EL - HAKIKA (the Truth) Journal
for Social and Human Sciences
Volume 18, Issue 02, June 2019
(Issue 49 of the previous sequence)
ISSN: 1112-4210
EISSN: 2139-2588
مجلة الحقيقة
للعلوم الاجتماعية والانسانية
مجلد 18 عدد 02، جوان 2019
(العدد 49 من التسلسل السابق)

أثر الضريبة على الشركات المستحوذ عليها
Effect of tax on acquired companies

المدرس الدكتور أندلس حامد عبد، كلية القانون، جامعة بغداد، العراق،
andalus@kecbu.uobaghdad.edu.iq

المدرس الدكتور رحيم راهي ناصر، كلية القانون، جامعة المثنى، العراق

andalus@kecbu.uobaghdad.edu.iq

- Received date: 05/04/2019
- Accepted date: 19/05/2019
- Publication date: 18/06/2019

ملخص:

تعد الضريبة أحدى أهم وسائل تجسيد التكافل الاجتماعي بين افراد المجتمع، وبات واضحا لدى المختصين بأن الضريبة تتكفل بتوزيع الاعباء المالية اللازمة للانفاق العام بين افراد المجتمع على وفق مبدأ المقدرة التكليفية، وذلك لتأمين الحاجات العامة لأبناء المجتمع، ولقد لعبت السياسة المالية والضريبية للدولة دورا هاما في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق اذ ظهرت رقابة جديدة هي الرقابة او الفحص الضريبي، ومدى تأثير الضريبة على الشركات المستحوذ عليها، ويبرز أثر الضريبة على الشركات المستحوذ عليها عندما تستحوذ شركة على نسبة 51 %من رأسمال شركة اخرى، فأن ذلك يحقق سيولة كبيرة لهذه الشركات فتزداد مشاريعها قوة ومنافســـة، ويترتب على ذلك فرض ضريبة على العقد المبرم بين الشركتين القابضة والمستحوذ عليها، ونظراً لكون الشركة القابضة وشركاتها المستحوذ عليها تمتع بكيان قانوني مستقل فهذا يؤدي إلى جعل كلاً منهما مكلفاً ضريبا فحدود الاستقلالية في العلاقة الشركتين تفرض ذلك، إذ تدرج المبالغ التي حصلت عليها الشركة القابضة من أرباح شركاتها ضمن أرباحها ومن ثم تخضع الشركتين القابضة والمستحوذ عليها للضريبة، وتكمن الاشكالية في التهرب الضريبي من قبل الشركة المستحوذة ويكون ذلك أثره وخيما على الشركة المستحوذ عليها، وينبغي كذلك تجنب الأزدواج الضريبي وما ينجم عنه من دفع ضريبة ثانية على الأرباح نفسها مع معالجة مشكلة التهرب الضريبي عن طريق اعتماد أسس علمية عادلة بين المكلفين، وعلى الفاحص الضريبي أن يؤدي بواجبه بالشكل الصحيح من خلال تدقيق الحسابات والقوائم المالية.

وان أهم النتائج المستخلصة من البحث أنه قد يترتب على استحواذ الشركة القابضة آثارا ضريبية، فبعض الشركات قد تتعمد من خلال الاستحواذ على شركات اخرى إلى التهرب الضريبي لممارسة نشاطها التجاري بدون قيود والتزامات ضريبية، وأن فرض الضريبة ينبغي ان يتم وفق أسس علمية عادلة بين المكلفين مع ضرورة تجنب الازدواج الضريبي فدفع ضريبة ثانية على الأرباح نفسها يحقق الأزدواج الضريبي وهذا يتعارض مع فكرة وغاية الضريبة والمتمثلة بمنع التحكم بالسعر من قبل بعض الشركات .

الكلمات المفتاحية : الضريبة، الاستحواذ، الشركات المستحوذ عليها، الشركات التابعة.

Abstract:

The aim of the research is to show the independent definition of the company acquired by the holding company, to explain the concept of the tax system and to identify the parties to the tax process, with the definition of the tax and its role towards the acquired companies with the treatment of tax evasion, and the survival of the acquired company enjoys the moral personality and financial value without the result of the arrest of the disappearance or loss To its independent character only if it is fully integrated after the acquisition.

Methodology:

The research aims at analyzing the methodology, comparing the laws and reaching conclusions, recommendations and suggestions.

The main results of the study:

Some companies seek to combat tax evasion by practicing their business through companies that have been acquired, and some companies deliberately through the acquisition and control of other companies with the appointment of its headquarters outside the country in which the administration actually practice to violate the law tax evasion, and should be taken Taking into account the difference between the acquired company (acquired) as a stand-alone company before being acquired by the acquiree (the holding company) and the subsidiary company from another company.

Key words: Tax, Acquisition, Acquired Companies, Subsidiary

المقدمة:

أن أهم العناصر الالزامية من التعريف بمشكلة البحث تتجلى بالشركة المستحوذة عليها من قبل الشركة المستحوذة (القابضة) وأثر الضريبة على ذلك نشاط الاستحواذ لاسيما وأن النظام الضريبي يتألف من ثلاثة ركائز اساسية تتمثل بالإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة وتشريعات ضريبة الدخل، ودور المحاسبين في توثيق اقرارات المكلفين كشركات ومعاونة السلطة الضريبية على بسط رقابتها على البيانات التي تفصح عنها هذه الاقرارات فتقديم اقرارات المكلفين ومناقشتها امام السلطة الضريبية او مسك الدفاتر والحسابات لاستخراج نتائج اعمالهم لتجنب قيام السلطة المالية بتحديد أرباحهم تقديريا.

وتكمن أهمية الموضوع من حيث أن بعض الشركات التجارية تسعى لمحاربة التهرب الضريبي من خلال ممارسة نشاطها التجاري عبر الشركات التي تم الاستحواذ عليها، وأن بعض الشركات تتعمد من خلال الاستحواذ على شركات اخرى والسيطرة عليها إلى تعيين مركزها الرئيسي خارج البلد لكي تمارس فيه الادارة فعليا بقصد مخالفة القانون بالتهرب الضريبي، وينبغي الاخذ بنظر الاعتبار الفرق بين الشركة المستحوذ عليها(المقبوضة) كونها شركة قائمة بذاتها قبل الاستحواذ عليها من قبل الشركة المستحوذة (القابضة) وبين الشركة التابعة ابتداءا لشركة اخرى

ويهدف البحث لإظهار التعريف المستقل للشركة المستحوذ عليها عن الشركة القابضة، وبيان مفهوم النظام الضريبي وتحديد اطراف العملية الضريبية مع التعريف بدور الضريبة اتجاه الشركات المستحوذ عليها ومعالجة مشكلة التهرب الضريبي، وبيان بقاء الشركة المستحوذ عليها متمتعة بشخصيتها المعنوية وذمتها المالية دون ان يترتب على القبض زوالها أو فقدها لشخصيتها المستقلة الا اذا اندمجت كليا بالشركة القابضة (المستحوذة)بعد الاستحواذ .

ومن حيث المنهجية فيقوم البحث على منهجية التحليل والمقارنة بين القوانين والتوصل للنتائج والتوصيات والمقترحات، وان المنهج المعتمد في البحث هو منهج التحليل والمقارنة ومتابعة دور السياسة المالية والضريبية في اخذها بأسلوب الضرائب على الدخل حيث يتوجب أن يقدم المكلفون اقرارات سنوية عن نتائج أعمالهم الى السلطات المالية لكي تتمكن من حصر وعاء الضريبة وربطها على المكلفين بها، ومتابعة مستوى الالتزام الضريبي بين المكلفين، فتسعى السلطات المالية الى ان يعتمد المكلفون الدقة وعدم التلاعب فيما تحتويه اقراراتهم من بيانات.

مخطط البحث :-

المبحث الاول :الضريبة ودورها اتجاه الشركات المستحوذ عليها
المطلب الاول: دور النظام الضريبي على الشركات

المطلب الثاني : مفهوم الشركة المستحوذ عليها
المبحث الثاني : أثر الضريبة على الشركة المستحوذ عليها
المطلب الاول :موقف الشركة المستحوذ عليها من الأزدواج الضريبي
المطلب الثاني : ضريبة الأرباح على الشركات
المبحث الثالث : آثار التهرب الضريبي واساليب الكشف عنها
المطلب الاول : التهرب الضريبي
المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي
الخاتمة، النتائج، التوصيات

المبحث الاول
الضريبة ودورها اتجاه الشركات المستحوذ عليها

تسعى الإدارة الضريبية لتحقيق أهداف عديدة منها تحصيل الايرادات المتحصلة عن طريق الضرائب والتزام المكلفين بها من الشركات في العملية الضريبية ومحاربة التهرب الضريبي وتسهيل الاجراءات وتخفيف الاعباء التي تقع على عاتق المكلفين إذ تعد الإدارة الضريبية الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية، وتفرض الضريبة على ارباح الاعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية [1]، وقد أعترف المشرعان العراقي والجزائري بالشركات التجارية وشخصيتها المعنوية كباقي القوانين[2] الاخرى، فالشركة التجارية تتمتع بشخصيتها المعنوية[3] ولها ذمة مالية مستقلة خاصة بها[4]، فالذمة المالية للشركات تمثل الضمان الحقيقي للدائنين

[1]- ينظر المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
[2]- اعداد سلامي ساعد، اشراف أ. د. بن عمار محمد، الاثار المترتبة على الشخصية المعنوية للشركة التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،2011-2012، ص6.
[3]-ينظر المادة (549) من الامر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26/ 9/ 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.
[4]- وقد عرفت المادة (416) من بالامر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26/ 9/ 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري المعدل الشركة بأنها (عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان او اعتباريان او اكثر على المساهمة في نشاط مشترك .. بهدف اقتسام الربح الذي ينتج ..) ونصت المادة (50) بالامر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26/ 9/ 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري المعدل والمتمم والتي تنص على انه (يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق الا ماكان منها ملازما لصفة الانسان، وذلك في الحدود التي يقررها القانون).

ونية المشاركة وقبول المخاطر[1]، وتعد الذمة المالية للشركة وفروعها التابعة لها ذمة واحدة غير منفصلة لذا ذهب رأي من الباحثين الجزائريين إلى (انه من سمات هذة الذمة انها غير متعددة بالنسبة للشخص الواحد مهما كانت طبيعته، وبالتالي فذمة الشركة تتكون من تلك الاموال المتواجدة بالمركز الرئيسي، بالاضافة الى الاموال الموجودة لدى الفرع التابعة لها، وهذا لكون الفرع لا يتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة وتبعا لذلك عدم تمتعه بالذمة المالية،، لذلك لا يكون للفرع حقوق خاصة على الاموال التي يتداولها)[2]، وبناء على ما تقدم يقسم هذا المبحث الى مطلبين يخصص المطلب الاول لدور النظام الضريبي على الشركات، اما المطلب الثاني فيتناول مفهوم الشركة المستحوذ عليها وذلك على النحو الاتي :-

المطلب الاول
دور النظام الضريبي على الشركات

أن الدور الذي تؤديه الضريبة في تعبئة الموارد المالية للدول وما يمنحه من وفورات مالية جعل لدول العالم التي تعتمد على هذه الوسيلة الضرورية لاسيما وان الاقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة تقتطع عليها حصص مالية إجباريا لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات الاخرى، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة ضريبية فعالة، وتعرف الضريبة بأنها (مبلغ من المال يلزم الافراد بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا" لقواعد مقررة).[3] كما عرفت بأنها (مبلغ من النقود تجبرالدولة او الاشخاص العامة المحلية المكلفين دفعها بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل لتمكينها من تحقيق منافع عامة ولتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة من قبلها).[4]

[1]- الاستاذ يوسف فتيحة، مقياس قانون الشركات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، السنة الثالثة، قانون خاص، الجزائر، 2014-2015، ص11-13.
[2]- اعداد سلامي ساعد، مصدر سابق، ص43.
[3]- الكعبي، د. جبار محمد علي، التشريعات الضريبية في العراق، دار السجاد للطباعة والنشر، بغداد، 2008، ص1.
[4] نصر الله، د. عباس محمد، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، الطبعة الاولى، منشورات زين الحقوقية، 2015، ص5.

