على كل أنواع الدخل وبالتالي تنشأ مشكلة الأزواج الضريبي الذي يعني بأنه فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال الخاضع للضريبة وفي نفس المدة الزمنية(38). وهذا الأزواج ينشأ على الصعيدين الداخلي والدولي ويفترض الاول توفر أركانه داخل حدود الدولة، ويتحقق الثاني عندما تقوم السلطات المالية لدول مختلفة بفرض الضريبة على الوعاء نفسه عن المدة نفسها .(39)

الفرع الثاني

التعريف بالأزواج الضريبي

يعرف الأزواج الضريبي بأنه "فرض الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي وعن نفس الفترة الزمنية على ذات المكلف، أو فرض أكثر من ضريبة على ذات الدخل في نفس السنة المالية أو الضريبة"(40) . وعليه يحدث الأزواج الضريبي سوى على المستوى الداخلي كأن تفرض أكثر من جهة حكومية أكثر من ضريبة على نفس الوعاء او على المستوى الدولي كأن تخضع نفس المادة لأكثر من ضريبة في اكثر من دولة، وعرفه البعض الاخر بأنه "فرض نفس الضريبة على نفس الشخص أكثر من مرة وعلى نفس المال في المدة ذاتها"(41). وعرفه آخرون بأنه "تعرض الشخص لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع عن نفس المادة الخاضعة لها لأكثر من سلطة مالية عن نفس المدة أو المناسبة". (42)

ويشترط لتحقيق الأزواج الضريبي ان تفرض على المكلف ضريبتان من نوع واحد او متشابهتان على الأقل كان تفرض احدى الدول ضريبة على العقار استناداً الى موقعه وتفرض دولة اخرى ضريبة على نفس العقار استناداً الى جنسية المالك او موطنه⁽⁴³⁾. وان يكون الشخص المكلف بدفع الضريبة واحداً فاذا كانت المادة مشتركة بين شخصين وقام كل شخص بدفع نصيبه فلا نكون أمام ازدواج ضريبي وتظهر اهمية هذا الشرط في حالة الاشخاص الاعتباريين، فاذا فرضت ضريبة على الارباح التجارية والصناعية لأرباح الشركات المساهمة ثم فرضت ضريبة القيم المنقولة على الارباح الموزعة على المساهمين في هذه الشركات فانه وان انتفى الأزواج الضريبي القانوني لتمتع الشركة المساهمة بشخصية مستقلة عن شخصية الشركاء، فانه يوجد ازدواج اقتصادي حيث يخضع نفس المال المملوك لنفس المكلف للضريبة مرتين فأرباح الشركة المملوكة للمساهمين تدفع الضريبة مرتين، الاولى عند تحققها لدى الشركة والثانية عند توزيعها على المساهمين، لذلك فإن التشريعات الضريبية تحرص على منع الأزواج الضريبي في مثل هذه الحالة.⁽⁴⁴⁾

كما يشترط لتحقيق الأزواج الضريبي اتحاد الواقعة المنشئة للضريبة، اي ان يدفع المكلف اكثر من ضريبة من نفس النوع على نفس الوعاء الخاضع للضريبة وهو الحال عندما تفرض دولة ما ضريبة على دخل الاسهم والسندات الاجنبية التي يمتلكها الاجانب المقيمين في هذه الدولة وتفرض الدولة الاجنبية ضريبة على نفس الدخل فإننا نكون أمام ازدواج ضريبي، اما اذا تحققت تلك الواقعة اكثر من مرة ونتيجة لذلك تكرر فرض الضريبة فان هذا الامر لا يعتبر ازدواج ضريبي⁽⁴⁵⁾. والشرط الرابع هو ان يخضع المكلف لأكثر من ضريبة خلال نفس المدة الزمنية، فاذا فرضت ضريبة على راس المال سنة 2010 وفرضت نفس الضريبة سنة 2019 هنا لا يتحقق الأزواج الضريبي لان الضريبة فرضت في اوقات مختلفة.

ويقسم الأزواج الضريبي من حيث المكان الى الأزواج الضريبي الداخلي والدولي ويتحقق الاول داخل اقليم الدولة الواحدة لتعدد السلطات المالية فيها بفرض ضريبة واحدة على نفس الشخص ونفس الوعاء ونفس المدة الزمنية، ونجده واضحا في الدولة الفيدرالية، كما يمكن حدوث هذا الأزواج عندما تفرض السلطة المركزية اكثر من سعر ضريبي على نفس الوعاء وعلى نفس المكلف.⁽⁴⁶⁾

وهناك تقسيم اخر يميز بين الأزواج الضريبي المقصود وغير المقصود، ويتحقق الاول عندما تتجه نية المشرع الى تحقيقه لأسباب عديدة منها زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الانفاق العام او عجز الموازنة العامة أو رغبة المشرع في عدم تشجيع الافراد لاستثمار اموالهم في مجال معين وتوجيهها للاستثمار في مجالات اخرى تكون اكثر نفعا في الجانب الاقتصادي، أو رغبة المشرع في تحقيق العدالة الضريبية من خلال زيادة العبء الضريبي على اصحاب الدخل المرتفعة⁽⁴⁷⁾. ويتحقق الثاني بسبب قصور المشرع في التشريعات الضريبية او لعدم وجود تنسيق بين السلطات المالية المركزية والمحلية.⁽⁴⁸⁾ أما بالنسبة للأسباب التي تلجأ الدولة الى فرض الضريبة الواحدة اكثر من مرة او فرض ضرائب متشابهة على نفس الوعاء الضريبي هو اما لمواجهة اعباء التكاليف العامة، أو لغرض اخفاء ارتفاع سعر الضريبة من خلال تقسيم سعرها بين ضريبتين من نفس النوع، وقد يحدث الأزواج الضريبي الداخلي بسبب فرض السلطات المالية ضريبة عامة على الدخل وفي نفس الوقت تفرض ضرائب نوعية على فروع الدخل⁽⁴⁹⁾. وقد ترغب الدولة في تحقيق العدالة الضريبية بان تفرض ضريبة اضافية

على فئة من المكلفين بالإضافة الى الضريبة التي تفرض عليهم جميعا ليكون هناك تناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكلفة للأفراد. (50)

المطلب الثاني

أسباب وآثار الأزواج الضريبي الدولي

بسبب اختيار كل دولة لنظامها الضريبي الذي يلبي حاجاتها برزت ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي عندما تفرض دولتين او اكثر نفس الضريبة على نفس الوعاء ونفس الشخص، ويتحقق هذا الأزواج أيضا بسبب اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول لان كل دولة تتبنى النظام الضريبي الذي يعبر عن مصالحها، فكل دولة تفرض الضرائب التي تمكنها من توفير الإيرادات اللازمة لنفقاتها العامة (51). وللخوض في غمار البحث سنتناول هذا المطلب في فرعين خصصنا الاول لأسباب الأزواج الضريبي الدولي، والثاني لآثار الأزواج الضريبي الدولي.