وقد اقرت المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 بتطبيق الضريبة على ارباح الشركات مهما كان شكلها وغرضها بأستثناء شركات الاشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا اذا اختارت هذة الشركات الخضوع للضريبة على ارباح الشركات وفي هذة الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة، وتعد السلطة الضريبية أهم الاطراف المستفيدة من البيانات المالية المقدمة من المكلفين سواء كانوا شركات او افراد، بل انها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم اعداد البيانات المالية لاجله تنفيذا لاحكام قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية.[1]

وقد اخذ المشرع العراقي بنظام الضريبة الموحدة بموجب قانون رقم 91 لسنة 2005 كما سار على نظام خاص في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، واشار في الفقرة (5) من المادة (1) من القانون المذكور الى الشخص المعنوي والمشرع العراقي لم يأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل ولا يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل فالضريبة تشمل على الدخول المتاتية من العمل ورأس المال او المصدر المختلط لكلاهما بأستثناء الدخل العقاري[2]، ويتوجب على الفاحص الضريبي الاخذ بالقوائم المالية المدققة وفقا للقانون لتجنب الاضرار بالمجتمع وما ينتج عنه من الاضرار بمهنة المحاسبة والتدقيق حيث يعتبر قياس نتائج الاعمال التي تعد محل اهتمام السلطة الضريبية من ابرز واجبات المحاسب فهو المؤهل لقياس نتيجة الاعمال والمركز المالي بحكم معرفته ومسؤوليته عن تطبيق واستخدام مبادئ القياس المحاسبي ومسؤوليته في تسجيل وتبويب وتلخيص واعداد المعلومات المحاسبية فضلا عن مسؤوليته في المحافظة على الاموال من اجل تطبيق مبادئ واجراءات الرقابة الداخلية، ويقوم مراقب الحسابات بتدقيق وفحص البيانات المالية للتاكد من أن تلك البيانات قد عرضت بصدق وعدالة ومصداقية بشكل يمكن من الوثوق بها، ويتكون النظام الضريبي من ثلاثة ركائز اساسية تتمثل بالادارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة

[1] رمضان، د. اسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الاولى، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة بغداد، 2002، ص2.

[2] الزبيدي، د. عبد الباسط علي جاسم، السياسية الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الموصل، 2013، ص118.

والتشريعات ضريبية الدخل ويعد النظام الضريبي الرابطة التي تربط بين تلك المكونات[1]، وان الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتمثل ب(الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو نهايته).[2]

وقد استخدم المشرع العراقي بمصطلح (السلطة المالية)[3] وتتمتع الادارة الضريبية بأعتبارها احد طرفي العملية الضريبية بسلطة واسعة وهي طرف يتمتع بسلطات تغلب في احيان كثيرة على الطرف الاخر، فالضريبة تعد مورد سيادي للدولة ويتجلى دورها من خلال جباية حق الدولة الممثل بالمصلحة العامة في الارباح التي يحصل عليها الاشخاص الطبيعية والمعنوية والتي تخضع للتشريع، وتعرف الادارة الضريبية بأنها (احدى ادوات السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها وضع القوانين العربية موضع التنفيذ .. فالادارة الضريبية ذات اختصاصات مالية ضريبية)[4]، وعرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل السلطة المالية للادارة الضريبية بأنها (مجموعة من الموظفين يخولهم وزير المالية الصلاحيات المنصوص عليها في القانون[5]، واعطى المشرع العراقي للسلطة المالية الحق بالتحري عن الدخل الخاضع للضريبة[6] وقد تواجه الشركات مخاطر عديدة وينبغي تجنبها

[1]- الكداوي، د. ظلال وياسمين اكرم، قياس استجابة المكلفين للعقوبات الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الاول للفترة 17-2001/10/18 وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب، 45.

[2]- تنص المادة (140) من القانون التجاري الجزائري على انه (ويتشكل الربح الصافي من الفرق في القيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، وتحسم الضريبة من الزيادات المالية، وتضاف عند الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والإستهلاكيات المالية والأرصدة المثبتة تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي، وليس على أساس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية ويحدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية).

[3]- الزبيدي، د.عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص61.

[4]- المياحي، د. عمار فوزي، الادارة الضريبية في العراق بين الاصلاحات واليات مكافحة التهرب الضريبي، الطبعة الاولى، مركز العراق للابحاث، بغداد، العراق، 2007، ص7.

[5]- ينظر المادة (1) منه المعدل في الفقرة (13) من القانون المذكور .

[6]- ينظر المادة (28) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

وقوعه بشكل يمنع اعاقة تقدم الشركة سواء في إدارة العمل والمشاريع والتمويل لتحقيق الشركة اهدافها المتوخاة[1] .

وجدير بالذكر أن التشريع الضريبي يضم مجموعتين من الاحكام القانونية، الاولى تمثل الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة من أسعار ضريبية، شرائح الدخل، وسماحات شخصية للمكلف وكيفية معالجة الخسائر المتحققة...الخ مع مراعاة مبدأ العدالة الضريبية بالدرجة الأساس. فالضريبة العادلة ايسر في التحصيل من الضريبة غير العادلة او الاقل عدالة اما المجموعة الثانية من الاحكام فتتضمن القواعد التشريعية التي يستند اليها نظام التحاسب الضريبي، وهي اساس نظام التحاسب الضريبي، وعليه فأن اي نقص او خلل في بناء هذا الاساس لابد ان يؤدي الى احداث نقص او قصور في اداء هذا النظام، ففي الضريبة على الشركات (يعد الشخص المعنوي مسؤولا عن اقتطاع مبلغ الضريبة وتوريدها الى الادارة الضريبية كحجز مبلغها قبل توزيعه على المساهمين فيحصل المساهمون على دخل خالص من الضريبة).[2]

ويعد المشرع العراقي الضريبة على الدخل بانها (فأن الضريبة على دخل الشركة تتحقق قبل دفع اي شيء منه الى اصحاب الاسهم وتعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين عن قطع الضريبة ودفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات)[3]، أما بالنسبة للمكلفين فهم الأشخاص الذين يقع عليهم عبء دفع الضريبة كونهم مشمولين بها، فالغرض من فرض الضريبة هو تحقيق العدل والطمأنينة افراد المجتمع لذا ينبغي على المكلفين بدفعها ادراك ذلك لكي تتمكن الدولة من توفير الاموال اللازمة لتقوم بالوظائف المنوطة بها وعلى رأسها تقديم الخدمات المختلفة للمجتمع والتي لابد ان تشمل كذلك دافعي الضرائب وهذا ما يستلزم تمتع الفئة المشمولة بالضريبة بالوعي الكافي.[4]

وتعد الجهة القضائية المختصة هي المسؤولة عن البت في الخصومات التي تنشأ بين المكلفين والسلطة المالية لحسم العديد من القضايا المتعلقة بالضريبة كتقدير الضريبة

[1] www.Microfinancegateway.org/audit/index.htm/file-3.pdf,le 13Janvier 2018.

[2]- د. مدحت عباس امين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، القسم الاول، دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، دراسة مقارنة، بلاسنة طبع، ص213

[3]- وطبقا لاحكام المادة (14) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل

[4]- سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية بحث مقدم إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين/ جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، 2006، ص53 .

وفرضها وجبايتها، من اجل المحافظة على مصلحة الدولة عن طريق ضمان حسن تطبيق القوانين الضريبية واحترام احكامها من قبل كلا الطرفين السلطة المالية والمكلفين بدفع الضرائب معا، فالقضاء يراقب مدى مشروعية عمل السلطة المالية ومدى التزامها بالقوانين الضريبية والانظمة الصادرة بموجبها، فأذا ما تبين للقضاء ان السلطة المالية قد أنحرفت عن الحق وتعسفت في استعمال سلطتها كان للقضاء ان يحكم بإعادة الحق الى نصابه عن طريق الغاء الضريبة كلا او جزءا, وبالمقابل اذا تبين للقاضي ان المكلف غير محق في دعواه التي اقامها على السلطة المالية فترد الدعوى، وجدير بالذكر أنه يعد تدقيق ومراقبة الحسابات والمعاملات المالية والاقتصادية من الامور اللازمة من اجل اضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية.

المطلب الثاني

مفهوم الشركة المستحوذ عليها

يقصد بمفهوم الشركة المستحوذ عليها بأنها الشركة التي تم الاستحواذ عليها واخضاعها لسيطرة شركة اخرى، وتخضع الشركة المستحوذ عليها للضريبة كأي شركة اخرى، وأطلق البعض [1] على الشركة المراد الاستحواذ عليها تسمية (مراكز الربح) وذلك لكون مديري الشركة يتمتعون بإستقلال ذاتي لأنهم يحققون ربح، كما أطلق عليها تسمية (Subsidiary company)[2]، وأتجه بعض الباحثين لتعريف نشاط الاستحواذ الذي تمارسه بعض الشركات لاسيما الشركات التي تتمتع بالقدرة على الاستحواذ كالشركات القابضة بأنه (نوع من انواع الهيمنة وفرض السيطرة وعدم المساواة بين الشركات وتكون

[1] -الكيلاني، د.محمود، مصدر سابق، ص307-308، وينظر كذلك:-
See: C. Helleiner,Manufactured Exports of the Multinational Firms, New York,Pantyeon Book,1991.
أشار الى ذلك الرفيعي، د. علي كاظم في بحثه المشترك مع د. علي ضاري خليل، طبيعة علاقة الشركة القابضة مع الشركات التابعة، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، مجلة علمية نصف سنوية تصدرها كلية القانون، جامعة بغداد، مجلد 22، عدد(1)، ص11.

[2] -S.C. Sen ,The new frontiers of company law, calcutta, eastern law house ,1971. , *p.89, L. C.B.Gower, ll,m.*(lond), the principles of modern company law, second edition , london,1957 , *p.188*.

السيطرة من الشركة المستحوذة على الشركة التابعة المستحوذ عليها)[1]، ويلاحظ على هذا التعريف بأنه لم يميز بين الشركة التابعة والشركة المستحوذ عليها في حين ان الاخيرة تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة وهي تم الاستحواذ عليها كشركة قائمة بذاتها خلافا للشركة التابعة التي تم تأسيسها ابتداءا من قبل الشركة الام (المستحوذة).

وقد اتجه رأي في الفقه المصري للقول بأن الاستحواذ احيانا يشكل مرحلة تمهيدية للاندماج[2]، وذهب رأي اخر للقول بأنه (تلتزم الشركة المستحوذة بالتطوير والحفاظ على العمالة وتقوم بالهيكلية الادارية والمالية تمهيدا للوصول الى مرحلة الاندماج بين الشركتين ووقتها سوف تنتهي الشخصية المعنوية للشركة المستحوذ عليها التي اندمجت بعد ذلك).[3]

ويمكن التعويل على هذا الرأي اذا تم الاندماج كليا فحينها ستضمحل الشخصية المعنوية للشركة التي تم الاستحواذ عليها وبخلافه تبقى مستقلة، ويمثل(الاستحواذ وسيلة من وسائل التركيز الاقتصادي... وهواسلوب يستخدم للهيمنة على شركات اخرى ...فتظل الشركة المستحوذ عليها تتمتع بالشخصية الاعتبارية وذمتها المالية والسيطرة تكون من الشركة الام حيث تتحكم بالقرارات التي يصدرها مجلس الادارة لما له من اسهم أو حصص في الشركة المستحوذ عليها).[4] ونؤيد هذا الرأي .