الفرع الاول

أسباب الأزواج الضريبي الدولي

ان الأزواج الضريبي الدولي يمكن أن يكون مقصودا لتحقيق عدة اهداف منها الحد من استيراد رؤوس الاموال الاجنبية بقصد تمويل بعض المشاريع برؤوس اموال وطنية أو تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض ضريبة على رعايا الدول الاجنبية وقد يكون غير مقصود لعدم وجود سلطة عليا دولية تملك التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة وتبقى امكانية علاجه من خلال الاتفاقيات الدولية. (52) ومثاله ان يقيم الشخص بالعراق ويمتلك اسهماً وسندات في الاردن فتقوم السلطة المالية العراقية بفرض الضريبة على هذه الاسهم والسندات بسبب التبعية السياسية والاجتماعية وكذلك تقوم الاردن بفرض الضريبة بسبب التبعية الاقتصادية باعتبارها مصدرا لهذا الدخل ويظهر هذا النوع من الأزواج واضحا في الشركات متعددة الجنسية التي يكون نشاطها التجاري في اكثر من دولة. (53)

وللأزواج الضريبي الدولي أسباب عديدة منها ما يتعلق بسيادة الدولة حيث أن لكل دولة لها الحق في اختيار نظامها الضريبي الذي يلبي احتياجاتها، لذلك تتباين الدول في انظمتها الضريبية وخاصة مع فقدان التنسيق فيما بينها، وان اغلب التشريعات الضريبية تقوم أما على التبعية السياسية أو التبعية الاجتماعية أو التبعية الاقتصادية وان اختلاف هذه المبادئ يؤدي الى تزامم التشريعات الضريبية لأكثر من دولة في وقت واحد وعلى نفس المكلف (54). وقد يحدث الأزواج الضريبي نتيجة لانتقال الايدي العاملة ورؤوس الاموال بين الدول المختلفة خاصة بعد ازدهار العلاقات التجارية الدولية وزياد حجم السلع والخدمات المتبادلة (55). أو يكون بسبب المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على رعايا الدول الاجنبية التي بدورها تفرض الضرائب على رعايا هذه الدولة الموجودين في اقليمها (56). وقد يتحقق الأزواج الضريبي الدولي عندما تقرر دولتان او اكثر بالجمع بين ضوابط الاخضاع الضريبي بقصد تحقيق اكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية ولكن هذا سوف يرهق المكلفين بدفع الضرائب ويضر بالجانب الاقتصادي لأنه يؤدي الى اعاقه حركة انتقال رؤوس الاموال والاشخاص من دولة الى اخرى (57). ويتحقق الأزواج الضريبي الدولي كذلك بسبب اختلاف التنظيم الفني للضرائب فبعض الدول تأخذ

بالنظام الشخصي الكلي في فرض الضرائب على الدخل وبعضها يأخذ بالنظام النوعي على الأرباح الصناعية والتجارية⁽⁵⁸⁾. وأدى ظهور وتطور التجارة الإلكترونية التي تتم عبر شبكات الإنترنت الى بروز تحديات وصعوبات تواجه الأنظمة الضريبية ومن أبرز هذه الصعوبات هو اثبات العقود لأنها تتم إلكترونياً على عكس التجارة التقليدية التي يكون عنصر الإثبات فيها كتابياً لذلك فإن اثبات وتعقب التجارة الإلكترونية من الصعوبة تحقيقها لأنها تتم بموجب بيانات ومعلومات إلكترونية وليس على شكل مستندات ووثائق ورقية مكتوبة، كما ان صعوبة تحديد هوية طرفي العلاقة التجارية واستخدام النقود الإلكترونية تعتبر من المشاكل والتحديات الضريبية التي ينتج عنها الأزواج الضريبي الدولي وخاصة في حالة عدم النص عليها في الاتفاقيات الدولية الخاصة بمنع الأزواج الضريبي، مما ينتج عنها خضوع المكلف الى ضريبة اضافية وتبرير ذلك اما بسبب التبعية السياسية او الاجتماعية او الاقتصادية⁽⁵⁹⁾.

الفرع الثاني

آثار الأزواج الضريبي الدولي

يترتب على الأزواج الضريبي الدولي مجموعة من الآثار الاجتماعية تؤدي الى النيل من العدالة الضريبية لذا يستلزم من كل دولة عندما تقوم بإعداد اي تشريع ضريبي لابد من اتباع القواعد الأساسية في فرض الضرائب وتعتبر قاعدة العدالة الضريبية من اهم هذه القواعد التي تراعي فيها الدولة المقدرة المالية للمكلفين اي ان الافراد يتحملون الاعباء الضريبية بشكل متساو فكلما زادت مقدرة الفرد المالية توجب ان يتحمل عبئاً ضريبياً أعلى مع الأخذ بنظر الاعتبار عمومية الضريبة فلا يعفي الافراد من الضريبة دون اية مسوغ قانوني⁽⁶⁰⁾. وهذا يعني أن مفهوم العدالة والمساواة في معاملة المكلف بدفع الضريبة تستلزم ان تكون وفقاً لمقدرته المالية وعدم الأزواج في فرض الضريبة وبالتالي فان تحقق الأزواج الضريبي الدولي يعني خضوع المكلف لأكثر من ضريبة عن نفس المدة الزمنية وعن نفس الوعاء وهذا يؤدي الى المساس بقاعدة العدالة والمساواة الضريبية، لان المكلفون الذين يحققون دخلاً بسبب استثماراتهم خارج بلدانهم يتحملون اعباء ضريبية اكثر من ان تقتصر نشاطاتهم داخل حدود دولهم⁽⁶¹⁾. كما يترتب على الأزواج الضريبي الدولي آثار اقتصادية تتمثل في عرقلة انتقال رؤوس الاموال الاجنبية والايدي العاملة ويقلل من العمليات الاقتصادية الدولية، وهذا يؤثر سلبياً على مصالح الدول وبالذات على حجم الاستثمارات الاجنبية المباشرة، فالدول النامية تسعى الى تطوير قطاعاتها الاقتصادية وتحقيق النمو الاقتصادي عن طريق توفير الحوافز الجاذبة لهذا الاستثمار وتعتبر الحوافز الضريبية من اهم تلك الحوافز والتي تساهم في انتقال رؤوس الاموال والايدي العاملة، ولكن بوجود ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي فإنها تشكل عائقاً امام مصالح الدول المتقدمة والنامية على حد سواء⁽⁶²⁾. فالدول المتقدمة تتراجع في استثمار اموالها والدول النامية لن تستطيع الحصول على الاموال اللازمة لتنمية قطاعاتها الاقتصادية بسبب عرقلة انتقال رؤوس الاموال الناتجة عن الأزواج الضريبي الدولي، ويترتب كذلك على ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي آثاراً مالية تتمثل في ظاهرة التهرب الضريبي والتي اصبحت اليوم ظاهرة عالمية فاعلم الافراد لا يرغبون بالتخلي عن جزء من دخولهم طواعية فهم يعملون جاهدين للتخلص من العبء الضريبي، لذلك فالمكلف الذي يدفع الضريبة يحاول اتباع اساليب غير مشروعة او استغلال الثغرات في التشريعات الضريبية للتخلص من العبء الضريبي⁽⁶³⁾.

وفي ختام دراسة هذا المبحث يمكن القول أن الضريبة في الوقت الحاضر تعد من أهم مؤثرات السياسة الداخلية للدول باعتبارها احد المصادر الرئيسية للدخل القومي وسلطة فرضها على المكلفين تعد من أعمال السيادة، وتتقيد الدولة عند فرضها للضريبة بالعدالة الضريبية واليقين والملائمة والاقتصاد في التحصيل، ويعتبر التشريع المصدر الوحيد للقانون الضريبي ولا يتعدى حدود إقليم الدولة، وقد يخضع المكلف لضرائب متعددة على نفس المال وفي نفس المدة الزمنية فتتسأ بذلك مشكلة الأزواج الضريبي على الصعيد الداخلي ويتحقق كذلك على الصعيد الدولي عندما تقوم السلطات المالية لدول مختلفة بفرض الضريبة على الوعاء نفسه عن المدة نفسها، وهذا قد يكون مقصودا لتحقيق اهداف معينة أو غير مقصود لعدم وجود سلطة دولية تملك التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة وتبقى امكانية علاجه من خلال الاتفاقيات الدولية، وللأزواج الضريبي الدولي أسباب عديدة منها ما يتعلق بسيادة الدولة أو المعاملة بالمثل أو اختلاف التنظيم الفني للضرائب ويترتب عليه مجموعة من الآثار الاجتماعية والاقتصادية والمالية.