ولم يعرف المشرع العراقي الشركة المستحوذ عليها إلا انه يستفهم من أحكام المادة(1) من قانون المصارف العراقي رقم 94 لسنة 2004 والتي تنص على انه: (تعني كلمة (شركة تابعة) الشركة التي تحكم مصرف ما وأي شركة اخرى تحكمها الشركة التي تسيطر على المصرف وأي شركة اخرى محددة أستناداً للمعايير المحددة في اللوائح التنظيمية من قبل البنك المركزي العراقي)، ويتضح من هذا التعريف بأن الشركة التابعة يمكن أن تكون خاضعة لسيطرة شركة اخرى ولعل المشرع العراقي أراد بقوله (الشركة التي تحكم مصرف ما) أن الشركة التابعة يمكن أن تكون شركة قابضة وسيطة بين شركتين أحداهما شركة قابضة لها، مع ذلك يؤخذ على مفهوم (الشركة التابعة) بأنه عموماً لا يتيح لهذة الشركة

[1] انغام رشيد حسين محمد اسماعيل، اندماج الشركات وفقا لاحكام القانون الاتحادي الاماراتي رقم 2 لسنة 2015، دراسة مقارنة، اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، اشراف د. احمد محمد الضليع الزعابي، 2017،ص 19.

[2] القليوبي، د. سميحة، منتديات المجموعة المصرية للخدمات المالية، منشور على الموقع الالكتروني، http://forum.esgmarkels.com.

[3] د. محمد شوقي شاهين، الشركات المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1978، ص 159.

[4] الفلكي، عبد الباقي محمد، اندماج الشركات التجارية في القانون الاماراتي، دراسة مقارنة، الشارقة، الطبعة الاولى، مكتبة الجامعة، 2012 .

سلطة التحكم على مصرف مالم تكن شركة صورية خاضعة لقرارات سلطة عليا لشركة ما، لذا نرتأي سن نصوص مستقلة عن الشركة التابعة التي تفتقر عموماً للتحكم والتسلط على شركات اخرى .[1]

وحيث أن السيطرة يمكن أن تنشأ نتيجة للاستحواذ فأنه يلاحظ على المشرع العراقي بأنه عرف (أي شخص يسيطر على شخص اخر أو أن يكون هو نفسه مسيطر عليه من قبل ذلك الشخص الاخر أو أن يكون كلاهما واقعين تحت سيطرة مشتركة) تحت مسمى التابع.[2]

وعليه فأن الشركة التابعة أوسع من الشركة المستحوذ عليها لأسباب كثيرة فليس كل مستحوذ عليها شركة تابعة كما أنه من الممكن أن تؤسس ابتداءاً وليست قائمة يتم شراؤها، لاسيما وأن مفهوم الشركة المستحوذ عليها يختلف عن مفهوم الشركة التابعة، فالشركة التابعة يمكن تأسيسها من قبل الشركة (الام) فتصبح شركة وليدة وتابعة لها، أما بعد الاستحواذ فأن الأمر يعتمد على السياسة والالية المتبعة من قبل الشركة (الام) ومدى الصلاحيات الممنوحة للشركة الخاضعة لها كما ان الشركة التابعة مستقلة قانونا ولكن تبعيتها اقتصادية وليست قانونية لذلك يمكن القول بوجود تعارض بين الوضع القانوني والاقتصادي في العلاقة بين للشركات .[3]

وعن موقف المشرع المصري فقد استخدم مصطلح (الاستحواذ)[4] فضلاًعن مصطلحات اخرى وهي (التملك) و(السيطرة) [5] وعلى الرغم من أستخدمه لمصطلح (الاستحواذ) في قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 إلا أنه لم يعرفه [6] وعرف في موضع آخر (النسبة المسيطرة) بأنها (تملك الشركة بمفردها أو الاطراف المرتبطة بها

[1] اندلس حامد عبد، الاستحواذ في الشركة القابضة واثره على حقوق المعترضين دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2017، ص25.

[2] هذا ما أكدته المادة (13/1) من النظام الداخلي للقانون المؤقت لسوق العراق للأوراق المالية لسنة 2008 وأستنادا" القانون المؤقت لسوق العراق للأوراق المالية رقم 74 لسنة 2004.

[3] اندلس حامد عبد، مصدر سابق، ص25.

[4] ينظر البندان برقمي (4و5) من المادة (2/53) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 إذ جاء فيهما الآتي : (4- الاستحواذ على 33% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المستحوذة. 5- الاستحواذ على 33% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة اخرى في مقابل اسهم في الشركة المستحوذة).

[5] ينظر المادة (3) من قرار (96) لسنة 2013 الصادر من الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية التي أشارت إلى (النسبة المسيطرة).

[6] ينظر بهذا المعنى أيضاً في الباب الرابع المتعلق بالحوكمة والقوائم المالية في *المادة (44) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية والمعدلة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للأوراق المالية رقم (114) لسنة 2015* في 30/9/ 2015، وينظر المادة (51) من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد المصري رقم 88 لسنة 2003.

نسبة مسيطرة 50% أو أكثر من أسهم رأسمال شركة الوساطة التابعة) في المادة (3) من قرار الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية رقم (96) لسنة 2013 .[1]

وذكر مصطلح الشركة التابعة في المادة (16) من قانون شركات قطاع الأعمال المصري العام رقم 203 لسنة 1991 والتي، وعرفت بأنها الشركة التي تمتلك فيها الشركة القابضة نسبة 51% من رأسمالها على الأقل[2]، وتعد الشركة القابضة لدى المشرع المصري مملوكة للدولة حصراً.

أما بشأن المشرع اللبناني فلم يعرف الشركة المستحوذ عليها كذلك، إلا أنه يمكن استخلاص ذلك من تحديد القانون لأغراض الشركة القابضة بأنها (شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية لبنانية أو أجنبية تخضع لإرادة شركة أخرى تملك حصصاً او اسهماً في رأسمالها)[3]، وعليه قد تكون الشركة المستحوذ عليها شركة أموال أو أشخاص إذ لا يستوجب في تلك الشركة أن تتحدد بشكل معين .[4]

وقد أطلق المشرع الفرنسي تسمية (Societe Filiale) بمعنى الشركة التي تخضع لسيطرة شركة اخر في المادة (83) من قانون الضريبة الفرنسي رقم (1675) لسنة 2010 المعدل لسنة 2011، ووفقاً لقرار مجلس الدولة الفرنسي لسنة 1978 فأن الشركة التابعة للقطاع العام هي الشركة التي تمتلك فيها الدولة أكثر من نصف رأس المال سواء أكانت هذه الملكية تعود لشخص معنوي عام أو لعدة اشخاص.[5] وأكد القضاء الفرنسي في العديد من أحكام محكمة النقض على ان تجمع الشركات تحت سلطة مسيطرة واحدة يصهر الشخصية المعنوية لتلك الشركات [(6)]، لذا تكون المسؤولية بالتضامن solidarité أمام المتعاقد والغير وذلك لاختلاط الذمم المالية confusion de patrimonies[(7)]

---

[1] للمزيد من التفاصيل ينظر اندلس حامد عبد، مصدر سابق، ص25.

[2] أشارت المادة (2/704) من قانون التجارة المصري رقم (17) لسنة 1999 والمادة (188/ ثالثاً) من قرار رقم (96) لسنة 1982 اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري رقم 159لسنة 1981 إلى ذلك إلا أنها لم تعرفها صراحة.

[3] ينظر المادة (2) من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم (45) لسنة 1983.

[4] القليوبي، د. سميحة، الشركات التجارية، ج2، ط3، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص513-515.

[5] LOI n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.
ELI: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010
Alias: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010

([6]) Cass. Soc, 14 Janvier 2014, N13-60165, N13-60166 & Cass. Soc, 8 Octobre 2014, N13-14973 et N13-14974 et N13-14975, le sentences sur le site، www.legifrance.gouv.fr

([7]) Cass. Com, 3 Février 2015, N13-24895 , www.legifrance.gouv.fr.

وعرفت المادة (1159-1160) من قانون الشركات الانكليزي لسنة 2006 تحت مسمى الشركة المسيطر عليها (Subsidiary company) بأنها (شركة تابعة لشركة اخرى(الشركة القابضة) إذا كانت الاخيرة :ا- تسيطر على أغلبية حق التصويت .ب- إذا كانت تتحكم بمجلس الادارة ولها الحق في التعيين أو تغيير أغلبية اعضاء مجلس إدارتها .ج- عضو فيها وتراقب لوحدها طبقاً لاتفاق مع بقية الاعضاء الذين يملكون اغلبية حقوق التصويت فيها أو هي تابعة لشركة هي في الوقت ذاته تابعة لشركة اخرى).[1]

والملاحظ على التعريف أن المشرع الانكليزي اخذ بمعيار السيطرة، كما عرفت المادة (355) من قانون الشركات الفرنسي رقم (85-705) لسنة 1985 الشركة المستحوذ عليها بأنها شركة مسيطر على جزءا من رأسمالها من قبل شركة اخرى [2]مع ذلك فانه بالإمكان تحقق السيطرة على كامل رأسمال شركة اخرى .

ويبرز التحكم والسيطرة على شركة اخرى سواء أكان مالياً أو إدارياً نتيجة الاستحواذ على نسب مؤثرة في رأسمال شركة اخرى، ونرتأي على المشرع العراقي وباقي التشريعات الأخذ بمفهوم (الشركة المستحوذ عليها) بدلاً عن مفهوم (الشركة التابعة) فالاساس معيار التحكم والسيطرة على نسب مؤثرة في شركة مصرفية أو غير مصرفية، فالشركة المستحوذ عليها أما أن تكون شركة قائمة تستحوذ عليها شركة اخرى أو هي شركة تساهم في تأسيسها شركة اخرى وبنسبة مؤثرة، وتتجه الكثير من الأراء للتعريف بمفهوم الشركة التابعة (وأن الأمر يدق فمن الأهمية بمكان تحديد دقة الفارق الفاصل بين الشركتين وتلعب التبعية القانونية والاقتصادية دوراً في تحديد ذلك، فالشركة التابعة تبعيتها اقتصادية للشركة القابضة، فالتعارض يبرز بين الوضع الاقتصادي والقانوني، ففي الوضع القانوني تتمتع كلا الشركتان بالشخصية المعنوية أما من حيث الوضع الاقتصادي فبينهم ترابط اقتصادي وقوائم مالية وقرارات ستراتيجية، فالشركة التابعة لا تفقد شخصيتها القانونية وأن كانت مملوكة بالكامل 100% للشركة القابضة لانه لو فقدت شخصيتها لتحولت إلى فرع للشركة وليست شركة ولا نكون أمام شركة قابضة وانما امام شركة لها فروع، أما الشركة المستحوذ عليها

[1] Farncis Haumont , lurbanisme region wallonne , Larcieer , Bruxelles, 1996, p 624.
[2] Companies Act 2006 (c. 46) Part 38 — Companies: interpretation, Meaning of "UK-registered company" 1159 Meaning of “subsidiary” etc: (1) A company is a subsidiary” of another company, its “holding company”, if that other company—(a) holds a majority of the voting rights in it, or (b) is a member of it and has the right to appoint or remove a majority of its board of directors, or (c) is a member of it and controls alone, pursuant to an agreement with other members, a majority of the voting rights in it, or if it is a subsidiary of a company that is itself a subsidiary of that other company). Companies Act 2006 - Legislation.gov.uk.See: www. Legislation.gov.uk/ukga/2006/46/contents (تاريخ الزيارة في الاربعاء 4 /11/ 2015)

فتمنح سلطة اصدار قرارات معينة تمنحها الشركة القابضة بعد أن يتم الاستحواذ عليها كشركة قائمة ومن الممكن أن تؤسس ابتداءاً، ويمكن أن تصبح تابعة حسب نسب الاستحواذ وأسلوب الإدارة المتبع من قبل الشركة القابضة، فقد تتشدد الشركة القابضة في مركزيتها أو تخفف من مركزيتها على الشركة التي تم الاستحواذ عليها)[1]، وأن فرض السيطرة على شركة قد يكون نتيجة الاستحواذ عليها من قبل الشركة القابضة [2]فالسيطرة قد تنشأ نتيجة الاستحواذ أو نتيجة شيء آخر .