المبحث الثالث

تسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي والحد منها

لقد ادى تمسك الدول بالسيادة الضريبية الى افراز مشاكل الأزواج الضريبي الدولي التي تأثر سلباً على العلاقات الاقتصادية الدولية نتيجة لمضاعفتها العبء الضريبي الذي يتحملة المكلف الدولي، مما دعا الدول الى مواجهة هذه التحديات وابداء الحلول التي تعالج هذه الظاهرة من خلال عقد الاتفاقيات ووضع الاليات الملائمة لتسوية المنازعات الناشئة عن هذا الأزواج أمام القضاء الدولي، وللخوض في غمار البحث سنعمد في توزيعه على مطلبين خصصنا الاول لدور الثبات التشريعي في تجنب منازعات الأزواج الضريبي الدولي ، والثاني لدور القضاء الدولي في تسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي.

المطلب الاول

دور الثبات التشريعي في تجنب منازعات الأزواج الضريبي الدولي

سعت الدول في اطار مواجهة تحديات الأزواج الضريبي الدولي الى ابرام العديد من المعاهدات الثنائية والمتعددة الاطراف بهدف تنمية التجارة الدولية وتنوع مصادر الدخل وبما يعزز تجنب اشكاليات الأزواج الضريبي الدولي وتتجه اغلب هذه الاتفاقيات على تأكيد احترام بعض المبادئ الاساسية والتأكيد على السلطات المختصة بمراعات قاعدة العدالة الضريبية لتجنب الأزواج الضريبي الدولي وهذا يجعلنا نطرح إشكالية دور الثبات التشريعي في تجنب منازعات الأزواج الضريبي الدولي بتوزيع البحث على فرعين خصصنا الاول لدور الثبات التشريعي العالمي في تجنب منازعات الأزواج الضريبي الدولي، والثاني لدور الثبات التشريعي الوطني والاقليمي في تسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي.

الفرع الاول

دور الثبات التشريعي العالمي في تجنب منازعات الأزواج الضريبي الدولي

يترتب على الأزواج الضريبي الدولي ظلماً واضحاً لمن يخضع له الامر الذي ترتب عليه اثارا سلبية انعكست على العلاقات الاقتصادية الدولية، لذلك أهتم المجتمع الدولي بهذه الظاهرة ففي عهد عصبة الامم قامت بتشكيل لجنتين الاولى عام 1921 سميت بلجنة الخبراء الاقتصاديين وجاء بتقرير هذه اللجنة ان يتم احلال فكرة

التبعية الاقتصادية بدلا من التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فرض الضرائب، والثانية شكلت عام 1922 سميت بلجنة الخبراء الفنيين وجاء بتقريرها ان يعطى لدولة موطن المكلف ودولة محل امواله الحق في فرض الضريبة عليه بنسبة مصلحه الاقتصادية في كلتا الدولتين. (64)

وقد حاولت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية توحيد الحلول التي تعالج قضايا الأزواج الضريبي بين الدول الاعضاء في المنظمة بشأن الدخل وراس المال من خلال وضع اتفاقية نموذجية وتوفير وسيلة لتسوية المنازعات القائمة على اساس موحد لمعالجة معظم الاشكاليات المشتركة التي تنشأ في هذا المجال وأوجبت على الدول الاعضاء عند ابرام الاتفاقيات الثنائية او تنقيحها الالتزام بهذه الاتفاقية واعتمدت مبدأ العمل على تقديم التحديثات والتعديلات الدورية لذا تقرر اصدار نسخة محدثة حتى عام 1977 ومن ثم إصدار الاتفاقية النموذجية عام 1992 وازيفت تعديلات اخرى عليها عام 1997. (65)

ولغرض القضاء على الأزواج الضريبي الدولي تمنح احدى الدولتين المتعاقبتين حقا ضريبيا على الدخل وراس المال حصريا وبذلك يحظر على الدولة المتعاقدة الاخرى ان تفرض الضرائب على تلك العناصر، وكقاعدة عامة يمنح هذا الحق لدولة الإقامة (66). وتضمنت الاتفاقية اجراءات الاتفاقات المتبادلة للقضاء على الأزواج الضريبي وحل الخلافات حول تفسير الاتفاقية وتبادل المعلومات بين السلطات الضريبية وتقديم المساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب الخاصة بكل منهما (67). وأعطت الاتفاقية درجة من المرونة للدول الاعضاء فيما يتعلق مثلا بتثبيت معدل الضريبة على ارباح الاسهم والفائدة واختيار طريقة انهاء الأزواج الضريبي، وترجع الدول الى التعليقات عند تفسيرها للمعاهدات الضريبية الثنائية. (68)

ونشرت الامم المتحدة معاهدة نموذجية للأزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية عام 1980 وجرى العمل على تنقيح هذه حتى عام 2011 وتحتفظ لجنة الخبراء المعنية في المسائل الضريبية بتعليقات تفصيلية على الاتفاقية ويعملون بصفتهم الشخصية ، وتسير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وفق النمط الذي حددته الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، وتحتوي على العديد من الأحكام التي تكاد أن تتطابق مع مثيلاتها في تلك الاتفاقية النموذجية ، ويكمن الاختلاف الرئيسي بين الاتفاقيتين النموذجيتين في أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية يتمتع بموجبها بلدان المصدر بقدر أكبر من الحقوق في فرض الضرائب بالمقارنة مع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، كما تمنح بلد المصدر حقوقا في فرض الضرائب على دخل العمل الذي يمارسه غير المقيمين تزيد على ما تمنحه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. (69)

الفرع الثاني

دور الثبات التشريعي الوطني والاقليمي في تسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي

سعت الدول في اطار مواجهة تحديات الأزواج الضريبي الدولي وايجاد الحلول التي تعالج هذه الظاهرة بإبرام المعاهدات الثنائية والمتعددة الاطراف على الصعيد الاقليمي، ففي عام 1969 قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية بأعداد مشروع عربي لاتفاقية تجنب الأزواج الضريبي بين الدول

الاعضاء، ومن جانبه قام الاتحاد الاوربي عام 2017 بوضع قواعد جديدة لتسوية المنازعات الضريبية بين الدول الاعضاء والقضاء على الازدواج الضريبي، بحيث تكون اليات تسوية المنازعات الزامية مع وضع فترات زمنية محددة وإذا فشلت يتم اللجوء الى اجراء التحكيم لتسويتها عن طريق تشكيل لجنة استشارية من ثلاثة الى خمسة محكمين مستقلين مع ممثلين اثنين لكل دولة عضو وتصدر اللجنة رايها الذي يتعلق بكيفية تقادي الازدواج الضريبي في القضية المتنازع عليها.(70)

وعلى الصعيد الوطني سعت الدول للحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ومنها العراق بإبرام العديد من الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي ومنها الاتفاقية المعقودة عام 1968 مع الجمهورية العربية المتحدة وكذلك مع تونس عام 2001 واليمن عام 2002.(71) وصادق العراق ايضا على اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي فيما يخص الدخل وراس المال مع دولة الامارات العربية المتحدة عام 2019، وقضت بتطبيق القوانين الضريبية النافذة وتقادي الازدواج الضريبي في اي من الدولتين وبما لا يتعارض واحكام هذه الاتفاقية مع الاخذ بنظر الاعتبار المبادئ العامة بتجنب الازدواج الضريبي، وأشارت الى سعي السلطات المختصة في الدولتين عن طريق الاتفاق بينهما مباشرة او عن طريق لجنة مشتركة لتذليل الصعوبات او الشكوك التي تنشأ فيما يتعلق بتفسير او تطبيق الاتفاقية المعقودة والتشاور حول الحالات غير المذكورة في الاتفاقية، وقضت في حال وجود منازعات ناشئة عن تطبيق أو تفسير هذه الاتفاقية يصار الى تسويتها بطريق التفاوض او لجنة مشتركة واذا لم يتم التوصل الى تسوية تحسم وفق قوانين الدولة التي وقع فيها النزاع وبما لا يتعارض مع احكام هذه الاتفاقية.(72) ومن المفيد الإشارة الى الاتفاقية التي عقدها سويسرا مع فرنسا حسب نموذج منظمة التعاون والتنمية الاوربية أكدت فيها صراحة على تسوية النزاعات التي تنشأ بين سلطات الضريبة للدول المتعاقدة بالتراضي وهكذا احتوت الاتفاقية نصا يهدف الى تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب المفروضة على الدخل وراس المال، وهكذا نجد ان السلطات المختصة للدول المتعاقدة تعمل عن طريق الرضا في حل الصعوبات التي يثيرها تطبيق الاتفاقية وذلك بواسطة لجنة من ممثلين عن السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين وهو المسلك الذي اتبعته سويسرا مع بلجيكا واليابان وكندا وايطاليا وهولندا والبرتغال.(73)