ويضيف رأي في تعريف (الشركة التابعة) بأنها (شركة خاضعة لسيطرة شركة اخرى من خلال تملك 50% أو 100% من أسهمها أو من خلال ترتيب تنظيمي أو إداري)[3]، وأن وحدة القرارتتبع من الشركة المستحوذة، إذ يتم من خلالها إصدار القرارات الاستراتيجية التي تختص بسلطة التوجيه والرقابة على شركاتها [(4)].

وفي سياق متصل ذهب رأي[5] في الفقه القانوني إلى القول بأن العلاقة التبعية تقوم على عنصرين هما السلطة الفعلية والرقابة والتوجيه، والحق أن التابع خاضع كلياً للمتبوع، وهذه الميزة لا تنطبق على الشركة المستهدفة بالاستحواذ، وفي سياق متصل يعرف رأي[6] الشركة التابعة بأنها (كل شركة تابعة اقتصادياً لشركة اخرى ايا كانت أداة التبعية ووسيلة تحقيقها سواء عن طريق تملك حصة في رأسمالها أو عن طريق عقد بين الشركتين). والملاحظ على هذا التعريف بأنه قد أعتمد معيار التبعية الاقتصادية كأساس لتملك رأس المال أو التعاقد بين شركتين .

وعرفت الشركة التابعة ايضا بأنها (الشركة التي تسيطر عليها شركة اخرى بصورة مباشرة أو غير مباشرة سيطرة قانونية أو واقعية أو اتفاقية بحيث لا تتمكن من اصدار أي

---

[1] Loin 85-705 du 12jullet 1985-art .I JORF 13juillet 1985.

[2] اندلس حامد عبد، مصدر سابق، ص26.

[3] العلاق، د. علي محسن، الاتفاقيات الدولية لجولة الاوروغواي للمفاوضات التجارية المتعددة الاطراف، اعداد وترجمة وتحرير، د. علاء ابو الحسن اسماعيل العلاق وفائز غني ناصر ومصطفى جاسم محمد، الطبعة الاولى، دار المأمون للترجمة والنشر، بغداد، 2013، ص717.

([4]) Thierry Monteran, groupe de sociétiés – direction de fait par la societe mére, le 28 Février 2014, sur le site, blog-des-entreprises-en-difficulte.uggac.com/2014

[5] السنهوري، د. عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني، مصادر الالتزام المجلد الثاني، ط3 الجديدة، ص1015.

[6] د. يحيى عبد الرحمن رضا، الجوانب القانونية لمجموعة الشركات عبر الوطنية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994، ص377.

قرار أو اتخاذ أي اجراء مهم إلا بموافقة تلك الشركة التي تسيطر عليها والتي تعد شركة قابضة).[1]

والملاحظ على هذا التعريف بأن الشركة التابعة تعد شركة المسيطر عليها ابتداءاً، وهذا الأمر يختلف عن الشركة المستحوذ عليها والتي كانت قائمة بذاتها قبل الاستحواذ والتي تمنح صلاحية اصدار قرارات تنفيذية مع احتفاظ الشركة القابضة بالقرارات المركزية الغير العادية[2]، وقد أطلق البعض[3] في الفقه الفرنسي تسمية الشركة الوليدة (filiale) وذهب رأي[4] إلى أنه قد تسيطر شركة على اخرى ويتم الاستحواذ دون أن تشترك بتأسيسها.

والحق أن الشركة الوليدة هي شركة التي تؤسس من قبل شركة قابضة، فالشركة الوليدة هي (الشركة التي تساهم الشركة الأم في تأسيسها)[5]، ويلاحظ على هذا التعريف أنه اخذ بمعيار التأسيس فقط، إذ يمتلك المؤسس نسبة مؤثرة في رأسمال الشركة.

ومن المهم الإشارة إلى أن عرض الاستحواذ قد يقدم من قبل مجموعة من كبار المساهمين المسيطرين في شركة ما مباشرة إلى الغير دون أعتبار لرأي الأقلية المعترضة على السعر ويطلق عليها رأي من الفقه الفرنسي على ذلك تسمية (السيطرة بطريق الانقلاب) (Le Renversement de Controle par Supversion).(6)

وصفوة القول وفي ضوء ما تقدم بالإمكان تعريف الشركة المستحوذ عليها بأنها شركة تم الاستحواذ عليها ابتداءا من قبل شركة أو هي شركات قابضة وسيطة خاضعة لسيطرة شركة قابضة اخرى[7]، ويفهم مما تقدم بأن تبني معيار السيطرة في تعريف الشركة المستحوذ عليها يمكن الشركة القابضة من التحكم فيها والاستحواذ عليها.

---

[1] علي ضاري خليل، مصدر سابق، ص55.

[2] اندلس حامد عبد، مصدر سابق، ص 36.

[3] Ripert (G) et Report (R) ,Traite elementaire de droit Commercial 6 ed no711، 1968،paris،p812. أشار إلى ذلك الدوسري، د. عبد الله محمد، مصدر سابق، ص 69.

[4] محمد شوقي، الشركات المشتركة طبيعتها واحكامها في القانون المصري والمقارن، بدون سنة طبع، ص69، د. هاني دويدار، القانون التجاري المنظم للتجارة، الملكية التجارية والصناعية والشركات التجارية، منشورات الحلبي، ط 1، 2008، ص186.

[5] د. هاني دويدار، القانون التجاري المنظم للتجارة، الملكية التجارية والصناعية والشركات التجارية، منشورات الحلبي، الطبعة الاولى، 2008، ص186.

La rechat par une societe non cotee de sespropres actions ،(4) Thierry Saint – bonnet et la mission de lexpert independent , edition specialisee, Jullet 2014, P.187.

[7] اندلس حامد عبد، مصدر سابق، ص 36.

EL - HAKIKA (the Truth) Journal
for Social and Human Sciences
Volume 18, Issue 02, June 2019 ISSN: 1112-4210
(Issue 49 of the previous sequence) EISSN: 2139-2588

مجلة الحقيقة
للعلوم الاجتماعية والانسانية
مجلد 18 عدد 02، جوان 2019
(العدد 49 من التسلسل السابق)

المبحث الثاني

أثر الضريبة على الشركة المستحوذ عليها

سبق القول أن الضريبة لها ابعاد اخرى كونها احدى أهم ادوات التدخل في توجيه حركة الاقتصاد القومي، واذا لم تكن ضريبة مبنية على اسس علمية، فأن الامر يقود الى انعدام العدالة في التعامل بين المكلفين، فالنظام الضريبي العادل يعبر عن حالة توافق بين الادارة الضريبية بموجب قانون والمكلفين الملتزمين، وحينما لايستجيب المكلفين لقانون الضريبة فيعد ذلك دليل على انعدام درجة الوعي بالالتزام الضريبي، كما ينعكس فرض الضرائب على وضع الأسواق المحلية أو العالمية، وغالبا ما تنتقي الشركات القابضة لدول لا تفرض الضرائب عليها لأسباب عدة منها تشجيع بعض الدول للشركات القابضة للأنتشار والاستحواذ على غيرها لصالح الدول المنتمية اليها [1] ومما يحفز هذه الشركات ذات الطبيعة التوسعية الذي تتمتع بها شركات الأموال كعوامل مناسبة للقيام بنشاطات تمتاز بالضخامة مما يترتب عليه تزايد نشاط الشركات القابضة في الاستحواذ على شركات اخرى الأمر الذي يشجع في الأقبال على تأسيس شركات قابضة.[2]ويترتب على استحواذ الشركة القابضة على شركة ما آثاراً ضريبية[3]، فعندما تستحوذ على نسبة 51 %من رأسمال شركة اخرى، فأن ذلك يحقق سيولة كبيرة لهذه الشركات فتزداد مشاريعها قوة ومنافســـة[4]، فتخضع الشركات القابضة للضريبة بأستحواذها على نسب الاكثرية الخاضعة لسيطرتها في شركة اخرى [5]، وتفرض ضريبة على العقد المبرم بين الشركتين القابضة والمستحوذ عليها، أن أسس فرض الضريبة يتمثل بالوعاء الضريبي وهو المال أو الشخص الخاضع للضريبة والأرباح

---

[1] Official Journal N. 1257,21-9-1990. Avalable at : http:// regulation .UPF,edu
منشور على موقع المعلومات الدولية (تاريخ الزيارة الاثنين 2 / 11 / 2015).

[2] الموسوي، د. علي فوزي ابراهيم، الأعتبار الشخصي في الشركة المساهمة، مصدر سابق، ص 306، كذلك الكيلاني، محمود، مصدر سابق، ص 307.

[3] علي ضاري خليل، مصدر سابق، ص75، اسماعيل ناصيف، موسوعة الشركـات التجارية الشركات القابضة الهولدنغ، والشركات المحصور نشاطها خارج لبنان (اوف شور) بيروت ج3، ط 2، 1995، ص27 .

[4] بروك رومانيك وسينثيا ام . كروس، مصدر سابق، ص، ص 75.-18، د. عبد الرؤوف علي قطيش في مؤلفه المشترك مع شيرين عبد الرؤوف قطيش هاشم، مصدر سابق، ص 173، د. هاني سرى الدين، التنظيم التشريعي لعروض الشراء الاجباري بقصد الاستحواذ، دار النهضة، مجلد1، ط2، 2013، ص34.

[5] ناصيف الياس، وسوعة الشركات القابضة (هولدنغ)، بلا دار نشر، بيروت، 1995، ص27.
Gaudemet,p.m., Finances publigues, empruntet limpot paris editions montchestien, 1975 , p 464 .

المتحققة، ويتمثل البدل المقابل في الشركات القابضة بمردود الإدارة أو الفوائد الناتجة عن القروض الممنوحة للشركات المستحوذ عليها..وغيرها لقاء تقديم الخدمات والمعونة الفنية.[1]

المطلب الاول
موقف الشركة المستحوذ عليها من الأزدواج الضريبي

تتمتع الشركة القابضة وشركاتها المستحوذ عليها بكيان قانوني مستقل الامر الذي جعل كلاً منهما مكلفاً بالضريبة فحدود الاستقلالية في العلاقة الشركتين تفرض ذلك، ومن ثم تدرج المبالغ التي حصلت عليها من أرباح شركاتها ضمن أرباحها ومن ثم تخضع الشركتين القابضة والمستحوذ عليها للضريبة، ومع الأخذ بنظر الأعتبار أنه إذا فرضت الضريبة فلا يجوز أن تدفع مرتين، فإعفاء الشركة القابضة من ذلك يكمن في أن أرباحها ماهي إلا حصيلة أرباح الشركات المستحوذ عليها التي قد حققتها ووزعتها على المساهمين بحسب نسبة المساهمة برأسمالها وقامت بدفع الضريبة المفروضة عليها، فمن غيرالعدل أن تدفع ضريبة ثانية على الأرباح نفسها، وإلا فأن الأمر يحقق الأزدواج الضريبي وهذا يتنافى مع فكرة وغاية الضريبة والمتمثلة بمنع التحكم بالسعر من قبل بعض الشركات[2]، ويقصد بإلازدواج الضريبي بأنه فرض الضريبة ذاتها أكثر من مرة على الشخص وماله في المدة ذاتها[3]، ومن ثم فأن خضوع عائدات الشركة القابضة للضريبة بشكل مثقل وبالتتابع عند كل توزيع للأرباح على مستوى الشركتين القابضة والمستحوذ عليها للضريبة عدة مرات سواء عند تحقيقه أو عند توزيعاته المتتابعة يؤدي إلى تحقق التتابع الضريبي، وتبعاً لذلك فمن الضروري تفادي الأزدواج الضريبي، ولا بد من تقييم نظام ضريبي للشركة القابضة يعمل ضمن قيود حددها القانون الضريبي وذلك على غرار التشريع اللبناني إذ أستثنى المشرع اللبناني أرباح الشركات القابضة من أن تتعرض للازدواج الضريبي لتشجيع هذة الشركة على ممارسة نشاطها [4]ومما يزيد في قوة الشركة القابضة بإعفاءها من ضريبة الدخل عن

---

[1] د. عبد الرؤوف علي قطيش في مؤلفه المشترك مع شيرين عبد الرؤوف قطيش هاشم، مصدر سابق، ص 161.

[2] د. حسن محمد هند، مصدر سابق، ص5.، علي ضاري خليل، مصدر سابق ص155.

[3] د. عبد الناصر نور في مؤلفه المشترك مع د. نائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، 2008، ص 326.

[4] نصت المادة (6) من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم 45 في 1983/6/24المعدلة وفقا" للقانون رقم (89) في 1991/9/7 والقانون رقم (409) في 1995/2/7.تستثنى الشركات القابضة (هولدنغ) من ضريبة الدخل (الباب الأول) عن أرباحها كما تستثنى التوزيعات التي تجريها من ضريبة الدخل على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.وتبقى الشركة خاضعة لما يلي: ج- تخضع المبالغ التي تتقاضاها شركة الهولدنغ من الشركات التابعة لها في لبنان لقاء نفقات الإدارة والخدمات وخلافه للضريبة بمعدل 5% على أن لا تزيد هذه النفقات عن حدود

أرباحها، كما أستثنى المشرع اللبناني الشركة التابعة من الخضوع مرة ثانية للضريبة إذ تفرض عليها لمرة واحدة على دخلها.[1]

وقد تطرق قانون الشركات الاردني رقم (22) لسنة 1997 المعدل لسنة 2006في المادة (204) منه الى السيطرة الادارية او المالية على شركة او شركات اخرى تدعى بالتابعة وتحدد الاحكام التنظمية في العلاقة بينهما بنظام خاص يصدر لهذة الغاية طبقا لاحكام المادة (206) من القانون اعلاه، ولم يشر المشرع العراقي إلى الضريبة في قانون الشركات العراقي، إلا أنه وضع قواعد خاصة للضرائب على الشركات إذ يفرض على الشركات نظام ضريبي خاص في العراق من قبل الهيئة العامة العراقية للضرائب على الشركات.[2]

وأفرد المشرع العراقي قانون خاص يتمثل بقانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل بالقانون رقم (48) لسنة 2015 من الفقرة (6) في المادة (1) منه، فقد عرف الشركة بأنها (الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق) فالمشرع العراقي فرض ضريبة دخل بأسم الشركة المساهمة لتصيب وعاءا ضريبياً واحداً يتمثل بالأرباح المتحققة لها، كما تخضع للضريبة الشركات الاجنبية المؤسسة خارج العراق وتمارس الأعمال التجارية أو لها محل عمل أو مراقبة في العراق سواء أكانت عربية أو أجنبية[3]، وقد حدد المشرع العراقي في المادة (13) من الفقرة (6/ ج، د، هـ) من القانون

تعين بمرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير المالية.د- تخضع العائدات التي تحصل عليها شركات الهولدنغ نتيجة تأجيرها لمؤسسات واقعة في لبنان براءات الاختراع وسائر الحقوق المحفوظة التي تملكها، للضريبة بمعدل 10% ولا تلحق هذه الضريبة أية علاوات أخرى.هـ- تخضع شركة الهولدنغ لضريبة سنوية مقطوعة مقدارها 6% من مجموع قيمة رأسمالها مضافا إليه مال الاحتياط عندما لا يتجاوز هذا المجموع 50 مليون ليرة لبنانية. ويخفض معدل الضريبة الى 4% للمبالغ الواقعة بين 50 مليون و80 مليون ليرة لبنانية، وإلى 2% للمبالغ التي تتجاوز 80 مليون ليرة لبنانية، على أن لا يتعدى مجموع الضريبة السنوية المذكورة خمسة ملايين ليرة لبنانية. تطبق هذه الضريبة على شركة الهولدنغ ابتداء من أول سنة مالية مهما كانت مدتها.

[1] وهوما ورد في نص المادة (6) من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم (45) لسنة 1983.

[2] ينظر دليل الضوابط للأعمال التجارية والمهن والشركات والاستقطاع المباشر للسنة 2015 التقديرية الصادر من وزارة المالية العراقية / الهيئة العامة للضرائب / لجنة الضوابط ومن تلك الضوابط ما جاء في الفقرات الاتية :- 12 – (شركات ومكاتب الخطوط الجوية : يوخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط السائد لدى الشركات .....وكذلك طبيعة انتعاش هذا النشاط .

22- شركات الخدمات المالية التي تصدر بطاقات الائتمان : تقدر وفق البيانات المالية المقدمة في حالة قناعة السلطة المالية بنتائجها أما في حالة وجود طعون يرفض البيانات المالية فتقدر 50% من العمولة بعد جلب ما يؤيد ذلك من الجهة المسؤولة عن هذا .

23 –الشركات والمكاتب التجارية التي تقدم بياناتها المالية بدون ايراد : يتم معالجة الحالة من خلال نتائج البيانات المالية المقدمة ومدى قناعة السلطة المالية التي تتولى التقدير بقبولها من عدمه). General commission for taxes الموقع الرسمي الهيئة العامة للضرائب، *tax.mof.gov.iq/*(تاريخ الزيارة الثلاثاء 1/11/ 2016).

[3] ينظر المادتان (1/ 6) و(7) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة (1983) .

المذكور الضريبة على شركات الأموال المساهمة والمحدودة بنسبة 15% وهي نسبة تختلف من حيث تأثيرها على الشركة بحسب ملاءة الشركة ومركزها المالي .

وقد أطلق المشرع الاماراتي تسمية (الشركة التابعة المقبوضة) على الشركة التي تم الاستحواذ عليها.[1] ونلاحظ على هذة التسمية انها تخلط بين شركة قائمة بذاتها قبل الاستحواذ والمتمثلة بلفظ (المقبوضة) وشركة اخرى تابعة ساهمت الشركة القابضة بتأسيسها، لذا نرتأي الفصل بين المصطلحين، وفي هذا المقام عدت محكمة تمييز دبي الشركة القابضة ذات شخصية معنوية مستقلة عن الشركة المقبوضة، وتظل الاستقلالية بالشخصية المعنوية والكيان القانوني مستمرة ومستقلة بين الشركتين دون ان يترتب على القبض زوال الشركة الاخرى أو فقدها لشخصيتها المستقلة لان الشركة القابضة بحكم استحواذها على عدد كبير لاسهم فيها وبالتالي لا تسأل عما ترتكبه الشركة المقبوضة من اخطاء ولا تمثلها فيما ترفعه أو يرفع عليها من دعاوى .[2]

المطلب الثاني

ضريبة الأرباح على الشركات

حريا بنا في هذا المقام الإشارة الى أن النشاط الاقتصادي للشركات التجارية يهدف لتحقيق الربح[3]، وتفرض ضرائب على ارباح الشركات وفق المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015وهي ضريبة مباشرة يخضع لها الاشخاص العنوية بخلاف ضريبة الدخل الاجمالي التي تفرض على الاشخاص الطبيعية، وقد شجع المشرع الجزائري اقامة الشركات على شكل مجموعات (الشركة الام وفروعها)، وفي سياق متصل فأن القوانين الضريبية كالقوانين العراقية والمصرية تفرض الضريبة على الأرباح التي حققتها الشركة نتيجة ممارسة أعمالها ولا تفرض ضريبة بأسم المساهمين لكون الشركة شخصاً معنوياً مستقلاً[4]، وقد دعم هذا التوجه قرارات الهيئة العامة

[1] ينظرالمادة (292-293) المتعلقة بقواعد وشروط الاستحواذ من قانون الشركات التجارية الاماراتي الاتحادي رقم (2) لسنة 2015.

[2] الطعن رقم (277) لسنة 2002 حقوق، جلسة الاحد 13 اكتوبر 2002، محكمة تمييز دبي، مجموعة الاحكام والمبادىء القانونية الصادرة مفي المواد المدنية والتجارية والعمالية والاحوال الشخصية والجزائية، سنة 2002، 2019، ص 721.

[3] اعداد سلامي ساعد، اشراف أ. د. بن عمار محمد، الاثار المترتبة على الشخصية المعنوية للشركة التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2011-2012، ص10.

[4] ينظر الفقرات (4،5،6) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والفقرتان (6،7) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الاردني (34) لسنة 2014 وقانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة

للضرائب العراقية، ففي قرار للجنة التدقيق الثالثة المرقم (345) في 1981/8/25 ردت فيه اللجنة أعتراض المستأنفين المتمثل بأن شراء المساهم لبعض موجودات الشركة لا يشكل ربحاً لها، لعدم إمكانية الفصل بين ذمة المساهم المالية وذمة الشركة على أعتبار أنهما شخص واحد، وقد عدت هذا الافتراض بأنه غير وارد قانوناً، ذلك لأن الأرباح الناجمة عن بيع بعض موجودات الشركة، تخضع للضريبة على دخل الشركات وفقاً للقانون سواء أكان البيع قد رسا على المساهم أم على غيره، ذلك لأن الشركة شخص معنوي مستقل عن المساهمين فيها، كما أن ذمتها المالية مستقلة عن الذمم المالية للمساهمين فيها أيضاً [1]، كما أكد المشرع اللبناني بنص صريح على تطبيق الضريبة على الشركات القابضة وشركاتها [2] وعلى الشركة القابضة تقديم تصريح وبيانات لفرض الضريبة وتلتزم بدفع الضريبة المستحقة عليها للدائرة المختصة[3]، إذ تفرض الضريبة خلال الشهر الذي يلي تقرير دفع الأرباح. [4]وأكد على أنه (تخضع المبالغ التي تتقاضاها شركة (الهولندج) من الشركات التابعة لها في لبنان لقاء نفقات الإدارة والخدمات للضريبة بمعدل 5%على أن لا تزيد هذة النفقات عن حدود تعين بمرسوم يصدر بناء على أقتراح وزير المالية)[5]، وأن بيع الأسهم والحصص يخضع للضريبة على القيمة المضافة وفق قانون الضريبة اللبناني رقم (397) لسنة 2001 عندما يتم داخل الأراضي اللبنانية[6]، ولا تخضع المخصصات التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة دون قيامهم بأي نشاط أو خدمة للشركة القابضة للضريبة في قانون الاجراءات الضريبية اللبناني رقم (44) لسنة 2008 إلا أن على الشركة التصريح والإفصاح عن موقفها

1993 المعدل بقانون الضريبة المصري رقم 91 لسنة 2005 إذ ميز بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي إذ تتمتع الشركة بشخصية معنوية مستقلة بذاتها عن شخصية المساهمين، ويجب أن تعامل الشركة بصورة مستقلة عن مساهميها ويترتب على استقلال الضريبة على أرباح الشركات عن تلك المفروضة على دخل المساهمين فضلاً عن انها تجنب الوقوع في الازدواج الضريبي من الناحية القانونية .