واصبحت المعاهدات الضريبية محل اهتمام قضائي متزايد باستخدام المحاكم للتعليقات من اجل التوصل الى قراراتها وكثيرا ما لعبت دورا رئيسيا في مداوات القضاة وتتوقع اللجنة المالية في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ان يستمر هذا التوجه مع تنامي الشبكة العالمية للمعاهدات الضريبية وتزايد قبول التعليقات على نطاق واسع كمرجع تفسيري.(74)

المطلب الثاني

دور القضاء الدولي في تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي

الاصل في تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي تخضع لقضاء الدولة المضيفة للاستثمار أي اللجوء الى محاكمها الوطنية المختصة من اجل الحصول على الحماية القضائية، ولكن هل يستطيع المستثمر في كافة الفروض ان يحصل على الحماية المطلوبة من الدولة المضيفة لاسيما وأنها تستطيع الدفع بنظرية أعمال السيادة، وهذا يجعلنا نطرح إشكالية عما يفعله المستثمر الاجنبي في حالة اخفاق النظم القضائية الوطنية في الحصول

على حقه، وهل يستطيع أن يقاضي الدولة المضيئة للاستثمار دولياً؟ هذا ما نحاول الإجابة عليه بتوزيع البحث على فرعين خصصنا الأول لآلية تطبيق القضاء الدولي، والثاني للحماية الدبلوماسية.

الفرع الأول

آلية تطبيق القضاء الدولي

أن الدولة تعد الشخص الرئيس للقانون الدولي العام وهي احد اطراف العقد الذي يتم بينها وبين المستثمر والعقد بهذا الحال لا يعد من الاتفاقيات الدولية ولا يحكمها القانون الدولي لأن موضوعها يعد من موضوعات القانون الداخلي للدولة⁽⁷⁵⁾. وقد سبق البيان أن المسؤولية الدولية تقوم عندما تنتهك دولة بواسطة سلطاتها التنفيذية أو التشريعية أو القضائية أو رعاياها للالتزامات الدولية سواء كانت اتفاقية أو عرفية وتسبب اضراراً للغير ولا تترتب المسؤولية الدولية الا بتحقيق الشروط التي حددها القانون الدولي⁽⁷⁶⁾. وهذا يتوجب توافر ثلاثة شروط هو اخلال بالتزام دولي واسناد هذا الاخلال الى الدولة وان يترتب على هذا الاخلال ضرر يلحق بالشخص الدولي او برعاياه⁽⁷⁷⁾ وعند تطبيق هذه الشروط على العقد محل الدراسة نلاحظ أن اخلال الدولة بالتزاماتها تجاه المستثمر الاجنبي لا يعد اخلالاً بالتزام دولي لأنه يخضع للقانون الوطني للدول المضيئة للاستثمار لذلك تعد المسألة من وجهة نظر القانون الواجب التطبيق عليها عملاً مشروعاً من الناحية القانونية ، وبذلك يمكننا القول ان مجرد مخالفة العقد من جانب الدولة لا يؤدي الى ترتيب مسؤوليتها دولياً مالم يكون هذا الاخلال مقترناً بخطأ تعسفي أو جسيم أي أن الذي يحرك مسؤولية الدولة هو وجود الفعل غير المشروع، وهنا يثار التساؤل ما هو الحال لو تكاملت اركان المسؤولية الدولية في تصرف الدولة المضيئة للاستثمار وما هي الآلية القانونية التي يمكن من خلالها تحريك هذه المسؤولية ومقاضاة الدولة⁽⁷⁸⁾. أن الهيئة القضائية الدولية في الوقت الحاضر التي تفصل بالمنازعات الدولية ذات الطبيعة القانونية هي محكمة العدل الدولية ونص نظامها الاساس أن الدول وحدها هي التي يمكن ان تكون طرفاً في القضايا التي تنظر فيها المحكمة وتطبق بهذا الشأن الاتفاقيات العامة والخاصة التي تضع قواعد يعترف بها صراحة اطراف النزاع وكذلك العرف المقبول بمثابة قانون دل عليه تواتر الاستعمال والمبادئ العامة للقانون التي اقرتها الامم المتحدة وبإمكانها الاسترشاد بأحكام المحاكم وراء الفقهاء ، كما لا يترتب على سلطتها بالفصل في القضية المعروضة امامها أي اخلال وفقاً لمبادئ العدل والانصاف متى وافق اطراف الدعوى⁽⁷⁹⁾. وعلى هذا الحال فان المستثمر الاجنبي بوصفه فرداً عادياً لا يمكنه اللجوء الى القضاء الدولي للمطالبة بموقفه في مواجهة الدولة المضيئة ولم يبق لديه سبيل سوى اللجوء لدولته التي يحمل جنسيتها الفعلية كي تمارس حمايتها الدبلوماسية والتي هي احدى الوسائل التي تعبر فيها الدولة عن ممارسة الاختصاص الشخصي تجاه رعاياها وهو ما سنبينه في الفرع الثاني⁽⁸⁰⁾.

الفرع الثاني

الحماية الدبلوماسية

تعد الدولة مسؤولة عن حماية رعاياها الذين يحملون جنسيتها سواء كانوا من الاشخاص الطبيعية أو المعنوية أو كانوا داخل الدولة أو خارجها عن الاضرار التي يتعرضون لها من اية جهة اجنبية ويشترط لهذه الحماية توافر ثلاث شروط اساسية ويتجلى الشرط الاول للحماية الدبلوماسية وجود رابطة قانونية بين الشخص

المتضرر والدولة التي تمنحه حمايتها وهذه الرابطة هي رابطة الجنسية، وشرط الجنسية يجب توفره عند وقوع الضرر وتظل الحماية قائمة مادام متمتعاً بالجنسية وتتوقف هذه الحماية حال استبدالها تلقائياً، أما عديمو الجنسية فهم محرومين من حق المطالبة بالتعويض، وفي حالة ازواج الجنسية لدى المتضرر تمتع الدولة عن حمايته ازاء الدولة التي يتمتع بجنسيتها لان القاعدة العامة توجب ان تكون حماية المتضرر ازاء الدولة الاجنبية، وتتحدد جنسية الشخص الاعتباري بمقره. (81) ولا يجوز للدولة تحريك دعوى المسؤولية الدولية مالم يستنفذ الشخص المضروب جميع طرق الطعن التي تنص عليها قوانين الدولة المنسوب اليها الفعل دون ان يحصل على حقوقه او اذا وجدت سبل الطعن التي يوفرها القانون الداخلي لكن لا جدوى منها أو اذا كان قضاء الدولة الداخلي لا يوحي بالثقة بسبب الفساد او عرف باضطهاده للأجانب أو انه استقر على رفض الدعاوى المماثلة أو اذا وجد اتفاق دولي بين دولة الشخص والدولة التي أحدثت الضرر وان كان القانون الداخلي يقرر الحق للأجانب. (82) كما لا يجوز للدولة اقامة دعوى الحماية الدبلوماسية إذا كان سلوك الشخص الذي يحمل جنسيتها غير سليماً وهو ما يطلق عليه بالأيدي النظيفة ولا تكون كذلك في حالة اخلال الشخص بالقانون الداخلي للدولة التي يقيم فيها أو في حالة اخلاله بأحكام القانون الدولي كالإتجار بالمخدرات أو اخفاء جنسيته وظهر بجنسية الدولة التي يقيم فيها فاذا تحققت هذه الشروط فإن الأمر يخضع لأحكام القانون الدولي ويجوز للدولة التي يتبعها الشخص أن تفرض حمايتها الدبلوماسية. (83)