[1] منشور في الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية العراقي، 1985، ج2، قرارات لجان التدقيق وديوان ضريبة العقار، ص46 .

[2] وهذا ما أشار اليه القرار اللبناني رقم (368/ 1) في 4/4/ 2002 وتعليمات رقم (952) لسنة 2003، وعملا" بأحكام الفقرة (ب) من المادة (60) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم (379) في 14/ 12/ 2001 (الضريبة على القيمة المضافة).

[3] وهذا ما أكدته المادة (6) من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم (45) لسنة 1983 المتضمن احكاما" ضريبية خاصة بالشركة القابضة.

[4] نصت المادة (74) من قانون ضريبة الدخل اللبناني المرسوم الاشتراعي رقم (144) في 1959/6/12على أنه (تتوجب الضريبة خلال الشهر الذي يلي تقرير دفع الأرباح، أو الفوائد، أو العائدات، او غيرها من ايرادات الأسهم وحصص التأسيس، أما الضريبة على فوائد سندات الدين فتتوجب خلال شهر من تاريخ استحقاق هذه الفوائد).

[5] هذا ما أكدته المادة (44) من القانون اللبناني رقم (409) في 2/7/ 1995 التي الغيت المادة (ج) من المادة (6) من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم (45) لسنة 1983 وأبدلته بالنص أعلاه.

[6] د. عبد الرؤوف علي قطيش في مؤلفه المشترك مع شيرين عبد الرؤوف قطيش هاشم، مصدر سابق، ص57.

ونشاطاتها في التعاملات التجارية وبخلاف ذلك ستفرض عليها غرامة مالية، وتفرض ضريبة فوائد السندات بنسبة 5% على الشركتين القابضة وشركاتها الخاضعة لسيطرتها[1]، وأتجه المشرع اللبناني لإصدار تعليمات بالرقم(1386) في 3/9/ 2007بخصوص المعالجة الضريبية لنفقات الإدارة والخدمات التي تتقاضاها الشركة القابضة من شركاتها الخاضعة لها، إذ تنزل من أعباء الشركة التابعة والعاملة في لبنان نسبة 2% من مجموع ايراداتها، وحصر المشرع اللبناني نشاط الشركة القابضة للحيلولة دون التحول عن غاياتها بالتهرب من الضريبة أو التحكم بالسعر.

وفي حكم مماثل وضع التشريع المصري[2] نصوصا قانونية بخصوص استحواذ الشركة القابضة وفرض الضرائب على الشركات القابضة وشركاتها الاخرى الخاضعة لها في المادة (53) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 بالكتاب الثالث / الباب الثاني المتعلق بتحديد الدخل الخاضع للضريبة أشارت إلى أنه في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص المعنوي أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح والخسائرالرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بشرط أثبات الاصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لاغراض حساب الضريبة، وأكدت في الفقرة (4) من المادة أعلاه على (4- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم الشركة المشترية أو المستحوذة) (5- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من اصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة اخرى في مقابل أسهم الشركة المشترية أو المستحوذة)، كذلك توسع المشرع المصري إذ أضاف إلى هذه الشركات المؤسسات العامة (شركات القطاع العام)، وقد توسع المشرع المصري في فرض الضريبة على الشركات في المادة (1) من القانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، إذ شمل وحدات القطاع العام التابعة للحكومة والجمعيات التعاونية التي تستهدف الربح .[3]

[1] وهذا ما أكده ايضا" البند (4) من المادة (51) من قانون الموازنة اللبناني رقم (497) لسنة 2003 .
[2] ينظرالمادة (53) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المتعلقة بالشركة المستحوذة وآلية فرض الضريبة .
[3] فقد اشارت المادة (47) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 إلى أن الضريبة السنوية تفرض على صافي الأرباح الكلية للاشخاص المعنوية وقد نصت الفقرة (1) من المادة (48) منه على ان نطاق سريان الضريبة يطبق على شركات الأموال والاشخاص ايا" كان القانون الذي تخضع له، أما المشرع الضريبي المصري الذي أصدر القانون المرقم (187) لسنة 1993 المعدل فرض ضريبة الدخل على قسمين الأول شمل الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أما الثاني فشمل الضريبة على أرباح شركات الأموال وقد حددت المادة (111) منه الأنواع المختلفة من هذه الشركات.

وتطرق قانون الضريبة الفرنسي رقم (1675) لسنة 2010 المعدل لسنة 2011 إلى فرض الضريبة على المبالغ الناتجة عن أستحواذ الشركة القابضة في المادة (هـ/83) منه [1] فعند تزايد النشاط الاستحواذي للشركة القابضة على شركة اخرى لتصبح تحت سيطرتها فأن ذلك يجعل من رأسمال الشركة مؤهل للضرائب لمدة اثني عشر شهرا" على الأقل لسداده.[2]

وأشارت المادة (199/ مكررا/ ثانيا /ب) المعدلة من قانون الضريبة الفرنسي رقم (1675) لسنة2010 والمعدل لسنة 2011المتعلقة بألاعفاء الضريبي إلى أنه تفرض الضريبة على الشركة التي تستحوذ على نسبة لا تقل عن 50٪ من الأشخاص الطبيعيين رأس المال.[3] كما أشار قانون الاجراءات الضريبية الفرنسي إلى المسآءلة الضريبية في المادة (266) من مرسوم قانون الصادرفي 12/29/ 1968على أنه (حين يرتكب مدير الشركة أعمالا" تدليسية فانه يسأل عن ديون الشركة ويسأل كل شخص يمارس قانونا أو في الواقع بصورة مباشرة او غير مباشرة الادارة في الشركة ضريبيا)، وتطرقت المادة (267) منه إلى مسالة المدير عما يصدر منه أو من أغلبية المساهمين من تعسف بقصد التهرب من الضرائب، فإذا كان المساهم مديرا للشركة المستحوذ عليها ومسيطر بذات الوقت في الشركة القابضة فيكون مسؤول ضريبيا عن ديون الشركة[4]، وتستوجب الضريبة في تونس على

---

[1]LOI n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 Article 38/ I. — Au début de la dernière phrase du dernier alinéa du 3° de l'article 83 du code général des impôts, les mots : « Les souscriptions ou les acquisitions » sont remplacés par les mots : « La fraction des versements effectués au titre des souscriptions ou acquisitions».
II. — Au début de la première phrase du f et du premier alinéa des g et h du 2 de l'article 199 undecies A du même code, les mots : « Aux souscriptions » sont remplacés par les mots : « Aux versements effectués au titre de souscriptions ».
ELI:https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2010/12/29/BCRX1023155L/jo/texte

[2]H. « Les souscriptions réalisées par un contribuable au capital d'une société dans les douze mois suivant le remboursement, total ou partiel, par cette société de ses apports précédents n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt mentionnée au I du présent article. souscriptions réalisées au capital d'une société holding animatrice ouvrent droit à l'avantage fiscal mentionné au I lorsque la société est constituée et contrôle au moins une filiale depuis au moins douze mois. Pour l'application du présent alinéa, https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010 Alias: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010

[3] I. —L'article 199 ter B du même code est ainsi modifié: « b) Ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques . Alias: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010

[4] Cass 9/10/1960-12/10/1973-14/6/1977.La responsabilite Fiscale de dirigeants d enterprises Jean pierre Rev societies 1992 P.676.

شركات الاموال والمؤسسات الاجنبية الموجودة فيها والتي تتراوح نسبة الضريبة على الشركات من 10-35%[1]، وبغية تخفيض حجم الضرائب التي تدفعها سنويا تلجأ بعض الشركات التي حققت ربحاً كثيراً للتوسع وتعزيز موقفها المالي بالاستحواذ على شركات صغيرة التي تعمل في ذات المجال، وذلك عن طريق قيام المدير بالتحايل بتأسيس شركة تابعة صورية للتصرف بالأموال العائدة للشركتين القابضة والمستحوذ عليها، ومن ثم يحاول التهرب من الضرائب المترتبة بذمة الشركة المستحوذ عليها ويستند على مسؤوليته المحددة وفقا لنسبة السيطرة التي يمارسها في الشركة المستحوذ عليها .[2]

وصفوة القول أن قيام الشركة القابضة بتجاوز حدود السيطرة الممنوحة لها وقيامها بإضرار الشركة المستحوذ عليها والتواطؤ مع شركة اخرى للتهرب من الضريبة يعد مخالفة ضريبية تستوجب المحاسبة، كما أن انعدام فرض الضريبة يفسح المجال للشركة للإفلات من الخضوع للضريبة، كما ان المشرع عاقب كل من يقديم معلومات غير صحيحة في التقارير اللازمة لبيان مركز المكلفين والقى على عاتق الخاضعين للضريبة الافصاح عن بياناتهم لاقتناعه بضرورة ان تكون العلاقة الضريبية بين السلطة المالية والمكلفين قائمة على التفاهم والمصارحة والايمان بعدالة الالتزامات الضريبية.

المبحث الثالث
آثار التهرب الضريبي واساليب الكشف عنها

يعد التهرب الضريبي مخالفة قانونية تنجم عنه اثار سلبية لانه يؤدي الى قلة حصيلة الضرائب، كما أن له اثار جانبية منها اعتياد الأشخاص على عدم الالتزام بالقوانين النافذة، لذلك تفرض القوانين الضريبية عادة عقوبات مناسبة للحد من حالات التهرب، وقد ذهب احد الباحثين الجزائريين للقول بأنه(قد تعمد الشركة الى تعيين مركزها الرئيسي خارج البلد الذي تمارس فيه الادارة فعليا قصد مخالفة القانون، لذلك تكون العبرة دائما في تحديد المركز الرئيسي للشركة، وذلك بصرف النظر عن المركز المحدد بالعقد، إذ يمكن ان يكون المذكور

أشار الى ذلك د. حسن محمد هند، مصدر سابق، ص181.

[1] د. عبد الجليل بدوي، حالة الانظمة الضريبية مصر – تونس، النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية، سلسلة اوراق بحثية الثامنة، ورقة تونس، بيروت لبنان، 2014، ص37.

[2] Toloz Com 22 Now 1968 J cp 1969 N 5768 droit de M Jeant Montchresti societies , en 1992,p.405.