وقد نصت العديد من عقود الامتياز التي ابرمتها حكومات الدول على تنازل الافراد المتعاقدين عن طلب الحماية الدبلوماسية بواسطة دولهم وقد عرف التنازل عن طلب الحماية بشرط(كالغو)لكن هذا لم يلق رواجاً لان واجب الدولة هو حماية مواطنيها في حال انكار حقوقهم من قبل دولة أخرى، ويرى البعض أن الذي يوقع عقد يتنازل فيه عن الحماية الدبلوماسية يتمتع عليه المطالبة بها فيما بعد، لكن قرارات التحكيم واحكام محكمة العدل الدولية قد أبطلت شرط كالغو. (84) وهذا يعني أن تنازل الافراد عن الحماية الدبلوماسية في عقود الامتياز وغيرها لا قيمة له من الناحية القانونية لأن هذه الحماية تعبر الدولة فيها عن سيادتها التي تمارسها إزاء مواطنيها.

وتعاطم دور التحكيم لتسوية المنازعات في مجال الأزواج الضريبي الدولي باعتباره نظام رضائي قضائي لا خلاف على مشروعية الاستفادة منه لتسوية المنازعات في مختلف أوجه النشاط الانساني سواء على مستوى العلاقات الاقتصادية العابرة للحدود أو إنشاء العديد من مراكز التحكيم على المستوى الدولي، وهكذا نجد أن المعاهدات الدولية المتعددة الاطراف أو الثنائية اخذة باستمرار السماح بنظر منازعات الأزواج الضريبي من خلال نظام التحكيم خاصة في ظل انتشار ظاهرة نقل التكنولوجيا بين البلدان المختلفة والنظر الى الاستثمار الأجنبي على أنه يساهم في معالجة الكثير من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية. (85)

وفي ختام دراسة هذا المبحث يمكن القول أن تمسك الدول بالسيادة الضريبية ورغبتها في زيادة الدخل المالي الى افراز العديد من المشاكل ابرزها الأزواج الضريبي الدولي لذلك أهتم المجتمع الدولي بهذه الظاهرة وحاولت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية توحيد الحلول التي تعالج قضايا الأزواج الضريبي بين الدول الاعضاء في المنظمة من خلال وضع اتفاقية نموذجية وتوفير وسيلة لتسوية المنازعات القائمة على اساس موحد، وكذلك نشرت الامم المتحدة معاهدة نموذجية لمعالجة الأزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان

النامية وسعت الدول في إطار مواجهة تحديات الأزواج الضريبي الدولي بإبرام العديد من المعاهدات الثنائية والمتعددة الأطراف، وأصبحت هذه المعاهدات محل اهتمام قضائي متزايد باستخدام المحاكم للتعليقات من أجل التوصل إلى قراراتها وكثيراً ما لعبت دوراً رئيسياً في مداولات القضاة وتزايد قبول التعليقات على نطاق واسع كمرجع تفسيري، وليس للمكلف مقاضاة الدولة ومسائلها دولياً لتعارض ذلك مع النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية، ولكن عند تكامل شروط المسؤولية الدولية يكون للمكلف اللجوء إلى دولته التي يحمل جنسيتها الفعلية كي تمارس حمايتها الدبلوماسية، وهذه الحماية تقوم على توافر الجنسية واستنفاد الإجراءات القضائية وسلوك سليم للمدعي، لذلك تسعى الدول إلى تضمين عقود الامتياز شرط كالفو لحرمان المستثمر من الحماية الدبلوماسية رغم أن هذا الشرط قد أبطل في العديد من قرارات التحكيم ومحكمة العدل الدولية، وقد تعاضم دور التحكيم لتسوية المنازعات في مجال الأزواج الضريبي الدولي باعتباره نظاماً رضائياً قضائياً سواء على مستوى العلاقات الاقتصادية العابرة للحدود أو إنشاء العديد من مراكز التحكيم على المستوى الدولي.

وبذلك نخلص إلى القول أن أساس المسؤولية الدولية في منازعات الأزواج الضريبي الدولي هي نظرية العمل غير المشروع التي أقامها الفقه على مجرد توافر مجموعة من العناصر الموضوعية المتمثلة بقيام الدولة بعمل غير مشروع يمثل إخلالاً بالتزام دولي من دون البحث عما إذا كان هذا الفعل الخاطئ عمداً أو غير عمدي وأساس المخالفة هنا هو مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق.

الخاتمة

وفي ختام البحث عن منازعات الأزواج الضريبي الدولي وأساس المسؤولية الدولية وبعد أن تناولنا بالدراسة مفاهيم المسؤولية الدولية والأزواج الضريبي الدولي ودور القضاء الدولي والثبات التشريعي في تسوية منازعات الأزواج الضريبي الدولي توصلنا إلى عدد من الاستنتاجات والاقتراحات وكما يأتي:-

أولاً. الاستنتاجات

1. تعتبر المسؤولية الدولية من أهم الأسس التي يقوم عليها القانون الدولي العام كونها الإطار الذي يُفعل فيه الجزاء ضد الشخص الدولي المخالف لالتزاماته الدولية وإزالة الضرر الذي يصيب الغير وتعددت النظريات التي تبحث بأساسها لتنتهي بنظرية المخاطر.
2. يتحقق الأزواج الضريبي الدولي عندما تقوم السلطات المالية لدول مختلفة بفرض الضريبة على الوعاء نفسه والمدة نفسها وقد يكون مقصوداً أو غير مقصود ويترتب عليه مجموعة من الآثار الاجتماعية والاقتصادية والمالية، وليس للمكلف اللجوء إلى القضاء الدولي لطلب الحماية القضائية عند تعرضه لأزدواجية الضريبة وبإمكانه اللجوء إلى دولته التي يحمل جنسيتها لحمايته الدبلوماسية.
3. تسعى الدول إلى تضمين عقود الامتياز شرط كالفو لحرمان المستثمر من الحماية الدبلوماسية رغم أن هذا الشرط قد أبطل في العديد من قرارات التحكيم ومحكمة العدل الدولية.

ثانياً. المقترحات

1. نرى ضرورة إبرام الاتفاقيات التي تتعلق بالحد من الأزواج الضريبي بين الدول التي تجري التعاملات الاقتصادية معها سواء على صعيد الدولة أو الأفراد.
2. التركيز على دور التحكيم لتسوية المنازعات في مجال الأزواج الضريبي الدولي باعتباره نظام رضائي قضائي سواء على مستوى العلاقات الاقتصادية العابرة للحدود أو من خلال إنشاء مراكز التحكيم على الصعيد الدولي.
3. نرى ضرورة انشاء محكمة دولية خاصة بمنازعات الاستثمار بشكل عام وايجاد وسائل جديدة لتسوية المنازعات الخاصة بالأزواج الضريبي يكون التركيز فيها اقل على الالتزامات القانونية مثل التوفيق والوساطة ويسمح للأفراد باللجوء اليها لطلب الحماية القضائية.

الهوامش

- ¹القاضي. لفته هامل العجيلي- دراسات في القانون المدني- مطبعة الكتاب- الطبعة الثانية مزيدة ومنقحة- العراق- 2016- ص 190.
- ²د. محمد عادل عسكر- دستور القانون الدولي ، دراسة تطبيقية على(القواعد الامرة ، ميثاق الامم المتحدة ، قواعد المسؤولية الدولية)- مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع- ط1- مصر- 2018- ص147.
- ³د. عبد الكريم علوان - الوسيط في القانون الدولي العام- مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط 1 - الأردن- 1997- ص157.
- ⁴د. سهيل حسين الفتلاوي- الموجز في القانون الدولي العام- دار الثقافة للنشر والتوزيع- ط1- الأردن- 2009- ص 202.
- ⁵د. عماد خليل ابراهيم- مسؤوليات المنظمات الدولية عن اعمالها غير المشروعة- منشورات زين الحقوقية- ط1- لبنان- 2013- ص 144- 148.
- ⁶المحامي محمد نعيم علوه - موسوعة القانون الدولي العام ج2- ط 1- مركز الشرق الاوسط الثقافي - بيروت- 2012 - ص 221- 222.
- ⁷أثارت أزمة بين ألمانيا و بولونيا حيث استولت بولونيا على مصنع شوروزو الالمانى دون دفع تعويض لها وخلافا للاتفاقية المعقودة بينهما عام 1926 ورفع النزاع أمام المحكمة وقررت أنه(... من المبادئ المقبولة في القانون الدولي أن أي خرق للالتزامات الدولية يتوجب تعويضا مناسباً....)يراجع- ملخص لدروس المسؤولية الدولية - بحث منشور على موقع منتدى الاوراس القانوني - <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t665-topic> - تاريخ الزيارة 1/17/2020.
- ⁸د. عصام العطية - القانون الدولي العام- مكتبة السنهوري بالتعاون مع مكتبة داليا- طبعة جديدة- العراق- 2011 - ص 271 ، 272 .
- ⁹د. علي زراقت - الوسيط في القانون الدولي العام - ط1 - مجد المؤسسة الجامعية - بيروت - 2011- ص 476.

- ¹⁰علي حميد العبيدي - مدخل لدراسة القانون الدولي العام والقانون الدولي الانساني - العاتك لصناعة الكتاب- ط1 - القاهرة - 2009 - ص 172.
- ¹¹د. عصام العطية- مصدر سابق - ص32.
- ¹²د. سهيل حسين الفتلاوي - المنازعات الدولية - مطبعة دار القادسية - بغداد - 1985 - ص 481. ويراجع -المحامي محمد نعيم علوه - مصدر سابق - ص 237.
- ¹³ مثال ذلك(ما تم فرضه من تعويضات على اليونان في مؤتمر السفراء بحادث مقتل الجنرال الايطالي "تيليني" المفوض من المؤتمر للمساعدة في رسم الحدود بين اليونان وألبانيا في عام 1923 , اذ تم فرض غرامة(50)مليون ليرة ايطالية نتيجة اهمال الحكومة اليونانية في ملاحقة المجرمين فهذه الحادثة وغيرها تؤكد على حد زعمهم الطابع العقابي للتعويض)د. خليل عبد المحسن- التعويضات في القانون الدولي وتطبيقاتها على العراق- بيت الحكمة - ط 1- العراق - 2001 - ص 15.
- ¹⁴د. أحمد عبيس الفتلاوي- المسؤولية الدولية- بحث منشور على الموقع- <http://www.authorstream.com> - تاريخ الزيارة 2017/3/4.
- ¹⁵د. سارة محمود عبدالله العراسي- القانون الدولي العام- جامعة العلوم والتكنولوجيا- ط 1- صنعاء- 2013- ص 105.
- ¹⁶أحمد سيف الدين - المسؤولية الدولية - مجلة الجيش الالكترونية - العدد 318 - لبنان - كانون الاول 2011.
- ¹⁷د. سارة محمود عبدالله العراسي - مصدر سابق - ص 105.
- ¹⁸أبو أروى الودادي - النظريات الفقهية التي تحدد المسؤولية الدولية للدولة والأفراد - مقال منشور على موقع منتديات ستار تايمز - <http://www.startimes.com/f.aspx?t=35949018> - تاريخ الزيارة 16 1 2017 .
- ¹⁹د. محسن أفكيرين- القانون الدولي العام- دار النهضة العربية- مصر- 2017 - ص 662 ، 668.
- ²⁰(كحالة استيلاء عصابة مسلحة على سفينة تابعة لدولة وعلى ظهرها عدد من مواطني دولة اخرى، فيجوز للدولة الاخرى مهاجمة العصابة في السفينة للقبض عليهم وتحرير مواطنيهم دون ان تتحمل المسؤولية الدولية عن عملها هذا ولكنها ملزمة بتعويض الدولة صاحبة السفينة من الاضرار التي اصيبت بها)يراجع- د. سهيل حسين الفتلاوي- المنازعات الدولية- مصدر سابق- ص 471.
- ²¹د. عماد خليل ابراهيم- مصدر سابق- ص 500 - 506.
- ²²د. مخلد إرخيص سالم الطراونة- الوسيط في القانون الدولي الإنساني- دار وائل للنشر والتوزيع- ط1- عمان- 2016- ص 369.
- ²³(تراجع المادة(7)من مشروع المواد المتعلقة بمسؤولية الدول عن الافعال الدولية غير المشروعة لعام 2001.
- ²⁴د. محسن أفكيرين- مصدر سابق- ص 629 - 635.
- ²⁵د. سهيل حسين الفتلاوي - الموجز في القانون الدولي العام - مصدر سابق- ص 202.
- ²⁶د. عصام العطية - مصدر سابق- ص 275.

- ²⁷د. علي زراقط - مصدر سابق- ص 461.
- ²⁸د. عبد الكريم علوان - مصدر سابق- ص 163 ، 164.
- ²⁹واكدت محكمة العدل الدولية الدائمة هذا المبدأ في القرار الذي اصدرته في 17 ايلول 1927 في قضية الباخرة اللوتس والذي جاء فيه(خطأ المحكمة في اختيار القاعدة القانونية الوطنية الواجبة التطبيق والتي تتفق مع قواعد القانون الدولي مسألة تتعلق بالقانون الداخلي ولا تهم القانوني الدولي الا في حالة انكار العدالة او الاخلال بالتزام اتفاقي). د. عصام العطية - مصدر سابق- ص 277.
- ³⁰د. سهيل حسين الفتلاوي - الموجز في القانون الدولي العام - مصدر سابق - ص 206 ، 207.
- ³¹(المحامي محمد نعيم علوه - مصدر سابق - ص 231 ، 232.
- ³²د. خليل عبد المحسن خليل محمد- مصدر سابق - ص 37.
- ³³د. علي حميد العبيدي - مصدر سابق- ص 170.
- ³⁴د. اعاد حمود القيسي - المالية العامة والتشريع الضريبي- مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط3-الأردن - 2000 - ص 124 ، 125. ويراجع - د. سوزي عدلي ناشد- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية - منشورات الحلبي الحقوقية - ط1- لبنان - 2008 - ص 23.
- ³⁵د. رائد ناجي احمد - علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق - العاتك لصناعة الكتاب - القاهرة - 2012 - ص 78. ويراجع - الأساس القانوني للضريبة والأساس الشرعي للضريبة - بحث منشور على الموقع - <https://www.wattpad.com/>- تاريخ الزيارة 9 / 3 / 2018.
- ³⁶د. علي هادي عطية الهاللي - الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) - جامعة ذي قار - العراق - 2012- ص 10. ويراجع - د. محمد جمال ذنبيات - المالية العامة والتشريع المالي- دار الثقافة لنشر والتوزيع- ط1 - الأردن - 2003- ص 121.
- ³⁷د. أعاد حمود القيسي- مصدر سابق- ص 153 ، 155 ، 177.
- ³⁸د. محمد جمال ذنبيات- مصدر سابق- ص 134.
- ³⁹د. رفعت المحجوب- المالية العامة- النفقات والإيرادات العامة ، الجزء الثاني- دار النهضة العربية- القاهرة - 1968- ص 335.
- ⁴⁰د. رضا عبد السلام - محاضرات في الضرائب والتشريع الضريبي مع تطبيق على القانون رقم 91 لسنة 2005 - مطبعة الجلاء - مصر - 2013 - ص 55.
- ⁴¹د. رائد ناجي احمد - مصدر سابق- ص 97.
- ⁴²د. يسرى ابو العلام - المالية العامة والتشريع الضريبي- كلية الحقوق جامعة بنها - مصر - 2010- ص 50.
- ⁴³د. احمد جمال الدين موسى- ميزانية الدولة الاطار القانوني والمضمون الاقتصادي - دار النهضة العربية - ط12- القاهرة - 2011 - ص 211.
- ⁴⁴(المصدر نفسه - ص 211.