أشار اليه د. حسن محمد هند، مصدر سابق، ص182

بالعقد التأسيسي للشركة صوريا، وهذا لم يتطابق مع مكان وجود نشاطها القانوني، وذلك لغرض غير مشروع كالتهرب الضريبي).[1]

وتأسيسا على ما تقدم يخصص هذا المبحث مطلبين عن آثار التهرب الضريبي وأساليب الكشف عنها يتعلق المطلب الاول بالتعريف بالتهرب الضريبي والمطلب الثاني يتناول آثار التهرب الضريبي وقد تلجأ بعض الشركات الى التهرب الضريبي ومن اشكال التهرب الضريبي اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة او تقليلها ويجري ذلك أما عندما ينكر الفرد وجود وعاء الضريبة او عدم الافصاح عن المبلغ الحقيقي وكل ذلك وفقا للتفصيل الاتي :-

المطلب الاول
التهرب الضريبي

يتجلى التهرب الضريبي من خلال اللجوء كتمان النشاط كليا او اخفاء الايرادات أو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة او تقليلها ويجري ذلك اما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة او عدم الافصاح عن المبلغ الحقيقي للوعاء ومن الامثلة الشائعة للتهرب الضريبي تعمد المكلفين بتقديم بيانات وهمية عن دخولهم سواء كان ذلك بأظهار الايرادات بأقل من مبلغها الحقيقي او المبالغة في النفقات اوعدم الافصاح عن بعض او كل دخولهم[2]، ويتمثل التهرب الضريبي بعدم الافصاح وأخفاء الشركة لنشاطها كليا بحيث لايصل عنه اية معلومات موثقة للدوائر المالية وبالتالي لاتدفع اية ضرائب على الاطلاق، كوكلاء الشركات الاجنبية الذين لايوثقون وكالاتهم أصولياً، وكقيام عدد كبير من مصانع صغيرة وورش مقاولات ومكاتب تجارة تعمل بدون ترخيص وكل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون ان يعلم عنه الدوائر المالية ولا يدفع الضرائب واخفاء كل ما هو ممكن من الايرادات في جميع بيانات مكلفي الضرائب عن الارباح المتحققة فعلا، وزيادة النفقات والتكاليف على نحو_غير حقيقي وذلك بقصد تقليص الارباح الظاهرة والخاضعة للضريبة وتخفيض سعر بيع السلع والخدمات ما امكن ذلك عن طريق تزوير قوائم البيع وكذلك الصورية بالتسخير وذلك عن طريق تنظيم رخص استيراد بأسماء اشخاص لا يمارسون النشاط التجاري وذلك بقصد الاستفادة من المعدلات المنخفضة لضرائب تلك الشرائح[3]، وان

[1] اعداد سلامي ساعد، اشراف أ. د. بن عمار محمد، مصدر سابق، 2011-2012، ص110.
[2] رمضان د. اسماعيل خليل اسماعيل، مصدر سابق، ص55-56.
[3] wwww.mafhoum.com/syr/
ينظر سمير سعيفان 2005 منشور على موقع المعلومات الدولية

السلطة المالية يمكن له ان تقوم بربط الضريبة على الارباح الفعلية للمكلفين بناء على الاقرار المقدم من المكلف اذا قبلته، ولها ان تعدل او تصحح الاقرار اذا لم تقتنع بما جاء فيه، او اذا رأت انه يحتوي على بعض الغموض او النقص، وقد نصت المادة 30 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 على الاتي: (بعد انقضاء المدة المعينة لتقديم التقارير وفق المادة السابعة والعشرين تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة ولها ان تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها او ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقرره مما يتيسر لها جمعه من المعلومات)، (أما اذا كان الإقرار المقدم من قبل المكلف صحيحا وشاملا فأن السلطة المالية سوف تقبله ومن ثم تقوم السلطة المالية بتحديد مبلغ الضريبة واجب التسديد على أساس هذا الإقرار لكن اذا رأت السلطة المالية ان الإقرار المقدم من قبل المكلف فيه نقص او انه غير صحيح، فأنها تقوم بتصحيح او تعديل الإقرار ومن ثم تقوم بربط الضريبة بناء على الإقرار المصحح أو المعدل. ويجب على السلطة المالية ان تخطر المكلف بعمليتي التصحيح أو التعديل التي أجرتها على الإقرار المقدم من قبله والاستماع إلى ملاحظاته حول التعديل أو التصحيح، فإذا لم تقتنع السلطة المالية بملاحظاته وبالأسباب التي جاء بها للدفاع عن إقراره تقوم بتقدير الدخل ثم تحديد الضريبة بناء على الإقرار المصحح أو المعدل من قبلها). [1]

ومن الجدير بالذكر أن مكلفو ضريبة الدخل المقطوع من فئة صغار التجار غير مطالبين بتقديم قوائم مالية حيث يقوم مراقبو الضرائب بفرض الضريبة المناسبة عليهم بعد زيارتهم ميدانيا والتعرف على حجم نشاطاتهم لتقدير ارباحهم .[2]

المطلب الثاني

آثار التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية من الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي، فمن حيث الجوانب المالية فانها تتمثل بحصول عجز للدولة او السلطة من حيث الانفاق على المرافق المختلفة الضرورية، ومن الناحية الاقتصادية فأنه يؤثر في انتاج الثروات او توزيعها او النهوض بالصناعة وتقدمها اذ يحدث التهرب الضريبي اضطرابات في النشاط التجاري والصناعي نتيجة الكتمان النشاط الاقتصادي او اخفاء الارقام والبيانات الحقيقية عن الارباح وما يترتب عليه من توزيع الاعباء الضريبية ومن حيث الجانب الاجتماعي فان

[1] الخليل، سماهر هيثم عبد القادر، مصدر سابق، ص79.
[2] البدراني، قيس حسن عواد، حقوق والتزامات الادارة الضريبية لقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982" المؤتمر العلمي الضريبي الاول للفتـرة 17-2001/10/18 وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب، ص1.

التهرب من الضريبة يؤدي الى انقاص القوة الشرائية للبلد وتضعف قدرة الدولة على تحقيق اهدافها الاجتماعية[1]، ومن تلك الاثار تخفيض حصيلة الموارد العامة الامر الذي ينجم عنه تقليص حجم النفقات العامة مما يؤدي الى انخفاض الاستثمارات من جهة وقلة في مستوى الخدمات التي تقدمها الدول من جهة اخرى ورفع سعر الضرائب او فرض ضرائب جديدة لتعويض الدولة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب الامر الذي يحتم تغطية العجز المالي عن طريق الاصدارات النقدية او الحصول على قروض محلية أوخارجية وهذا يؤدي بدوره الى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها، والإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لايستطيعون التهرب منها، ويحتم على السلطة المالية ان تدقق في مدى صحة المعلومات المقدمة عن دخل المكلف الحقيقي من خلال الكشف عن المخالفات الضريبية والبحث عن مصادر هذا الدخل، فإذا تبين ان المكلف قام بإخفاء مصادر دخل معينة اذا ما قورنت بمصادر دخله المدونة في الإقرار السنوي الخاص فأن للسلطة المالية الحق اتخاذ جملة اجراءات قد تنتهي بأحالته الى القضاء، او تدقق السلطة المالية براءة الذمة التي يقدمها المكلف اليها عن طريق الجهات الساندة لها لإكتشاف المخالفات الضريبية عن طريق مخاطبة الفرع الضريبي الذي اصدر براءة الذمة عند الشك للتأكد من صحة صدورها فأن تأكد لها وجود مخالفة ضريبية فأنها تطلب من الهيئة العامة للضرائب اتخاذ الاجراءات القانونية ضد المكلف[2]، ويحصل الشخص المبلغ بمعلومات تحريرية عن المخالفات الضريبية 30% من مبلغ الضريبة بعد الكشف عن مصادر دخل المكلف والتي اخفاها عن السلطة المالية للتهرب من دفع الضريبة كلها اوبعضها وفقا المادة (54) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، وتشكل هذه الفروقات مخالفة ضريبية تخضع للمساءلة القانونية.. حيث يتم مساءلة محاسب الشركة ومراقب الحسابات وادارة الشركة عن المخالفات وان المسؤولية تضامنية بين تلك الأطراف لكون القوائم المالية موقعة من قبلهم.(72)

الخاتمة

بعد الأنتهاء من بحثنا الذي أنصب في موضوع أثر الضريبة على الشركات المستحوذ عليها، ونرى كباحثين ان التبعية القانونية والاقتصادية بين الشركات تؤدي دوراً مهما في تحديد الوصف القانوني للشركات في علاقاتها مع بعضها البعض، فالشركة التابعة لا تفقد شخصيتها القانونية وأن كانت مملوكة بالكامل للشركة المستحوذة لانه لو فقدت شخصيتها لتحولت إلى فرع

[1] المياحي، د. عمار فوزي، الادارة الضريبية في العراق بين الاصلاحات واليات مكافحة التهرب الضريبي، مركز العراق للابحاث، الطبعة الاولى، بغداد، العراق، 2007 ص 57-58.

[2] الخليل، سماهر هيثم عبد القادر، مصدر سابق، ص 77، د. ظلال الكداوي وياسمين اكرم الدباغ قياس استجابة المكلفين للعقوبات الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الاول للفترة 17-2001/10/18 وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب.

للشركة وليست شركة وانما امام شركة مستحوذة لها فروع، أما الشركة المستحوذ عليها فتمنح سلطة اصدار قرارات معينة بعد أن يتم الاستحواذ عليها كشركة قائمة فمن الممكن أن تؤسس ابتداءاً، ويمكن أن تصبح تابعة حسب نسبة الاستحواذ وأسلوب الإدارة المتبع معها في علاقتها مع الشركة المستحوذة، وينجم عن التهرب الضريبي آثار سلبية من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية، تتمثل بعجز الانفاق الحكومي على مرافق الحياة المختلفة، والتأثير في انتاج الثروات او توزيعها وتقدمها فضلا عن اضطرابات في الانشطة التجارية والصناعية نتيجة عدم الافصاح بعض الشركات عن نشاطها الاقتصادي او محاولتها لتقديم البيانات غير حقيقية عن الارباح بقصد التهرب الضريبي .

النتائج

1- يترتب على استحواذ الشركة القابضة آثارا ضريبية، فعندما تستحوذ على نسبة 51 %من رأسمال شركة اخرى، فأن ذلك يحقق سيولة كبيرة لهذه الشركات فتزداد مشاريعها قوة ومنافســـة، كما يترتب على ذلك فرض ضريبة على العقد المبرم بين الشركتين القابضة والمستحوذ عليها،ونظراً لكون الشركة القابضة وشركاتها المستحوذ عليها تمتع بكيان قانوني مستقل فهذا يؤدي إلى جعل كلاً منهما مكلفاً بالضريبة فحدود الاستقلالية في العلاقة الشركتين تفرض ذلك، إذ تدرج المبالغ التي حصلت عليها من أرباح شركاتها ضمن أرباحها ومن ثم تخضع الشركتين القابضة والمستحوذ عليها للضريبة.

2- ان بعض الشركات تتعمد من خلال الاستحواذ على شركات اخرى والسيطرة عليها إلى التهرب الضريبي لممارسة نشاطها التجاري بدون قيود والتزامات ضريبية .

3- أن فرض الضريبة يتم وفق أسس علمية عادلة بين المكلفين وأسس فرض الضريبة يتمثل بالوعاء الضريبي وهو المال أو الشخص الخاضع للضريبة والأرباح المتحققة، ويتمثل البدل المقابل في الشركات القابضة بمردود الإدارة أو الفوائد الناتجة عن القروض الممنوحة للشركات المستحوذ عليها وغيرها.

4- لقد كان لفرض الضريبة على الشركات اسبابا رئيسية ساهمت في تطوير المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الاساس او نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة.

5- أن دفع ضريبة ثانية على الأرباح نفسها يحقق الأزدواج الضريبي وهذا يتنافى مع فكرة وغاية الضريبة والمتمثلة بمنع التحكم بالسعر من قبل بعض الشركات، والمقصود بإلازدواج الضريبي هو فرض الضريبة ذاتها أكثر من مرة على الشخص وماله في المدة ذاتها، ومن ثم فأن خضوع عائدات الشركة القابضة للضريبة بشكل مثقل وبالتتابع عند كل توزيع للأرباح على مستوى الشركتين القابضة والمستحوذ عليها للضريبة عدة مرات سواء عند تحقيقه أو عند توزيعاته المتتابعة يؤدي إلى تحقق التتابع الضريبي، وتبعاً لذلك فمن الضروري تفادي ذلك.