- ⁴⁵د. جهاد سعيد خصاونة - المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الاردني - ط1 - دار وائل للطباعة والنشر- الاردن - 1999 - ص150.
- ⁴⁶د. رائد ناجي أحمد - مصدر سابق - ص97.
- ⁴⁷د. منصور ميلاد يونس - مبادئ المالية العامة - شذرات الجامعة المفتوحة - ط1- لبنان - 1991- ص 178.
- ⁴⁸د. سالم محمد الشوكي - المالية العامة والتشريعات الضريبية - دار الرند للنشر والتوزيع - دمشق - 2000- ص 78.
- ⁴⁹د. جميل الصابوني- الأزواج الضريبي- مقال منشور على الموقع-<https://www.arab-ency.com> - تاريخ الزيارة 2019/12/30.
- ⁵⁰د. رائد ناجي أحمد - مصدر سابق - ص 97.
- ⁵¹د. أحمد بديع بليح - الاقتصاد المالي - مكتبة الجلاء - مصر - 1983- ص 212.
- ⁵²د. سالم محمد الشوكي - مصدر سابق - ص 78.
- ⁵³المصدر نفسه - ص74.
- ⁵⁴د. سالم محمد الشوكي - الأزواج الضريبي والضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد(21) - العدد(2) - 2005 - ص 64.
- ⁵⁵د. احمد فرحات - اتفاقية الأزواج الضريبي في الميزان - بحث منشور في مجلة البورصة المصرية - عدد(5) - 2013 - ص 41.
- ⁵⁶طارق الضب - الأزواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الآليات التوفيقية- مجلة الابحاث القانونية- العدد 23- جامعة قاصدي مرباح ورقلة- الجزائر- 2018- ص12.
- ⁵⁷د. أحمد فرحات - مصدر سابق - ص41.
- ⁵⁸د. شريف مصباح ابو كرش - ادارة المنازعات الضريبية الدولية في ربط وتحصيل الضريبة- دار المناهج للنشر والتوزيع - الاردن - 2004 - ص 57.
- ⁵⁹طارق الضب- مصدر سابق - ص 12.
- ⁶⁰د. طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع المالي - شركة العاتك لصناعة الكتاب - القاهرة - بدون سنة النشر - ص 141.
- ⁶¹د. سعاد مالح - المقومات الجنائية لجذب الاستثمار الاجنبي- مداخلة في اطار الملتقى الوطني الموسوم بالنظام القانوني للاستثمار الاجنبي في الجزائر - جامعة قاصدي مرباح - المنعقد في 18- 19 ت 2015- ص 80.
- ⁶²د. سالم محمد الشوكي- الأزواج الضريبي والضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة - مصدر سابق - ص 66.

- ⁶³ د. محمد خالد المهاني - التهرب الضريبي واساليب مكافحته - المنظمة العربية للتنمية الادارية - القاهرة - 2013 - ص 41.
- ⁶⁴ حرية محمد عبد الله - دور اتفاقيات الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق - بحث الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية - معهد الدراسات والبحوث العربية - العراق - 2011 - ص 26.
- ⁶⁵ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية - الاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل وراس المال (نسخة مختصرة) - 2014 على الموقع <https://books.google.iq/books?id=GQ--> - تاريخ الزيارة 20/1/2020.
- ⁶⁶ تراجع المادتين تراجع المواد (1، 2، 6-21، 22) من الاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل وراس المال الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعدلة لغاية 1997.
- ⁶⁷ تراجع المواد (24، 25، 26، 27) من الاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل وراس المال الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعدلة لغاية 1997.
- ⁶⁸ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية - الاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل وراس المال (نسخة مختصرة) - 2014 على الموقع <https://books.google.iq/books?id=GQ--> - تاريخ الزيارة 26/1/2020.
- ⁶⁹ لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية - بحث منشور على الموقع - https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf - تاريخ الزيارة 26/1/2020.
- ⁷⁰ د. عبدالله مصطفى ، " قواعد جديدة كل نزاع الازدواج الضريبي بين دول الاتحاد الاوربي " مقال منشور في جريدة الشرق الاوسط ، عدد (14827)، سنة 2019 .متوفر على الرابط <https://aawsat.com/hom> تاريخ الزيارة 2020/1/4 .
- ⁷¹ حرية محمد عبدالله - مصدر سابق - ص 42.
- ⁷² يراجع جريدة الوقائع العراقية العدد (4555) في 2019/9/16. وتراجع المواد (24 ، 26 ، 30) من اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين العراق والامارات العربية المتحدة لعام 2019.
- ⁷³ لقد جاء بنص المادة "عندما يعد احد المقيمين في دولة متعاقدة ان التدابير التي اتخذتها الدول المتعاقدة او احدى الدولتين ترتب بحقه ضريبة على نحو مخالف لهذه الاتفاقية فان بإمكانه وبصرف النظر عن طرائق اللجوء الملحوظة في التشريع الوطني للدولتين ان يحيل قضيته الى السلطات المختصة للدولة المتعاقدة التي هو مقيم فيها وهذه السلطات تعمل على ايجاد حل مرض لتسوية النزاع عن طريق اتفاق بالتراضي مع السلطات المختصة للدولة الاخرى المتعاقدة...". د. محمد الحلاق - الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد (22) - العدد الأول - سوريا - 2006 - ص 16.
- ⁷⁴ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية - مصدر سابق - على الموقع - <https://books.google.iq/books?id=GQ--> - تاريخ الزيارة 26/1/2020.
- ⁷⁵ د. عصام العطية - مصدر سابق - ص 106.
- ⁷⁶ (المحامي محمد نعيم علوه - مصدر سابق - ص 221 - 222).
- ⁷⁷ د. علي صادق ابو الهيف - القانون الدولي العام - منشأة المعارف - مصر - 2004 - ص 218، 219.