6- أن الهدف من خلق الوعي الضريبي وضع أساس لمبدأ التكافل الاجتماعي لايقتصر على فئة المكلفين فحسب، رغم الاولوية التي تعطى عادة لنشر الوعي بين صفوفهم وانما يمتد ليشمل قطاعات ومؤسسات الدولة والمجتمع كافة، وان المجتمع مسؤول عن ضمان اداء هذا الواجب، أن مستوى الالتزام الضريبي بين المكلفين سيرتفع حتى عندما تكون احتمالات اكتشاف التهرب الضريبي من قبل الادارة الضريبية منخفضة او عندما تكون الجزاءات مخففة، وينبغي على المنظمات والمؤسسات الحكومية ان تأخذ على عاتقها تحقيق القناعة بذلك بأهمية الوعي الضريبي.

7- أن الاقبال الكبير لانشاء شركات قابضة لما تتمتع به هذة الشركات من خصوصية إذ تمنح هذه الشركات اعفاء من الضرائب على رأسمالهـــا، فقد اعفيت هذه الشركة من الضرائب على الارباح لكون ارباحها ماهي إلا نتاج لارباح من الشركات التي تم الاستحواذ عليها واخضاعها لسيطرة الشركات القابضة والتي قد حققتها الشركات القابضة ومن ثم وزعتها على المساهمين بحسب نسبة المساهمة برأسمالها وقامت بدفع الضريبة المتوجبة عليها فمن غيرالجائز ان تدفع ضريبة ثانية على نفس الارباح تجنبا لما يسمى بالازدواج

الضريبي، لاسيما وأن الشركة القابضة حينما تشكل مساهمة الشركــة القابضة في 51 % من رأسمال الشركات المستحوذ عليها فأنها توفرسيولة كبيرة لهذه الشركات من اجل ازدياد مشاريعها قوة ومنافســـة في السوق المالي .

التوصيات

1- توحيد القواعد والنصوص الخاصة بالضرائب على الشركات المستحوذ عليها والتي اصبحت هدفاً للاستحواذ بعد أن كانت قائمة بذاتها وايجاد عمل مشترك لمشاريع القوانين .

2- ضرورة قيام الفاحص الضريبي على بواجبه بالشكل الصحيح من خلال تدقيق الحسابات والقوائم المالية من قبل مراقب الحسابات.

3- التاكيد على أهمية الافصاح من قبل المكلفين بالضريبة بما فيها الشركات المستحوذة من خلال تقديمهم المعلومات الدقيقة لنجاح الفحص الضريبي وتجنب التهرب الضريبي .

المصادر والمراجع

المصادر:-

القوانين :-

1- الامر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26/ 9/ 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم .
2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015
3- الامر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26/ 9/ 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري المعدل والمتمم .
4- قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة (1983)
5- قانون المصارف العراقي رقم 94 لسنة 2004
6- قانون الشركات الاردني رقم (22) لسنة 1997 المعدل لسنة .2006
7- قانون الشركات التجارية الاماراتي الاتحادي رقم (2) لسنة 2015 .
8- قانون ضريبة الدخل الاردني (34) لسنة 2014 .

9- قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (187) لسنة 1993 المعدل بقانون الضريبة المصري رقم 91 لسنة 2005.

10- قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم (379) في 14/ 12/ 2001،قانون ضريبة الدخل اللبناني المرسوم الاشتراعي رقم (144) في 1959/6/12، القانون اللبناني رقم (409) في 2/7/ 1995 التي الغيت المادة (ج) من المادة (6) من المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم (45) لسنة 1983، قانون الموازنة اللبناني رقم (497) لسنة 2003، المرسوم الاشتراعي اللبناني رقم 45 في 1983/6/24المعدلة وفقا" للقانون رقم (89) في 1991/9/7 والقانون رقم (409) في 1995/2/7، القرار اللبناني رقم (368/ 1) في 4/4/ 2002 وتعليمات رقم (952) لسنة 2003 .

المراجع:-

1- اسماعيل ناصيف، موسوعة الشركـات التجارية الشركات القابضة الهولدنغ، والشركات المحصور نشاطها خارج لبنان (اوف شور) بيروت ج3، ط 2، .1995

2- رمضان، د. اسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الاولى، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة بغداد، 2002.

3- بروك رومانيك وسينثيا ام . كروس، الدمج والاستحواذ، ترجمة مصطفى عبد الواحد سيد، دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان، 2002.

4- الكعبي، د. جبار محمد علي، التشريعات الضريبية في العراق، دار السجاد للطباعة والنشر، بغداد، .2008

5- د.جوتيار محمد رشيد، المسؤولية الدولية عن أنتهاكات الشركات متعددة الجنسية لحقوق الانسان، اطروحة دكتوراه، مقدمة إلى مجلس كلية القانون جامعة بغداد، 2007 .

6- د. عبد الجليل بدوي، حالة الانظمة الضريبية مصر – تونس، النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية، سلسلة اوراق بحثية الثامنة، ورقة تونس، بيروت لبنان، 2014، ص.37

7- د. حسن محمد هند، النظام القانوني للشركات متعددة الجنسيات، دارالكتب القانونية مصر، .2009

8- الكداوي، د. ظلال وياسمين اكرم، قياس استجابة المكلفين للعقوبات الضريبية المؤتمر العلمي الضريبي الاول للفتـرة 17-2001/10/18 وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب.

9- نصر الله، د. عباس محمد، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الاولى، 2015.

10- الزبيدي، د. عبد الباسط علي جاسم، السياسية الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الموصل، 2013.

11- الفلكي، عبد الباقي محمد، اندماج الشركات التجارية في القانون الاماراتي، دراسة مقارنة، مكتبة الجامعة، الشارقة، الطبعة الاولى، 2012.

12- د. عبد الرؤوف علي قطيش في مؤلفه المشترك مع شيرين عبد الرؤوف قطيش هاشم، النظام الضريبي للشركات القابضة (هولدنغ) والشركات المحصور نشاطها خارج لبنان (اوف شور) الاحكام الجديدة، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت، لبنان، 2010.

13- د. عبد الناصر نور في مؤلفه المشترك مع د. نائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط1، 2008.

14- المياحي، د. عمار فوزي، الادارة الضريبية في العراق بين الاصلاحات واليات مكافحة التهرب الضريبي، مركز العراق للابحاث، الطبعة الاولى، بغداد، العراق، 2007.

15- البدراني، قيس حسن عواد، "حقوق والتزامات الادارة الضريبية لقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982" المؤتمر العلمي الضريبي الاول للفتـرة 17-2001/10/18 وزارة المالية الهيئة العامة للضرائب.

16- د. محمد شوقي شاهين، الشركات المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1978.

17- د. مدحت عباس امين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، القسم الاول، دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، دراسة مقارنة، بلاسنة طبع .

18- ناصيف الياس، موسوعة الشركات التجارية (الشركات القابضة) هولندج والشركات المحصورة نشاطها خارج لبنان اوف شور، ج3، منشورات الحلبي الحقوقية ط 3، 1998.

19- ناصيف الياس، موسوعة الشركات القابضة (هولدنغ)، بلا دار نشر، بيروت، 1995.

20- د. هاني دويدار، القانون التجاري المنظم للتجارة، الملكية التجارية والصناعية والشركات التجارية، منشورات الحلبي، الطبعة الاولى، 2008،

21- د. هاني سرى الدين، التنظيم التشريعي لعروض الشراء، التنظيم التشريعي لعروض الشراء الاجباري بقصد الاستحواذ، دار النهضة، مجلد 1، ط2، 2013.

22- الكيلاني، محمود، الموسوعة التجارية والمصرفية، الشركات التجارية، دراسة مقارنة، المجلد الخامس، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان.

المقالات :-

1- الخليل، سماهر هيثم عبد القادر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية بحث مقدم إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين/ جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، 2006.

2- الموسوي، د. علي فوزي ابراهيم، الأعتبار الشخصي في الشركة المساهمة، دراسة في قانون الشركات العراقي، مجلة العلوم القانونية، مجلة تصدرها كلية القانون، جامعة بغداد، المجلد الخامس والعشرون، العدد الثاني، 2010.

رسائل جامعية :-

1- أندلس حامد عبد، الاستحواذ في الشركة القابضة واثره على حقوق المعترضين دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، 2017.

2- علي ضاري خليل، التنظيم القانوني للشركة القابضة، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه في القانون الخاص مقدمة الى مجلس جامعة بغداد، 2006 .

3- محمد شوقي شاهين، الشركات المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1978

مراجع الكترونية :-

1- انغام رشيد حسين محمد اسماعيل، اندماج الشركات وفقا لاحكام القانون الاتحادي رقم 2 لسن 2015 .، دراسة مقارنة، اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، اشراف د. احمد محمد الضليع الزعابي، 2017.

2- سلامي ساعد، اشراف أ. د. بن عمار محمد، الاثار المترتبة على الشخصية المعنوية للشركة التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2012.-2011

3- الاستاذ يوسف فتيحة، مقياس قانون الشركات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، السنة الثالثة، قانون خاص، الجزائر، 2014.-2015

4- القليوبي، الاستاذة الدكتورة سميحة، منتديات المجموعة المصرية للخدمات المالية http://forum.esgmarkels.com

5- General commission for taxes

الموقع الرسمي الهيئة العامة للضرائب، *tax.mof.gov.iq/*
6-wwww.mafhoum.com/syr/2005 سمير عيفان

7-- **LOI n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011**Alias: https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010
Loin 85-705 du 12jullet 1985-art .I JORF 13juillet 1985.

8-. Companies Act 2006 - Legislation.gov.uk.https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/12/29/2010

مراجع اخرى :-

1- الطعن رقم (277) لسنة 2002 حقوق، جلسة الاحد 13 اكتوبر 2002، محكمة تمييز دبي، مجموعة الاحكام والمبادىء القانونية الصادرة في المواد المدنية والتجارية والعمالية والاحوال الشخصية والجزائية، سنة 2002، 2019، ص 721.

2- دليل الضوابط للأعمال التجارية والمهن والشركات والاستقطاع المباشر للسنة 2015 التقديرية الصادر من وزارة المالية العراقية / الهيئة العامة للضرائب / لجنة الضوابط .

3- الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية العراقي، 1985، ج2، قرارات لجان التدقيق وديوان ضريبة العقار .

المراجع الاجنبية :-

1-C. Helleiner,Manufactured Exports of the Multinational Firms, New York,Pantyeon Book,1991.

2-Farncis Haumont, lurbanisme region wallonne, Larcieer, Bruxelles , 1996.

3-Gaudemet,p.m., Finances publigues, empruntet limpot paris editions montchestien, 1975
4-S.C. Sen ,The new frontiers of company law, calcutta, eastern law house ,1971.
5-L. C.B.Gower, ll,m.(lond), the principles of modern company law, second edition , london,1957.

6-Thierry Saint – bonnet, La rechat par une societe non cotee de sespropres actions et la mission de lexpert independent , edition specialisee, Jullet 2014, P.187.

7-Thierry Monteran, groupe de sociétiés – direction de fait par la societe mére, le 28 Février 2014, sur le site, blog-des-entreprises-en-difficulte.uggac.com/2014.
8-Toloz Com 22 Now 1968 J cp 1969 N 5768 droit de M Jeant Montchresti societies , en 1992.

9-Official Journal N. 1257,21-9-1990. Avalable at : http:// regulation .UPF,edu

10-Cass 9/10/1960-12/10/1973-14/6/1977.La responsabilite Fiscale de dirigeants d enterprises Jean pierre Rev societies 1992**.**

11- Cass. Soc, 14 Janvier 2014, N13-60165, N13-60166 & Cass. Soc, 8 Octobre 2014, N13-14973 et N13-14974 et N13-14975, le sentences sur le site, www.legifrance.gouv.fr
12-Cass. Com, 3 Février 2015, N13-24895, www.legifrance.gouv.fr

13-www.Microfinancegateway.org/audit/index.htm/file-3.pdf,le
13Janvier 2018.