- ⁷⁸د. غسان عبيد محمد المعموري - عقد الاستثمار الاجنبي للعقار، دراسة مقارنة- منشورات الحلبي الحقوقية- ط1- لبنان - 2015 - ص196.
- ⁷⁹(تراجع المادة(1/34 ، 38)من النظام الاساس لمحكمة العدل الدولية.
- ⁸⁰د. غسان عبيد محمد المعموري- مصدر سابق- ص196.
- ⁸¹د. وليد بيطار - القانون الدولي العام - ط 1 - مجد المؤسسة الجامعية - بيروت - 2008 - ص 917 ، 918.
- ⁸²(المحامي محمد نعيم علوه - مصدر سابق- ص 235.
- ⁸³د. سهيل حسين الفتلاوي- الموجز في القانون الدولي العام - مصدر سابق- ص 210.
- ⁸⁴د. وليد بيطار - مصدر سابق - ص 916 - 917.
- ⁸⁵د. إبراهيم عبد العزيز النجار- التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار- بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني- القانون والاستثمار- المنعقد بكلية الحقوق- جامعة طنطا للفترة من 29- 30 أبريل 2015- ص2 ، 3 ، 40 ،

المصادر

أولاً. الكتب

1. د. اعد حمود القيسي - المالية العامة والتشريع الضريبي- مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط3-الأردن - 2000.
2. د. احمد جمال الدين موسى- ميزانية الدولة الاطار القانوني والمضمون الاقتصادي - دار النهضة العربية - ط12- القاهرة - 2011.
3. د. أحمد بديع بليح - الاقتصاد المالي- مكتبة الجلاء - مصر - 1983.
4. د. جهاد سعيد خصاونة - المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الاردني - ط1 - دار وائل للطباعة والنشر- الاردن - 1999.
5. د. وليد بيطار - القانون الدولي العام - ط 1 - مجد المؤسسة الجامعية - بيروت - 2008.
6. د. طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع المالي - شركة العاتك لصناعة الكتاب - القاهرة - بدون سنة النشر.
7. د. يسرى ابو العلام - المالية العامة والتشريع الضريبي- كلية الحقوق جامعة بنها - مصر - 2010.

8. القاضي. لفته هامل العجيلي- دراسات في القانون المدني- مطبعة الكتاب- الطبعة الثانية مزيدة ومنقحة- العراق- 2016.
9. د. محمد عادل عسكر- دستور القانون الدولي ، دراسة تطبيقية على(القواعد الامرة ، ميثاق الامم المتحدة ، قواعد المسؤولية الدولية)- مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع- ط1- مصر- 2018.
10. المحامي محمد نعيم علوه- موسوعة القانون الدولي العام- ج2- ط1- مركز الشرق الاوسط الثقافي- بيروت- 2012.
11. د. محسن أفكيرين- القانون الدولي العام- دار النهضة العربية- مصر- 2017.
12. د. مخلد إرخصي سالم الطراونة- الوسيط في القانون الدولي الإنساني- دار وائل للنشر والتوزيع- ط1- عمان- 2016.
13. د. محمد جمال ذنبيات - المالية العامة والتشريع المالي- دار الثقافة لنشر والتوزيع- ط1 - الأردن - 2003.
14. د. منصور ميلاد يونس - مبادئ المالية العامة - شذرات الجامعة المفتوحة - ط1- لبنان - 1991.
15. د. محمد خالد المهاني- التهرب الضريبي واساليب مكافحته- المنظمة العربية للتنمية الادارية- القاهرة- 2013.
16. د. سهيل حسين الفتلاوي- الموجز في القانون الدولي العام- دار الثقافة للنشر والتوزيع- ط1- الأردن- 2009.
17. د. سهيل حسين الفتلاوي - المنازعات الدولية - مطبعة دار القادسية - بغداد - 1985.
18. د. سارة محمود عبدالله العراسي - القانون الدولي العام- جامعة العلوم والتكنولوجيا - ط 1 - صنعاء - 2013.
19. د. سوزي عدلي ناشد- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية - منشورات الحلبي الحقوقية - ط1- لبنان - 2008.
20. د. سالم محمد الشوكي - المالية العامة والتشريعات الضريبية - دار الرند للنشر والتوزيع - دمشق - 2000.
21. د. عبد الكريم علوان - الوسيط في القانون الدولي العام- مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع - ط 1 - الأردن- 1997.
22. د. عماد خليل ابراهيم- مسؤوليات المنظمات الدولية عن اعمالها غير المشروعة- منشورات زين الحقوقية- ط1- لبنان- 2013.
23. د. عصام العطية - القانون الدولي العام- مكتبة السنهوري بالتعاون مع مكتبة داليا- طبعة جديدة- العراق- 2011.
24. د. علي زراقت - الوسيط في القانون الدولي العام - ط1 - مجد المؤسسة الجامعية - بيروت - 2011.
25. علي حميد العبيدي - مدخل لدراسة القانون الدولي العام والقانون الدولي الانساني - العاتك لصناعة الكتاب- ط1 - القاهرة . 2009 -

26. د. علي هادي عطية الهلالي - الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة) - جامعة ذي قار - العراق - 2012.
27. د. علي صادق ابو الهيف- القانون الدولي العام - منشأة المعارف - مصر - 2004.
28. د. رائد ناجي احمد - علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق - العاتك لصناعة الكتاب - القاهرة - 2012.
29. د. رفعت المحجوب- المالية العامة- النفقات والإيرادات العامة ، الجزء الثاني- دار النهضة العربية- القاهرة - 1968.
30. د. رضا عبد السلام - محاضرات في الضرائب والتشريع الضريبي مع تطبيق على القانون رقم 91 لسنة 2005 - مطبعة الجلاء - مصر - 2013.
31. د. شريف مصباح ابو كرش - ادارة المنازعات الضريبية الدولية في ربط وتحصيل الضريبة- دار المناهج للنشر والتوزيع - الاردن - 2004.
32. د. خليل عبد المحسن- التعويضات في القانون الدولي وتطبيقاتها على العراق- بيت الحكمة - ط 1- العراق - 2001.
33. د. غسان عبيد محمد المعموري- عقد الاستثمار الاجنبي للعقار، دراسة مقارنة- منشورات الحلبي الحقوقية- ط1- لبنان - 2015.
- ثانيا. الوثائق الدولية وجريدة الوقائع العراقية
1. النظام الاساس لمحكمة العدل الدولية لسنة 1945.
 2. الاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل وراس المال الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعدلة لغاية 1997.
 3. مشروع المواد المتعلقة بمسؤولية الدول عن الافعال الدولية غير المشروعة لعام 2001.
 4. اتفاقية منع الازدواج الضريبي بين العراق والامارات العربية المتحدة لعام 2019.
 5. جريدة الوقائع العراقية العدد 4555 في 2019/9/16.
- ثالثا. المجالات
1. أحمد سيف الدين - المسؤولية الدولية - مجلة الجيش الالكترونية - العدد 318 - لبنان - كانون الاول 2011.
 2. د. احمد فرحات- اتفاقية الازدواج الضريبي في الميزان- بحث منشور في مجلة البورصة المصرية- العدد(5)- 2013.
 3. د. محمد الحلاق- الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد (22) - العدد الأول - سوريا - 2006.
 4. د. سالم محمد الشوكي - الازدواج الضريبي والضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد(21) - العدد(2) - 2005.

5. طارق الضب- الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الاليات التوفيقية- مجلة الابحاث القانونية- العدد 23- جامعة قاصدي مرباح ورقلة- الجزائر - 2018.

رابعاً. الدراسات والبحوث

1. د. إبراهيم عبد العزيز النجار- التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار- بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني- القانون والاستثمار- المنعقد بكلية الحقوق- جامعة طنطا للفترة من 29- 30 أبريل 2015.

2. حرية محمد عبد الله - دور اتفاقيات الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق - بحث الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية - معهد الدراسات والبحوث العربية - العراق - 2011.

3. د. سعاد مالح - المقومات الجنائية لجذب الاستثمار الاجنبي- مداخلة في اطار الملتقى الوطني الموسوم بالنظام القانوني للاستثمار الاجنبي في الجزائر - جامعة قاصدي مرباح - المنعقد في 18- 19 ت 2015.

خامساً. مواقع الانترنت

1. <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t665-topic>.
2. <http://www.authorstream.com>.
3. <http://www.startimes.com/f.aspx?t=35949018>.
4. <https://www.wattpad.com>.
5. <https://www.arab-ency.com>.
6. <https://books.google.iq/books?id=GQ>.
7. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction.
8. <https://aawsat.com/hom>.
9. <https://books.google.iq/books?id=GQ>.